

DÜNYADA YATIRIM ORTAMINI İYİLEŞTİRMEK İÇİN YAPILAN VERGİ REFORMLARI VE KAMU MALİYESİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Yrd. Doç. Dr. Hülya KABAKÇI KARADENİZ*

ÖZ

Hükümetler, küreselleşme sürecinde ülkelerine daha fazla yatırım çekebilmek için vergi sistemlerini reforma tabi tutmaktadırlar. Vergi reformları; başta kurumlar vergisi olmak üzere vergi indirimleri yapılması, bazı vergilerin kaldırılması, sosyal güvenlik primlerinde indirimde gidilmesi, vergileme ile ilgili süreçlerin basitleştirilmesi gibi unsurları içermektedir. Çalışmada 2008-2012 yılları arasında vergi reformu yapan dünya genelindeki 125 ülkenin, Dünya Bankası Doing Business veri tabanından elde edilen reformları, gelir grupları ve coğrafi bölgelere göre sınıflandırılmıştır. 2008-2012 yılları arasında vergi reformu yapan 125 ülkenin %64'ü kurumlar vergisi oranlarını indirmiştir. Ülkelerin %21'i sosyal güvenlik primlerinde, %21'i ise bazı vergilerde indirim yapmışlardır. Ülkelerin %18'i ise bazı vergileri yürürlükten kaldırmıştır. Bütün gelir gruplarında ülkelerin %42'si, vergileme ile ilgili süreçleri basitleştirmiştir. Reform yapan ülkelerin %33'ü ise vergi ve sosyal güvenlik primlerinin beyannamesinin doldurulması ve ödenmesi işlemlerini elektronik ortama taşımıştır. Hemen hemen tüm coğrafi bölge gruplarında kurumlar vergisi oranları birbirini yakınsayacak şekilde azalmaktadır. Hükümetler, dolaysız vergi indirimlerinin neden olduğu kamu geliri açığını; dolaylı vergileri arttırarak ve borçlanarak kapatmaya çalışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Reformları, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Kurumlar Vergisi İndirimleri

Jel Sınıflandırması: H20, H25,

TAX REFORMS FOR IMPROVING THE INVESTMENT ENVIRONMENT IN THE WORLD AND THEIR EFFECTS ON PUBLIC FINANCE

ABSTRACT

Governments have applied a reform in the tax systems in order to attract a more investment in the globalization proses. Taxes reforms have involved some tools which are direct taxes reductions such as cooperate income taxes, abolishing some taxes, reducing social security contribution rate and simplifying relating taxing procedures.. In this survey, it is classified reforms data of 125 countries all over the world by income groups and geographical region. Reforms It was reached reform data from Doing Business Data Bank. A 64 per cent of countries which reformed their tax

* Pamukkale Üniversitesi HMYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, hulyak@pau.edu.tr

system reduced corporate tax, 22 per cent of them reduced social security contribution, 21 per cent of them reduced some tax ratios and 18 per cent of them abolished some taxes. A 42 per cent of them simplified taxing process, 33 per cent of them reformed about filling tax and social security declaration and paying taxes in the electronic way. Corporate tax ratios almost have decreased by converging each other. Governments have tried to financed public income deficits by increasing indirect taxes and debting.

Keywords : *Tax Reforms, Foreign Direct Investment, Corporate Tax Reduction .*

Jel Sınıflandırması: *H20, H25*

1. GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde sınırlar büyük ölçüde kalkmış, sermayenin yatırım yapması da büyük ölçüde kolaylaşmıştır. Söz konusu süreç yatırım yapılacak ülkenin yatırıma ne derecede elverişli olduğu konusunu da gündeme getirmiştir. Yabancı yatırımcıların yatırım kararlarını belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) doğrudan yabancı yatırımları belirleyen faktörleri; ekonomik faktörler, yatırım ortamına ait faktörler ve politik faktörler olarak üç ana başlıkta toplamıştır (Kurtaran, 2007:374). Ekonomik faktörler; pazarın büyüklüğü, açıklık, işçilik maliyetleri ve emeğin verimliliği, coğrafi yakınlık (taşıma maliyetleri), teşvikler ve faaliyet koşulları, ticaret açığı gibi alt bileşenleri içermektedir. Sosyo-politik faktörleri ise; teknolojik rekabetçilik, jeo-kültürel yakınlık, yaşam kalitesi ve politik riskler oluşturmaktadır (Kurtaran, 2007:374-375).

Dünya Bankası ise iş (yatırım) yapmanın kolaylığı ile ilgili ülkeleri sıraladığı çalışmasında; işletmelerin kurulması, inşaat izinlerinin alınması, elektrik bağlatılması, tapu işlemleri, krediye ulaşım, yatırımcının korunması, vergilerin ödenmesi, sınır ötesi ticaret, sözleşmelerin uygulanması, iflasın çözülmesi ile ilgili başlıkları, harcanan zaman bürokratik işlemler ve maliyetler açısından yatırım yapmayı kolaylaştıran etmenler olarak belirlemektedir (WB,2013/a). Aynı kuruluşun 128 ülkeyi ve 2005-2010 yıllarını içeren İşletme Araştırması'na göre, yatırımcıların karşılaştığı başlıca sorun alanları; vergi oranları, yolsuzluk, elektrik, işgücü düzenlemeleri, suç, vergi yönetimi, finansmana erişim, kayıt dışı sektör rekabeti, mahkemeler, ruhsat işlemleri, ulaşım, işgücü niteliği ve ticaret düzenlemeleri olarak tespit edilmiştir (Bruhn, 2011:1-2).

Vergi, bir yatırımcı için önemli bir maliyet kalemi olarak görülebilir. Kurumlar vergisi oranları ve kurumlar üzerindeki yasal sorumluluklar küreselleşmeyle birlikte 1980'li yıllardan itibaren azalmaya başlamıştır (Giray,2005:119, Overesch ve Rincke, 2009:1348, Tekin, 2010:65). Küreselleşme sürecinde ülkeler kendi ülkelerine daha fazla yatırım çekebilmek için vergi oranlarını düşürmeye, vergi bürokrasisini azaltmaya dolayısıyla yatırım ortamını iyileştirmeye çalışmaktadırlar. Ağırlıklı olarak, daha fazla yabancı yatırım çekebilmek için hemen hemen tüm ülke grupları kurumlar

vergisi oranlarında indirim gitmektedirler. Bir diğer reform türü ise vergileme ile ilgili prosedürlerin basitleştirilmesi ve azaltılmasıdır. Özellikle vergi ve sosyal güvenlik beyannamelerinin; elektronik ortama taşınması, belge sayılarının azaltılması, bu reformlardan bazılarıdır (WB, Doing Business, 2013/a). Hemen belirtelim ki, vergi reformları tek başına DYSY (Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları)' yi ülkelere çekmede yeterli değildir. Ülkenin siyasi ve ekonomik istikrarı, bürokrasi, yolsuzluk gibi diğer faktörler de yatırımcının kararlarında etkili olmaktadır. Dünyada coğrafi bölgeler ve gelir grupları itibariyle ülkelerin ekonomik krizi de kapsayan 2008-2012 yılları arasında yaptıkları vergi reformları nelerdir? Hükümetlerin kurumlar vergisi oranlarını düşürmeleri, vergi yapısını ve devlet bütçesini nasıl etkilemektedir? Çalışmamız belirtilen soruların cevaplarını aramaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, dünyada farklı gelir grupları ve çeşitli coğrafi bölge gruplarına göre 2008 ve 2012 yılları arasında vergi reformu yapan 125 ülkenin verileri sınıflandırılarak incelenmiştir. Veriler Dünya Bankası Doing Business veri tabanından elde edilmiştir. Ayrıca vergi reformu yapan ülkelerde kardan vergiye ayrılan payın hangi oranda azaldığı, vergi ile ilgili işlemleri tamamlamak için kaç saat tasarruf edildiği hesaplanmıştır(WB, Doing Business, 2013/a-b). Vergi reformu yapan 125 ülkenin yaptıkları reformlarla ilgili özet bilgilerinin 2008-2012 dönemini kapsamı çalışmanın sınırlılığını oluştururken, Hükümetlerin özellikle dolaysız vergilerin oranlarında yaptıkları indirimler, toplam vergi gelirlerini azaltmaktadır. Vergi gelirleri azalan ülkeler kamu harcamalarını finanse edebilmeleri için iki farklı çözüm yoluna başvurabilmektedir. Bunlardan birincisi, dolaysız vergilerin indirilmesinden kaynaklanan kamu gelir kaybının dolaylı vergilerin oranlarını arttırarak telafi edilmesidir. İkincisi ise, hükümetlerin, kamu borçlanmasını arttırmalarıdır. Çalışmamızın ikinci bölümünde, gelir grupları itibariyle hükümetlerin yaptıkları vergi reformlarının kamu maliyesi üzerine etkileri incelenmiştir.

2. VERGİ REFORMLARI

Yabancı yatırımların iktisadi büyümeyi arttıran önemli bir faktör olduğu, birçok ülke tarafından kabul edilmektedir (Akdoğan,2011:331). Vergi, rekabet ortamında sıklıkla başvurulan bir politika aracı olma özelliği kazanmıştır. Rekabet ile birlikte ülkeler için birçok olumlu ve olumsuz dışsallıklar ortaya çıkmış, söz konusu dışsallıklar vergisel önlemler ile düzenlenmeye çalışılmıştır (Akdoğan, 2011:348). Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip devletler veya alt birimlerince doğrudan ya da portföy yatırımlarının emek ve özellikle sermayenin, yerleşme ve faaliyet yerini kendi çıkarları doğrultusunda kullanabilmek için vergi politikalarının uygulanmasıdır (Öncel ve Öncel,2003:5). Vergi rekabeti yararlı ve haksız olmak üzere iki ana başlıkta incelenebilir. Yararlı vergi rekabetinde; ülkeler uluslararası alanda ekonomik üstünlük sağlamak ve aynı zamanda, sermaye ve yatırımları çekebilmek için vergi mükellefiyetinde düzenlemelere gitmektedir. Bu düzenlemeler; açık, şeffaf ve bilgi değişimine imkan vermektedir. Yapılan yasal düzenlemelerde örtülü (gizli) bir hüküm bulunmaz. Ayrıca yapılan yasal düzenlemelerin uygulaması da bu çerçevede olmalıdır. Kamu tercihi teorisi;

vergi rekabetini, demokrasi ve serbestleşme söylemlerine katkı sağlayan ağır vergilendirmeyi sınırlayan dolayısıyla hasılat arttıran bir süreç olarak algılar (Saraç,2006:392). Haksız vergi rekabetinde ise; vergi avantajları açık düzenlemeyle gerçekleştirilmez, bilgi değişimine imkan verilmez, aynı zamanda yasalar ve uygulamalar saydam değildir (Öncel,2005:3). Geleneksel kamu maliyesi yaklaşımı, hasılat kayıplarına sebep olduğu, fırsat eşitsizliği yarattığı ve negatif dışsallıklarından dolayı vergi rekabetini zararlı bir süreç olarak algılamaktadır (Saraç,2006:391).

Öz ve Yaraşır (2009:6) yaptıkları çalışmada vergi rekabetinin üç unsuru bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır. Vergi rekabetinin birinci unsuru, birey ve işletmelerin uluslararası rekabet gücünü arttırmak yoluyla yabancı yatırımları ülkeye çekmeye dönük uygulamalar halinde ortaya çıkmasıdır. İkinci unsur, ülkelerin uluslararası rekabet sürecinde vergi sistemlerini diğer ülkelerin sistemleri ile yakınlaştırma zorunluluğudur. Üçüncü unsur ise vergi avantajının vergisel teşviklerle sağlanmasıdır. Vergi rekabetinin üç de temel faydası bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi indirimleri ve yabancı yatırımların artmasıdır. İkincisi, istihdam seviyesini yükseltmesi ve üçüncüsü ise daha etkin kamu hizmeti sunulmasıdır (Armağan ve İçmen, 2012:147-148). Ayrıca vergi rekabeti vergi oranlarının azalmasına yol açtığı için ekonomik büyüme ile kalkınma üzerinde olumlu sonuçlar ortaya çıkarır. Düşük vergi oranları aynı zamanda vergi gelirlerini de artırır (Laffer etkisi) (Aktan ve Vural, 2004:16). Vergi rekabetinin artış nedenleri; sermaye ve emek akışkanlığının artışı ile vergi cennetlerinin olmasıdır (Aktan ve Vural, 2004:16). Vergi rekabeti, teoride vergi oranlarının düşmesine sebep olduğu için, tam rekabet koşullarında, vergi toplanamayan sıfır noktasına kadar düşmektedir. Literatürde "*dibe doğru yarış*" olarak tanımlanmakta ve kamu hizmetlerinden faydalananlar hizmet bedelini ödemektedirler (Öz,2005:339). Kurumlar vergisi oranlarının indirimi sonucu, doğrudan yabancı ve yerli yatırımlarındaki artışın yarattığı milli gelir ve istihdam artışının getirisi, alınmayan ya da vazgeçilen vergiden ve kamu borç faizinden yüksek olduğu sürece vergi reformları ülkeler için yararlı olacaktır. Bununla beraber tüm ülkelerin dibe doğru bir yarış şeklinde sermayeyi çekebilmek ya da mevcut sermayeyi koruyabilmek adına kurumlar vergisi oranlarını düşürmesi vergi yapısında bozulmaya, dolaylı vergilerin artmasına ve gelirin adaletsiz dağılımına da neden olabilecektir.

2.1. Çalışmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Çalışmada hem nitel hem nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan birinci veri tekniği, nitel veri toplama tekniklerinden doküman incelemesidir.

Dünya Bankası Doing Business isimli çalışmasında (2013), 2008-2013 yılları arasında vergi reformu yapan ülkelerin vergi reformlarını özet olarak yayınlamıştır. Çalışmanın nitel veri analizi kısmında doküman incelemesi yöntemi kullanılmıştır Söz konusu dokümanın incelemesi sonucu veriler içerik analizine tabi tutulmuş ve kodlanmıştır. (Doküman incelemesi ile ilgili bkz. Yıldırım, Şimşek, 2008).. Çalışmada vergi reformları; kurumlar vergisi oranlarının indirimi, vergilendirme ile ilgili süreçleri kolaylaştırması, beyannamelerin elektronik ortama taşınması, bazı vergilerde ve sosyal

güvenlik primlerinde indirimde gidilmesi ve bazı vergilerin kaldırılması başlıkları altında sınıflandırılmış ve bu gelişmeler yerli ve yabancı literatür ışığında incelenmiştir. İncelenen ülkelerin, bölgeler bazında yaptıkları reformların; vergilerin ödenmesi ile ilgili işlem süreleri ve karın yüzdesi olarak vergi miktarı, Dünya Bankası Veri Bankası (WB Databank, <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>) ile Doing Business veri tabanından (WB, Doing Business, 2013/b-c) elde edilen veriler ışığında reform öncesi ve sonrası dönemleri kapsayacak şekilde kıyaslanmış ve reformların söz konusu göstergeler üzerine etkileri analiz edilmiştir. Çalışmanın nicel analiz kısmında ise ülke grupları bazında 2006-2013 yılları arasında Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi oranlarının aritmetik ortalamaları ile vergi oranları arasında yakınsamanın var olup olmadığını gösteren aritmetik ortalamaların standart sapmaları karşılaştırılmıştır. Standart sapma ülkelerin politikalarının birbirine hangi ölçüde yakınsadığını göstermektedir (Kemmerling, Genschel, 2009). Standart sapmanın düşmesi, ülkelerin vergi oranlarının birbirine yakınsadığına işaret etmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde Dünya Bankası veri tabanından elde edilen veriler ışığında yapılan reformların kamu maliyesi üzerine etkileri ülke grupları bazında incelenmiştir. Bununla beraber, birinci bölümde incelenen ülkelerin kamu maliyesi alanındaki tüm göstergelerinin mevcut olmaması, belirtilen alandaki analizi sınırlandıran bir etken olarak ortaya çıkmıştır. Çalışmanın ikinci sınırlılığı inceleme döneminin 2008 ekonomik krizini içeren dönemi kapsamıdır. Ekonomik kriz pek çok ülkede başta kamu gelirlerinin azalması ve kamu borçlanmasının artması gibi etkilere yol açmıştır. Bununla beraber reform yapan ülkelerin verilerinin 2008-2012 yıllarına ait olması ve vergi reformlarının tüm ülkelerde söz konusu dönemde yoğunlaşması ekonomik krizden bağımsız olarak yapılan reformların önemini azaltmamaktadır. Diğer yandan, vergi yapısındaki değişim, KV gibi dolaysız vergilerin oranlarının dünya genelinde azaltılması, mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin ise artış göstermesi, genel eğilimi görmek açısından önem taşımaktadır. Çalışmanın bir diğer sınırlılığı ise vergi reformlarının DYSY üzerine etkisidir. DYSY'nin vergi reformlarından belirli bir süre geçtikten sonra reform yapan ülkelere gelmesi ve vergi reformunun DYSY'yi arttıran tek etken olmaması, vergi reformlarının DYSY üzerine etkisini tespit etmeyi de zorlaştırmaktadır. Bununla beraber söz konusu başlık başka bir çalışmanın da araştırma konusudur.

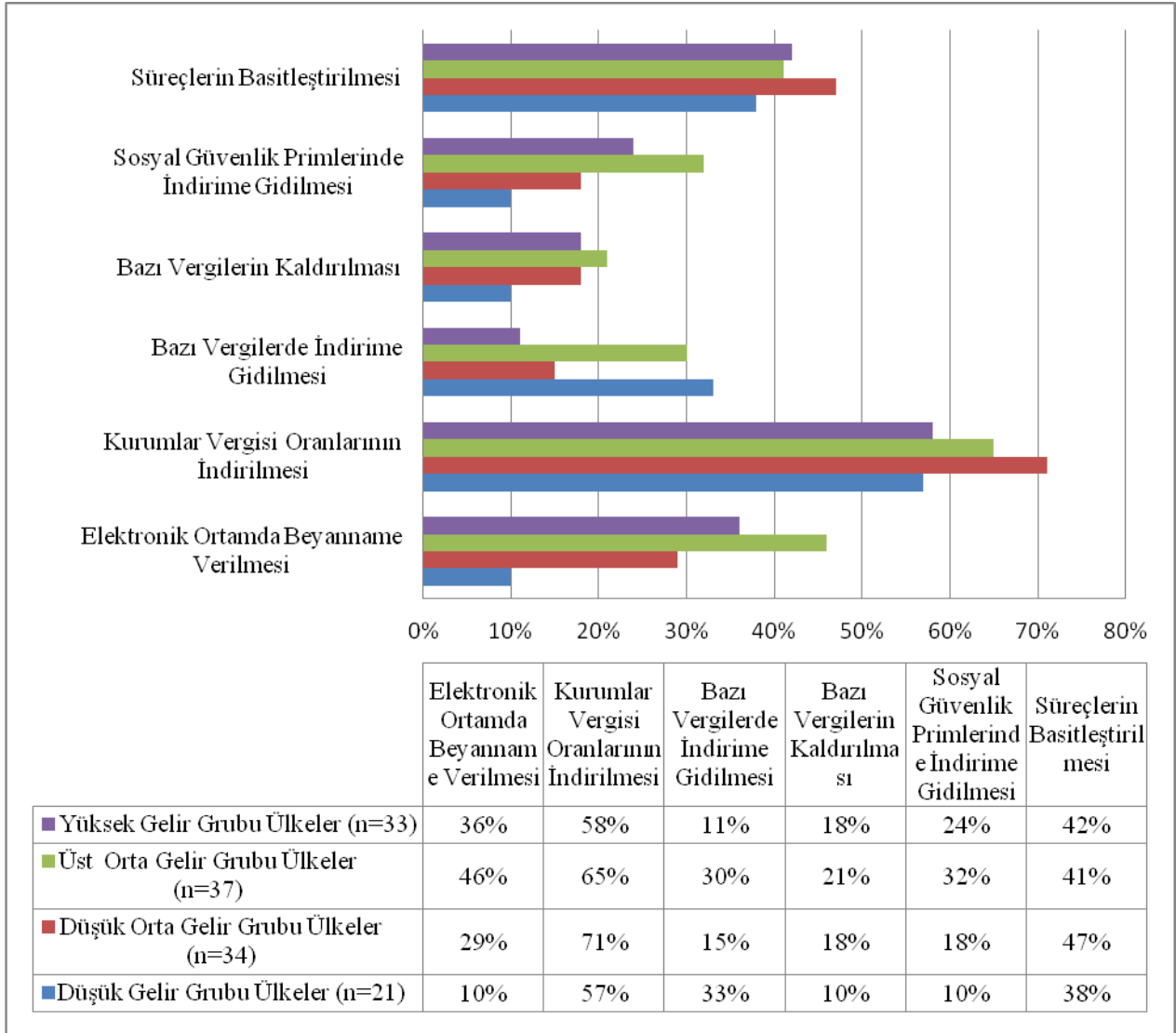
2.2. Bulgular

Çalışmamızda vergi reformu yapan 125 ülke verileri sınıflandırılmıştır. Bu ülkeler dört gelir grubuna ayrılmış, bu ülkelerin 2008 ve 2012 yılları arasındaki vergi ile ilgili yaptıkları reformları incelenmiştir. Genel olarak, 2008-2012 yılları arasında vergi reformu yapan 125 ülkenin %64'ü kurumlar vergisi oranlarını indirmiştir. Düşük orta gelir grubundaki ülkelerin %71'i, üst orta gelir grubundaki ülkelerin %65'i, yüksek gelir grubundaki ülkelerin %58'i düşük gelir grubundaki ülkelerin ise %57'si KV oranında indirimde gitmiştir. Vergi reformu yapan ülkelerin %21'i sosyal güvenlik primlerinin, %21'i ise bazı vergi oranlarının indirimlerini yapmıştır. Üst orta gelir

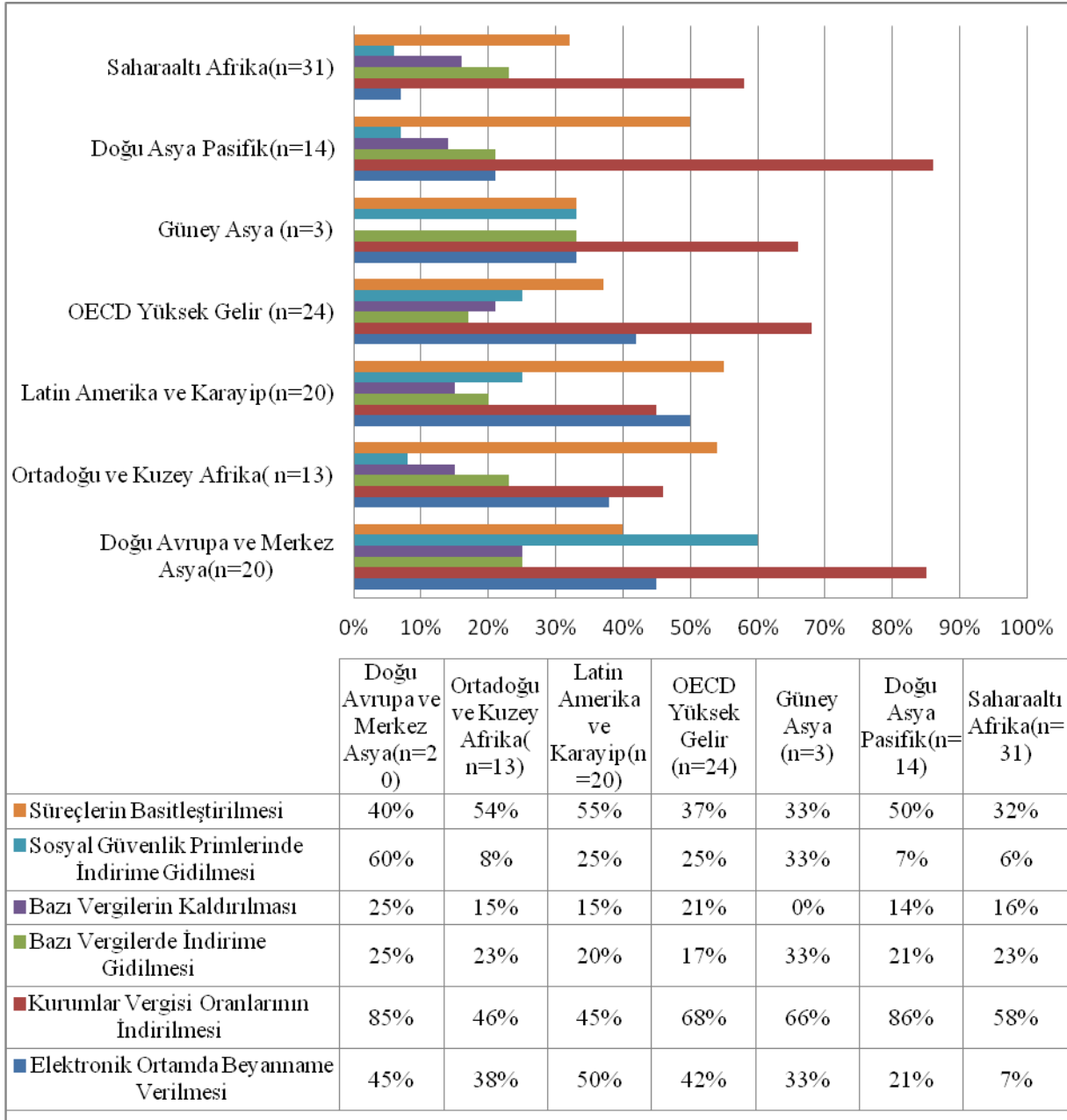
grubundaki ülkelerin %32'si, yüksek gelir grubundaki ülkelerin ise %18'i sosyal güvenlik primlerinde indirim yapmıştır. Ülkelerin %18'i ise bazı vergileri yürürlükten kaldırmıştır. Bütün gelir gruplarında ülkelerin %42'si, vergileme ile ilgili süreçleri basitleştirmiştir. Reform yapan ülkelerin %33'ü ise vergi ve sosyal güvenlik primlerinin beyanamesinin doldurulması ve ödenmesi işlemlerini elektronik ortama taşımıştır.

Üst ve orta gelir gruplarıyla yüksek gelir grubundaki ülkeler; elektronik ortamda beyanname verilmesine ve sosyal güvenlik primlerinin indirilmesine ağırlık verirken, düşük gelir grubundaki ülkeler bu iki reform konusunda gelişme gösterememiştir. Elektronik ortamda beyanname ile ilgili düzenlemelerin düşük gelirli ülkelerde yaygın olmamasının sebebi; bilgi işlem alt yapısının ayrıca internet erişimi ve kullanımının kısıtlılığına bağlanabilir. Şekil 1'de gelir grupları itibariyle ülkelerin vergi reformları gösterilmiştir.

Şekil 1. Gelir Grupları İtibariyle Ülkelerin Vergi Reformları (2008-2012)



Kaynak: (WB,2013/b) de yer alan bilgilerin yazar tarafından sınıflandırılması ile oluşturulmuştur.

Şekil 2. Coğrafi Bölgeler İtibariyle Vergi Reformları 2008-2012

Kaynak: (WB,2013/b)de yer alan bilgilerin yazar tarafından sınıflandırılması ile oluşturulmuştur.

Şekil 2’de 2008-2012 yılları arasında vergi reformu yapan 125 ülke bölgeler ve reform türü bazında incelenmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere KV oranlarının indirilmesi dünyanın her bölgesinde en fazla başvurulan reform türü olmuştur. Gelir seviyeleri düşük olan Saharalı Afrika’da ülkelerin %7’si, gelir seviyeleri yüksek olan OECD ülkelerinde incelenen ülkelerin %42’si elektronik ortamda beyanname doldurulması ve gönderilmesi uygulamasına geçmiştir. Gelişmiş ülkelerin bulunduğu bölgelerde olan OECD ülkeleri, Doğu Avrupa ve Merkez Asya’daki ülkeler sosyal güvenlik primlerinde de indirime giderken, genelini düşük gelirli ülkelerin oluşturduğu Doğu Asya Pasifik ülkeleri ile Saharalı Afrika ülkelerinde bu oran oldukça düşüktür. Orta Doğu ve Kuzey Afrika’daki ülkelerin %54’ü, Latin Amerika ve Karayipler’deki ülkelerin %55’i, Asya Pasifik

bölgesinde bulunan ülkelerin ise %50'si vergileme ile ilgili süreçleri basitleştirmiştir. Aşağıda söz konusu reformlar literatür ışığında incelenmiştir.

2.2.1. Kurumlar Vergisi Oranlarının Düşürülmesi

Vergi reformları incelendiğinde, dünyada pek çok ülkenin kurumlar vergisi (KV) oranlarını düşürdükleri görülmektedir. KV, kurumların kazançları üzerinden alınan ve kurum kazancını azaltan, girişimcilerin yatırım kararlarını doğrudan etkileyen düz oranlı, dolaysız bir vergidir. KV yatırım yapılacak ülkede en önemli maliyet kalemleri arasında gösterilmektedir. KV oranını azaltmanın, ülkede yatırımları arttıracığı ve KV oranının azaltılmasından kaynaklanan vergi azalışının, firmalarca yatırımların artırılmasıyla telafi edilebileceği böylelikle GSYİH 'nin artacağı ileri sürülmektedir (Bruhn,2011:5). Yapılan bir başka çalışma ise vergi oranında %1'lik azalmanın DYSY akımında %3,72 oranında artış sağladığı sonucuna ulaşmıştır¹ (aktaran Şişman ve Öztürk,2010:56). Küreselleşme sonucu ülkeler dünyadaki değişime ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Ülkeler uzun yıllar yüksek oranlı KV uygulamasalar bile, komşu ülkelerde KV oranları düşük ise, KV oranı yüksek olan ülke de vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmaktadır. 1980 yılından itibaren özellikle Avrupa'da KV yüksek olan ülkeler, vergi yükü daha düşük olan komşu ülkelere uymak için vergi reformu yapmıştır (Heinmann ve ark 2010:497). Vergi oranları düşük komşulara sahip ülkelerin kendi vergi oranlarını da düşürme ihtimalleri diğer ülkelere göre daha yüksektir. Avrupa'da faiz indirimi ve vergi reformları ile ilgili politikalar, ulusal politikaları güçlü diğer ülkelerin vergi politikalarından kaynaklanan baskılardan etkilenmektedir (Heinemann ve ark, 2010:515). Demir perde yıkıldıktan sonra, Doğu Avrupa'daki ülkeler kurum kazançlarını daha az vergilendirme yolunda hız kazanmıştır. 1989-90 yıllarında Batı Avrupa'daki komünist rejimin yıkılmasıyla, doğrudan Doğu Avrupa ülkeleriyle sınır komşusu olan Batı Avrupa ülkeleri KV oranlarını (sınır komşusu olmayan ülkelere göre daha çok) düşürmüştür. Doğu Avrupa ülkeleri 1989 yılından sonra özellikle KV oranlarının düşüşünün yanında, Batı Avrupa ülkeleri ile ücret farklılıklarından dolayı yabancı sermayeyi çekmeye başlamıştır (Overesch ve Rincke, 2009:1364). 1982-2005 döneminde 18 Batı Avrupa ülkesini inceleyen bir başka çalışmada (Overesch ve Rincke;2009) Batı Avrupa ülkelerinin komşu Doğu Avrupa ülkelerinden doğrudan etkilenerek KV oranlarını Doğu Avrupa ülkeleri ile sınırı olmayan ülkelere göre önemli ölçüde azalttıklarını ortaya koymuştur. Çalışma eski demir perde ülkelerine komşu olan ülkelerin KV oranlarını 8,1 ile 10,5 puan arasında azalttıklarını tahmin etmiştir (Overesch ve Rincke;2009).

Bellaka ve Leibrecht (2011) AB'den 7 ülke, ABD ve 8 Merkez ve Doğu Avrupa ülkesinin kendi aralarında 1995-2003 yıllarını kapsayan 56 ikili DYSY ilişkilerini incelenmiş ve sonucunda, yatırımlarda vergi oranları ile maliyetle ilgili diğer faktörlerin birbiri ile yaklaşık olarak eşit öneme sahip olduğu sonucuna varmıştır. Diğer yandan söz konusu çalışma, vergi oranları düşürme stratejileri

¹ Mooij ve Ederveen meta analizi yoluyla yaptığı çalışmada ortalama kısmi esneklik değeri olarak -3,72 sonucunu bulmuştur (Şişman ve ark,2010:57)

ve özellikle KV oranlarının indirimlerinin yabancı firmaların yer seçim kararları üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu da ortaya koymuştur. (Bellaka ve Leibrecht, 2011:2690).

Tablo 1’de, KV reformu yapan altı bölgenin KV oranları ve standart sapmaları verilmiştir. KV oranları ortalama olarak 2006 yılına göre 2013 yılında, Doğu Avrupa-Merkez Asya’daki 20 ülkede %18,3’ten %16,8’e, Orta Doğu-Kuzey Afrika’daki 10 ülkede %32,7’den %22,1’e, düşürülmüştür. Söz konusu değişim Latin Amerika’daki 23 ülkede %27,7’den %26,1’e, OECD Yüksek gelir grubundaki 30 ülkede %27,8’den %25,3’e, Güney Asya’daki üç ülkede %29’dan %26,2’ye, Doğu Asya Pasifik’teki 13 ülkede %25’ten %20,9’a ve son olarak Saharalı Afrika’daki 15 ülkede %31,5’tan %29,4’e düşüş olarak gerçekleşmiştir. Tüm bölgelerdeki standart sapma oranları (Saharalı Afrika bölgesi hariç) düşme göstermektedir. Bu durum ülkelerin KV oranlarının birbirine yakınsadığını göstermektedir. Ülkelerin vergi oranlarının da vergi rekabeti nedeniyle birbirinden etkilendiği söylenebilir.

Tablo 1. 2006-2013 Yılları Arasında Ülke Gruplarına Göre Kurumlar Vergisi Oranları (%) ²

		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Doğu Avrupa-Merkez Asya (n=20)	Ortalama	18,3	18,9	18,1	17,6	17,3	17,3	16,7	16,8
	Standart Sapma	8,1	7,2	7,5	6,7	6,7	6,7	6,3	5,9
Orta Doğu-Kuzey Afrika (n=10)	Ortalama	32,7	32,3	32,3	28,6	25,4	22,2	22,6	22,1
	Standart Sapma	14,2	13,8	13,8	12,4	13,9	12,5	12,5	12,4
Latin Amerika (n=23)	Ortalama	27,5	26,8	26,5	26,5	26,1	27,3	26,8	26,1
	Standart Sapma	9,2	9,0	8,9	8,9	8,6	8,9	8,2	7,9
OECD Yüksek Gelir (n=31)	Ortalama	27,8	27,1	26,1	25,8	25,8	25,4	25,2	25,3
	Standart Sapma	7,7	7,7	7,2	7,1	6,8	6,8	6,6	6,5
Güney Asya (n=4)	Ortalama	29,0	29,7	29,2	28,6	28,4	26,2	26,2	26,2
	Standart Sapma	6,2	6,8	7,8	7,8	8,3	6,5	6,5	6,5
Doğu Asya Pasifik (n=14)	Ortalama	25,3	25,0	24,3	23,3	22,2	22,2	21,7	20,9
	Standart Sapma	9,8	9,8	9,5	8,8	8,5	8,5	8,2	8,0
Saharalı Afrika (n=14)	Ortalama	31,5	30,7	28,2	28,4	27,9	29,9	29,9	29,4
	Standart Sapma	4,2	4,4	7,6	7,2	7,2	6,2	5,7	5,6

Kaynak: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> adresindeki oranlardan yararlanılarak ülke gruplarına yazar tarafından uyarlanmıştır.

² Ülkeler ek tablo 2’de verilmiştir.

2007-2013 yılları arasında vergi reformu yapan ülkelerden bazılarının reform öncesi ve sonrası KV oranları ile KV’de puan olarak azalma tabloda gösterilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere KV oranını Kuveyt %55’den %15’e, Katar %35’den %10’a, Libya %40’dan %20’ye, Ürdün %25’den %14’e, Fiji %31’den %20’ye, Arnavutluk, %20’den %10’a düşürmüştür. Dünya’nın en büyük ekonomileri arasında yer alan Almanya, aynı dönemde KV oranını 8,81, Çin 8, Birleşik Krallık ise 7 puan düşürmüştür.

Tablo 2. 2007-2013 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi İndirimi Yapan Bazı Ülkelerin Eski ve Yeni Kurumlar Vergisi Oranları, KV Oranındaki Azalma

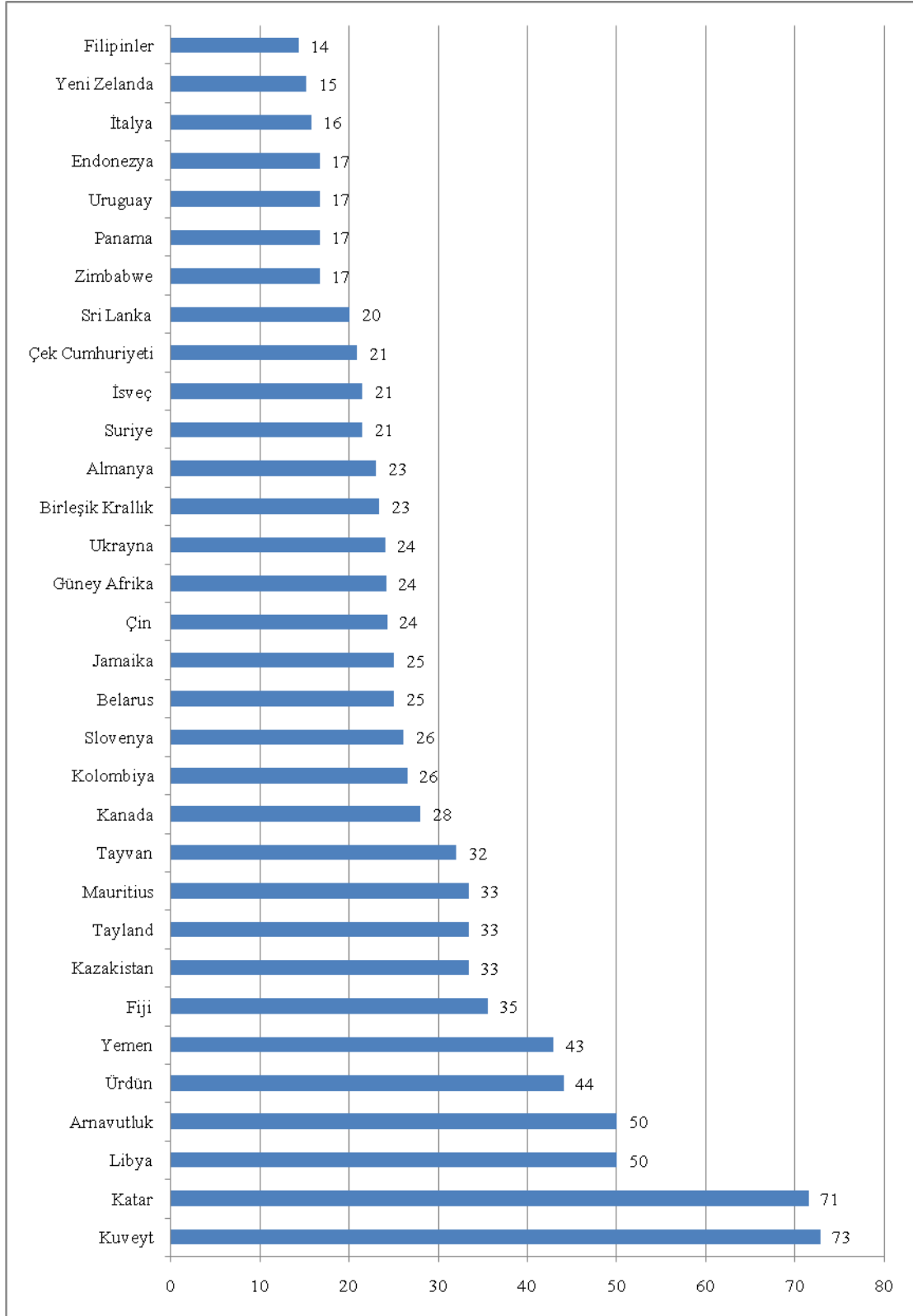
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2007-2013 Fark
Kuveyt	55	55	15	15	15	15	15	-40
Katar	35	35	35	10	10	10	10	-25
Libya	40	40	40	40	20	20	20	-20
Yemen	35	35	35	35	20	20	20	-15
Ürdün	25	25	25	14	14	14	14	-11
Fiji	31	31	29	28	28	28	20	-11
Kanada	36,1	33,5	33	31	28	26	26	-10,1
Arnavutluk	20	10	10	10	10	10	10	-10
Kazakistan	30	30	20	20	20	20	20	-10
Tayland	30	30	30	30	30	23	20	-10
Kolombiya	34	33	33	33	33	33	25	-9
Güney Afrika	36,89	34,55	34,55	34,55	34,55	34,55	28	-8,89
Almanya	38,36	29,51	29,44	29,41	29,37	29,48	29,55	-8,81
Jamaika	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	25	-8,33
Çin	33	25	25	25	25	25	25	-8
Tayvan	25	25	25	17	17	17	17	-8
Mauritius	22,50	15	15	15	15	15	15	-7,5
Birleşik Krallık	30	30	28	28	26	24	23	-7
Sri Lanka	35	35	35	35	28	28	28	-7
Belarus	24	24	24	24	24	18	18	-6
Ukrayna	25	25	25	25	25	21	19	-6
Suriye	28	28	28	28	28	28	22	-6
Slovenya	23	22	21	20	20	18	17	-6
İsveç,	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22	-6
İtalya	37,25	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	-5,85
Zimbabwe	30,9	30,9	30,9	25,75	25,75	25,75	25,75	-5,15
Çek Cumhuriyeti	24	21	20	19	19	19	19	-5
Panama	30	30	30	27,50	25	25	25	-5

Uruguay	30	25	25	25	25	25	25	-5
Yeni Zelanda	33	30	30	30	28	28	28	-5
Endonezya	30	30	28	25	25	25	25	-5
Filipinler	35	35	30	30	30	30	30	-5

Kaynak: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> adresindeki oranlardan yazar tarafından hesaplanmıştır.

Şekil 3’de tablo 2’de yer alan ülkelerin 2007-2013 yılları arasında KV oranlarında yaptıkları indirimler yüzde olarak gösterilmiştir Şekilden de anlaşılacağı üzere 2007-2013 yılları arasında KV’de en fazla indirim genellikle nüfus ve ekonomi olarak küçük ülkelerde gerçekleşmiştir. KV oranı Kuveyt’te %73, Katar’da %71, Arnavutluk ve Libya’da %50 oranında azaltılmıştır. Sermaye hareketliliği açısından vergi rekabeti özellikle 1980’lerden günümüze, sermaye ve emek vergi yükü üzerinde önemli ölçüde olumlu ve olumsuz (kısa ve uzun vadede) etkileri bulunmaktadır. Sermayenin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda, vergi rekabeti vergi yükünün üzerinde aşağı yönlü baskıya neden olmaktadır. Söz konusu bu etki küçük ekonomilerde daha belirgindir (Winner 2005:682) . Overesch ve Rincke 2011:600; 1984-2006 yılları arasında vergi rekabetinin olmadığı bir ortamda KV oranının %40 olacağını halen bu oranın %27,5 olarak gerçekleştiğini, 1990’ların ortasından 2010’a kadar geçen süreçte vergi oranlarındaki düşüşün vergi rekabetinin bir sonucu olduğunu bulgulamıştır.

Şekil 3. 2007-2013 Yılları Arasında Kurumlar Vergisinde Oranlarında Yapılan İndirim Oranları (%)



Kaynak: (WB, 2013/b)adresindeki reformlardan ve Tablo 2' den yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Ayrıca AB üye ülkeleri arasında KV oranı uyum gerektirmektedir. Ancak söz konusu durum henüz zorlayıcı değildir. Vergi rekabeti ile kamu gelirleri azalmakta ve gelirin yeniden dağılımında yoksulların gelirinde düşüşler meydana gelmektedir. Vergi rekabetinin etkilerinin gelir dağılımını olumsuz etkilediğini düşünenler zararlı olduğuna inanmaktadırlar. Bununla birlikte, kamu sektörünün aşırı genişlemesine sınırlama getirdiği için vergi rekabetinin yararlı olduğuna inanalar da vardır (Zodrow,2003:6). Bu düşünceye göre, vergi rekabeti uluslararası kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanmasına yönelik olumlu etkilerle küresel refah artışı sağlanabilecek ve hayat standartlarının iyileştirilmesinde önemli rol oynayacaktır (Akkaya,2011:132).

2.2.2. Bazı Vergilerin Kaldırılması ve Bazı Vergi Oranlarının İndirilmesi

Ülkeler vergi mevzuatlarını sadeleştirmek amacıyla, vergi sayısını azaltma yoluna gitmekte bazen de KV dışındaki vergi oranlarını da indirebilmektedirler. Vergi reformu yapan ülkelere; Avustralya, Fildişi Sahilleri, Dominik Cumhuriyeti ve Güney Afrika damga vergisini, Arnavutluk ve Benin Motorlu Taşıtlar Vergisini, Liberya ve Belarus muamele vergisini ve Meksika ise Varlık Vergisini kaldırmıştır. (WB, Doing Business,2013). Azerbaycan, Kore ve Kanada kar üzerinden alınan vergileri indirirken, Kırgızistan emlak vergisi ve satış vergisinde indirim gitmiştir (WB, Doing Business,2013).

2.2.3. Vergilendirme ile İlgili Süreçlerin Basitleştirilmesi ve Elektronik Ortamda Beyanname Verilmesi

Vergilendirme ile ilgili mevzuatın ve süreçlerin karmaşık olması, bu işlemlerle ilgili harcanan zamanın ve kırtasiyenin artmasına yol açmakta ayrıca yatırımcının yatırım kararını olumsuz yönde etkilemektedir. Verginin basitleştirilmesi ise kayıtlı ekonomiyi ve firmaların üretimi arttırmaktadır (Bruhn, 2011:6).

A.B.D. 'de yapılan bir çalışmada vergi karışıklığının yol açtığı yükün yarı yarıya azaltılması halinde, 1950-2009 yılları arasında %3,2 olan büyüme oranının %3,65 ile %3,7 arasında bir orana yükselebileceği tahmin edilmiştir. Söz konusu çalışma vergi karışıklığının mükellefe yol açtığı yüklerin %90 oranında azaltılması halinde, ekonomik büyüme oranının %4,02 ile %4,13 arasında olacağını bulgulamıştır (Laffer ve ark., 2011:20).

Mükelleflerin vergi yükümlülükleri yerine getirilmesi zaman alıcı olabilir. Belirtilen durum daha karmaşık vergi sistemleri için bir maliyet anlamına gelmektedir. Vergi karışıklığında %10 azalmanın DYSY için KV oranındaki bir puan azalmaya eşit olduğu tahmin edilmektedir (Lawless,2013:20). Vergi bürokrasisindeki azalmanın DYSY'de meydana getireceği artış KV ile karşılaştırıldığında düşükmüş gibi gözükabilir. Oysa mükellefin vergileme ile ilgili işlemlerinin basitleştirilmesi, o ülkedeki yolsuzlukları azaltacak ve yatırım iklimini iyileştirerek daha fazla yatırım çekilebilmesine neden olabilecektir. Yapılan bir başka çalışma; vergi ödeme ile ilgili prosedür

sayısındaki 10 puanlık azalmanın, çalışma çağındaki 100 kişiden 1,6'sının kayıt altına girdiğini göstermektedir (Bruhn, 2011:6).

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin basitleştirilmesi, özellikle küçük işletmeler için daha basit sistemlerin oluşturulmasını gerekli kılabilir. Çünkü küçük işletmelerin ekonomide büyümeye, istihdam yaratmaya ve yoksulluğu azaltmaya katkısı büyüktür. Ancak küçük işletmeler, vergi uyumu için yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalmakta ve birçok kısıtlamalarla karşılaşmaktadır. (Smulders, Naidoo, 2013:46). Küçük işletme sahipleri vergi mükellefiyetine uymamayı bir fırsat olarak görmektedir ve muhtemelen vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi değildir (Kamleitner ve ark,2010). Güney Afrika Gelir İdaresi, küçük işletme sahiplerinin vergi hukuku bilgisinin yetersizliği, kendilerinin kayıt tutabilecekleri yazılımların eksikliği ve karmaşıklığı ile geçici vergi ilgili uyum zorluğunu, bir sorun alanı olarak görmüş ve bu konuda çalışmalar başlatmıştır (Smulders, Naidoo2013: 46). Brezilya'da mikro işletmeler için bürokrasinin sadeleştirilmesi ve verginin azaltılmasını içeren SIMPLS programı sayesinde, perakende sektöründe kayıtlı çalışma oranı %13 oranında artmıştır (Monteiro ve Assunção 2012). Gelişmekte olan ülkeler ise vergi rekabeti için ülkelerindeki vergi oranlarını düşürerek yabancı yatırımcıları çekmeye çalışmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye, gelişmiş ülkelere çok gelişmekte olan ülkeleri daha avantajlı buldukları için tercih etmektedir. Ancak gelişmekte olan ülkelere siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar söz konusu olduğunda, bu durum tersine işlemektedir (Öz, Yaraşır, 2009: 34). Eğer ülkeler iyi yönetime sahipse yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmede daha başarılı olurlar. Dünyada sayısı oldukça fazla olan, kötü yönetime sahip vergi cenneti ülkelerde, uluslararası vergi normları çok iyi kurulmamıştır. Yabancı yatırımcılar, vergi cenneti olduğu için yatırımlarını bu ülkelere yönlendirseler de, kötü yönetim sonucu beklemedikleri maliyetlerle karşılaşabilmektedir. Bu yüzden hem iyi yönetimli hem de düşük vergi oranına sahip ülkeler vergi cennetleri olma yolunda çok daha başarılıdır (Dharmapala ve James , 2009:1060). Rüşvet ve rüşvet ödemeleri çok uluslu şirketler için resmi vergilerden daha önemli bir maliyet kalemidir. Gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ülkelere nazaran daha zayıf vergi idaresi ve daha yaygın rüşvet eğilimi vardır. Bu durum rüşveti verginin bir ikamesi haline getirmektedir. Söz konusu durum gelişmekte olan ülkelere bazılarının neden vergi oranlarını düşürmelerine karşın yeterince yabancı sermaye çekemediğini de açıklamaktadır. (Goodspeed ve ark,2011:5). Ayrıca yolsuzluk endeksindeki 10 puanlık artış, DYSY' de %4,5 oranında azalmaya yol açtığı tahmin edilmektedir (Goodspeed ve ark,2011:10-11).

2008-2012 yılları arasında ülkelerin bir bölümü vergilendirme ile ilgili süreçlerin basitleştirilmesi ve elektronik ortamda beyanname verilmesiyle ilgili reformlar gerçekleştirmiştir. Belçika, vergi ödeme aşamalarını geliştirmiş ve orta ölçekli işletmeler için elektronik ortama geçişi zorunlu kılmıştır. Çek Cumhuriyeti, vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasındaki ilişkiyi ve yönetim prosedürlerini basitleştirmek için vergi mevzuatını yenilemiştir. Vergi ödemeyi basitleştirmek için ise tüm vergiler için elektronik ortamı zorunlu kılmış ve vergi beyanamesini tek formda birleştirmiştir.

Finlandiya, ücret üzerinden alınan vergileri ve KDV'nin ödenmesi için basitleştirici belge geliştirmiştir. Slovenya, vergi ödemeyi basitleştirmiş ve şirketler için daha az maliyetli elektronik beyanname ve elektronik ortamda sosyal güvenlik primleri ödenmesine geçmiştir (WB, Doing Business,2013).

2.2.4. Sosyal Güvenlik Primlerinin Düşürülmesi

Vergiler gibi sosyal güvenlik primleri de kurumların kazançlarını azaltmakta ve yatırım kararları üzerinde önemli rol oynamaktadır. Vergi reformları yapan, Kırgızistan ve Sri Lanka gibi bazı ülkeler vergi oranlarıyla birlikte yatırımcıların kararlarında etkili olan sosyal güvenlik primlerinde de indirimde gitmektedir (WB,Doing Business,2013).

3. VERGİ REFORMLARININ YATIRIMCILAR İLE İLGİLİ SONUÇLARI

Vergi reformlarının yatırımcılar üzerine iki temel etkisi bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi, bürokratik işlemlerin azaltılması sonucu vergileme ile ilgili işlem maliyetlerinin süre olarak azalmasıdır. İkincisi ise işletmelerin kardan vergiye ayrılan paylarının azalmasıdır. İlk olarak ülkelere vergileme işlemleri ile ilgili bürokrasinin azaltılması sonucu tasarruf edilen saatler tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Vergi İle İlgili İşlemlerin Tamamlanması İçin Harcanan Saat (2008-2012)

Vergi Reformu Yapan Ülkeler (n=125)	2008 Yılında Vergi ile ilgili işlemlerin tamamlanması için harcanan saat	2012 Yılında Vergi ile ilgili işlemlerin tamamlanması için harcanan saat	Reform Sonrası Tasarruf Edilen Saat
Düşük Gelirli Ülkeler (n=21)	259	252	-7
Orta Düşük Gelirli Ülkeler (n=34)	322	281	-41
Üst Orta Gelirli Ülkeler (n=37)	405	338	-67
Yüksek Gelirli Ülkeler (n=33)	203	168	-36

Kaynak: (WB 2013/c) ve <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators> adresindeki verilerden yazar tarafından hesaplanmıştır.

Düşük gelir grubundaki ülkelerin saat tasarrufu ortalamasında kayda değer bir iyileşme gözükmezken, ülkelerde en fazla iyileşme üst orta gelir grubunda kaydedilmiştir. Söz konusu ülkelerde 2008 yılında vergi ile ilgili işlemlerin tamamlanması için 405 saat harcanırken, 2012 yılında söz konusu rakam 338'e düşmüştür.

Tablo 4'de, gelir grupları itibariyle 2008 ve 2012 yıllarında vergilerin ve sosyal güvenlik kurumlarına ödenen sigorta primlerinin ticari karın yüzde kaçını oluşturdukları gösterilmiştir. Düşük

gelirli ülkelerdeki işletmeler, ticari karlarının büyük bir kısmını vergi olarak ödemektedirler. Ancak reformla birlikte, her gelir grubu için bu oranın azaldığı açıkça görülmektedir. Düşük gelirli ülkelerde söz konusu oran 2008 yılında %91,7 iken dört yılda %21,2 azalmış ve %70,5'e gerilemiştir. Düşük orta gelirli ülkeler ile yüksek gelirli ülkelerde ise vergi oranının ticari kara oranı sırasıyla 2008 yılında %42,9 ve %42,3 iken 2012 yılında %38,4 ve %38,8'e gerilemiştir. Orta üstü gelirli ülkelerde ise bu oran 2008 yılında %50,2 iken 2012 yılında %45,1'e düşmüştür.

Tablo 4. Vergi Reformu Yapan Ülkelerde Ticari Karın Yüzdesi Olarak Toplam Vergi Oranı

Vergi Reformu Yapan Ülkeler (n=125)	2008 Yılında Toplam Vergi Oranı (Ticari Karın Yüzdesi Olarak)	2012 Yılında Toplam Vergi Oranı (Ticari Karın Yüzdesi Olarak)	Reform Sonrası Vergi Oranının Değişimi % (Ticari Karın Yüzdesi Olarak)
Düşük Gelirli Ülkeler (n=21)	91,7	70,5	-21,2
Düşük Orta Gelirli Ülkeler (n=34)	42,9	38,4	-4,6
Üst Orta Gelirli Ülkeler (n=37)	50,2	45,1	-5,3
Yüksek Gelirli Ülkeler (n=33)	42,3	38,8	-3,5

Kaynak: (WB, 2013/c) ve <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators> adresindeki verilerden yazar tarafından hesaplanmıştır.

4. VERGİ REFORMLARININ KAMU MALİYESİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Vergi rekabeti dolayısıyla yapılan yararlı vergi reformlarının kamu maliyesi üzerindeki etkisi farklı boyutlarla ortaya çıkmaktadır. Hükümetler, kamu gelirlerini azaltmaları sonucu ortaya çıkan kamu açığını iki şekilde kapatmaya çalışacaktır. Bunlardan birincisi kamu harcamalarının azalması ve kamu harcamalarını azaltamayan hükümetlerin borçlanmasıdır (Yereli, 2005:26 vd.). Bir diğer etki ise dolaysız vergilerin azaltılması sonucu mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin, kamu gelirleri içindeki payının artış göstermesidir. Hükümetler, sermayeye göre daha az mobil olan, servet, tüketim emek gelirlerini vergilendirmeye yönelmekte ya da tüketim üzerinden alınan vergileri arttırmaktadırlar (Yereli, 2005:28, Öz, Yaraşır, 2009:22). Belirtilen durum vergi yükünün adaletsiz dağılımına da neden olmaktadır (Öz, Yaraşır, 2009:22).

4.1. Vergilerin GSYİH'ye Oranlarının Azalması

Vergilerin GSYİH' ye oranları yıllar geçtikçe azalma eğilimi içerisinde. Tablo 5'de 2006 ve 2011 yılları arasında Doğu Asya Pasifik, Avrupa ve Merkez Asya ve OECD yüksek gelir grubundaki ülkelerin vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payları yüzde olarak gösterilmiştir. Tüm bölgelerde vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payları azalış göstermektedir. Doğu Asya Pasifik bölgesindeki ülkelerde 2006 yılında vergi gelirleri GSYİH'nin %12,4'ünü oluştururken 2010 yılında bu oran düşerek %11,5 olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir bölge olan Avrupa ve Merkez Asya'da bu oran 2006 yılında %20 iken 2011 yılında %19,2'ye düşmüştür. Son olarak OECD Yüksek Gelir grubundaki ülkelerde söz konusu oran 2006 yılında %15,9 iken 2011 yılında %14,6'ya düşmüştür.

Tablo 5. Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

Ülke Grupları	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Doğu Asya Pasifik	12,4	12,6	12,2	11,4	11,5	
Avrupa ve Merkez Asya	20,0	19,9	19,5	18,5	19,0	19,2
OECD Yüksek Gelir	15,9	16,1	15,2	13,7	14,1	14,6

Kaynak:<http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

4.2. Dolaysız Vergi Oranlarının Düşürülmesi ve Vergi Yapısındaki Değişim

Vergi rekabeti sonucu kamu geliri azalış göstermekte, kamu harcamaları da azalmakta ve ülkelerdeki gelir dağılımı olumsuz etkilenmektedir. KV oranını azaltan vergi rekabeti KDV'nin artışına sebep olacaktır. Mali rekabet yabancı sermaye lehine işlerken, KDV yükü ise ülkede yerleşikler üzerinde kalacaktır (Göker,2008:133).

KV tüm ülke gruplarında oransal olarak indirilmiştir. Vergi oranının indirilmesiyle kamu geliri azalış göstermektedir. Bu azalmayı telafi edebilmek için ise dünyada dolaylı vergilere özellikle KDV oranlarının arttırılması yolu benimsenmektedir. Tablo 6'da 2006-2013 yılları arasında ülke gruplarına göre KDV oranları gösterilmiştir.

Tablo 6. 2006-2013 Yılları Arasında Ülke Gruplarına³ Göre Katma Değer Vergisi Oranları (%)

Ülke Grupları		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Doğu Avrupa- Merkez Asya (n=19)	Ortalama	18,3	18,3	18,2	18,4	19,1	19,1	19,2	19,3
	Standart	1,7	1,9	2,0	2,2	2,7	2,8	2,8	2,9
	Sapma								
Orta Doğu-Kuzey Afrika (n=3)	Ortalama	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0	11,0
	Standart	6,6	6,6	6,6	6,6	6,6	6,6	6,6	6,6
	Sapma								
Latin Amerika (n=18)	Ortalama	15,1	14,5	14,1	14,1	14,4	14,5	14,5	14,6
	Standart	4,4	5,1	5,2	5,2	5,1	5,1	5,1	5,2
	Sapma								
OECD Yüksek Gelir (n=32)	Ortalama	17,6	17,7	17,6	17,6	18,1	18,2	18,5	18,6
	Standart	5,3	5,4	5,5	5,5	5,8	6,0	6,1	6,1
	Sapma								
Güney Asya (n=4)	Ortalama	11,9	11,9	12,4	11,6	11,6	11,6	11,6	11,8
	Standart	4,7	4,7	3,8	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4
	Sapma								
Doğu Asya Pasifik (n=9)	Ortalama	10,2	10,4	10,4	10,4	10,4	10,7	10,7	10,7
	Standart								
	Sapma	3,3	3,4	3,4	3,4	3,4	3,7	3,7	3,7
Saharaaltı Afrika (n=9)	Ortalama	13,6	13,8	14,0	14,0	13,8	14,0	14,4	14,4
	Standart								
	Sapma	4,9	4,8	4,6	4,6	4,3	4,1	4,0	4,0

Kaynak: <https://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/indirect-tax-rates-table.aspx> adresindeki bilgilerden yazar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 6’da görüldüğü gibi ülke gruplarından Doğu Avrupa-Merkez Asya, Latin Amerika, Güney Asya bölgelerindeki ülkeler, KDV oranlarında indirime gitmişlerdir. Bununla beraber KDV oranlarının standart sapmalarda azalma meydana gelmediği, bir başka anlatımla oranların birbirine yakınsamadığı görülmektedir. Ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarının farklı olması KDV oranlarını aynı oranda yükseltememelerinin bir nedeni olabilir.

³ Ülke grupları ek tablo 3 ‘de verilmiştir.

Tablo 7. Kamu Gelirleri İçinde Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerin Oranı (%)

Ülke Grupları	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Doğu Asya Pasifik	36,0	35,1	37,3	35,9	34,9	36,8
Avrupa ve Merkez Asya	18,4	18,1	19,8	18,6	17,6	17,0
OECD Yüksek Gelir	29,3	31,5	27,9	26,6	26,3	26,2
Latin Amerika ve Karayipler	23,5	24,0	26,3	28,3	25,0	25,7
Orta Doğu Kuzey Afrika	20,3	15,6	21,4	27,2		

Kaynak:<http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

Tablo 7’de, 2006 ve 2011 yılları arasında gelir üzerinden alınan vergilerin (gelir, kar ve sermaye kazançları) kamu gelirleri içerisindeki oranı yüzde olarak Doğu Asya Pasifik bölgesi ve Latin Amerika ve Karayipler’deki ülkelerde yıllar itibariyle gelir vergilerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı peş peşe artış ve azalışlar göstermektedir. Avrupa ve Merkez Asya’daki ve OECD yüksek gelir grubundaki ülkelerde gelir vergileri tüm kamu gelirleri içinde ciddi bir azalış göstermektedir. Avrupa ve Merkez Asya’da 2006 yılında %18,4 olan oran 2011 yılında %17’ye OECD yüksek gelir grubundaki ülkelerde 2007 yılında %31,5 olan oran 2011 yılında %26,2’ye düşmüştür. Orta Doğu ve Kuzey Afrika’da son yılların verileri olmamakla birlikte 2006 yılından 2009 yılına kadar artış göstermektedir.

Tablo 8. Kamu gelirleri İçinde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Oranı (%)

Ülke Grupları	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Doğu Asya Pasifik	27,3	27,1	25,9	29,6	28,6	28,7
Avrupa ve Merkez Asya	33,7	33,6	32,7	33,1	33,9	33,4
OECD Yüksek Gelir	27,1	27,8	26,2	27,7	29,1	29,1
Latin Amerika ve Karayipler	38,9	41,9	39,2	38,9	40,3	38,8

Kaynak:<http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

Yukarıdaki tabloda 2006-2011 dönemimde ülke grupları itibariyle mal ve hizmetlerden diğer bir ifade ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin kamu gelirleri içinde payları gösterilmiştir. Avrupa ve Merkez Asya’da söz konusu oranda önemli bir değişiklik gözükmemektedir. Diğer bölgelerde dolaylı vergi türü olan harcama vergilerinin payı toplam kamu gelirleri içerisinde incelediğimiz 5 yıl içinde artışı görülmektedir.

4.3. Kamu Açıklarının ve Merkezi Hükümet Borçlarının Artması

Vergi gelirlerin GSYİH içindeki payının azalmasına karşın hükümetler kamu harcamalarını aynı oranda azaltamamışlardır. 2008 ekonomik krizi sonucu sosyal sorunlarla karşılaşan hükümetlerin kısa dönemde kamu harcamalarını kısmaları da beklenemeyecektir.

Tablo. 9 Kamu Harcamalarının GSYİH' ya Oranı (%)

Ülke Grupları	2007	2008	2009	2010	2011
Doğu Asya Pasifik	16,6	17,8	20,1	19,0	20,3
Avrupa ve Merkez Asya	34,7	35,7	39,9	39,8	38,1
OECD Yüksek Gelir	26,3	27,6	30,9	30,9	30,2
Güney Asya	15,0	16,9	16,5	16,4	15,7

Kaynak: <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

Tablo 10. Nakit Fazlası-Açığın GSYİH' ya Oranı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Doğu Asya Pasifik	-0,1	-0,9	-1,5	-5,4	-4,6	-5,8
Avrupa ve Merkez Asya	-0,4	-0,1	-1,2	-5,7	-5,2	-3,1
OECD Yüksek Gelir	-1,0	-1,2	-2,9	-7,5	-7,2	-6,2

Kaynak: <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

Tablo 10' da 2006 ve 2011 yılları arasında Doğu Asya Pasifik, Avrupa ve Merkez Asya ve OECD yüksek gelir grubundaki ülkelerin nakit açığının GSYİH' ye oranları yüzde olarak gösterilmiştir. Tüm bölgelerde bu nakit açıkların arttığı görülmektedir.

Tablo 11. Merkezi Hükümet Borçlarının GSYİH İçindeki Payı (%)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avrupa ve Merkez Asya	42,4	39,1	34,2	42,2	48,5	46,8
OECD Yüksek Gelir	45,0	40,8	44,2	52,6	55,6	59,8

Kaynak: <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators>

Tablo 11'de 2006 ve 2011 yılları arasında Avrupa ve Merkez Asya ve OECD yüksek gelir grubundaki ülkelerin merkezi hükümetlerinin borçlarının GSYİH içindeki payları gösterilmektedir. Avrupa ve Merkez Asya'daki ülkelerin 2008 yılında merkezi hükümet borçları GSYH'nin %34,2'si iken bu oran 2011 yılında %46,8'e yükselmiştir. OECD yüksek gelir grubunda ise bu oran 2006 yılında %45 hatta 2007 yılında %40,8 iken 2011 yılında %59,8'e çıkmıştır.

5. SONUÇ

Küreselleşme sonucunda ekonomik sınırların büyük ölçüde kalkması, sermayenin maliyetleri düşürmek amacıyla verginin düşük olduğu ülkeleri yatırım için tercih etmesine neden olmaktadır. Hükümetler de yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek için vergi reformlarına gitmekte, yatırım ortamlarını yerli ve yabancı yatırımcılar için cazip hale getirmek istemektedirler.

Vergi reformları; KV indirimlerini, diğer vergi ve sosyal güvenlik primlerinin indirilmesini, bazı vergilerin kaldırılmasını, vergilendirme ile ilgili işlemlerin basitleştirilmesini ve elektronik ortamda beyanname verilmesini içermektedir.

2008-2012 yılları arasında vergi reformu yapan 125 ülkenin %64'ü kurumlar vergisi oranlarını indirmiştir. Ülkelerin %21'i sosyal güvenlik primlerini düşürmüş, %21'i ise bazı vergilerin oranlarında indirim yapmıştır. Ülkelerin %18'i ise bazı vergileri yürürlükten kaldırmıştır. Bütün gelir gruplarında ülkelerin %42'si, vergileme ile ilgili süreçleri basitleştirmiştir. Reform yapan ülkelerin %33'ü ise vergi ve sosyal güvenlik primlerinin beyannamesinin doldurulması ve ödenmesi işlemlerini elektronik ortama taşımıştır. Bölge bazında vergi reformlarının ağırlıklı olarak Doğu Avrupa ve Merkez Asya bölgesinde olduğu görülmektedir.

Vergi reformları sonucunda, verginin ödenmesi ile ilgili işlemler için harcanan zaman 2012 yılında 2008 yılına göre yüksek gelir grubundaki ülkelerde %17, orta üst gelir grubundaki ülkelerde %16, orta düşük gelir grubundaki ülkelerde %12,7, düşük gelir grubundaki ülkelerde %2,7 oranında azalmıştır. Vergi reformları sonrası karın yüzdesi olarak vergi oranı, düşük gelir grubundaki ülkelerde 21,2, düşük orta gelir grubundaki ülkelerde 4,6, orta üst gelir grubundaki ülkelerde 5,3, yüksek gelir grubundaki ülkelerde ise 3,5 puan azalmıştır. Vergi reformlarıyla KV oranlarının düşürülmesi sonucu dolaysız vergilerin kamu gelirleri içindeki payı azalmıştır. Hükümetler kamu gelirlerindeki azalışı telafi edebilmek için dolaylı vergilere özellikle de KDV oranlarının arttırma yoluna gitmişlerdir. Ekonomik kriz döneminde kamu harcamalarını kısa vadede azaltamayan hükümetler bütçe açıklarını kamu borçlanmasıyla kapatmaya çalışmaktadır. Bu çalışma 2008-2012 yılları arasında dünyada yapılan vergi reformu ve kamu maliyesi üzerine etkilerini ve kısa vadede sonuçlarını incelemiştir. Bununla beraber dolaysız vergi oranlarındaki indirimlerin ve buna paralel olarak dolaylı vergilerin oranlarının arttırılmasının gelir dağılımı ve istihdam üzerindeki etkilerinin dünya genelinde incelenmesi, daha uzun dönemi kapsayan sağlıklı bir veri seti gerektirmekte olup ayrı bir çalışma konusudur. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde küçük işletmeler için yatırım ortamının iyileştirilmesi vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi bürokrasisinin azaltılması, büyük işletmelerle bir tutulmaması, kayıt dışı ekonomide yer alan küçük işletmelerin kayıt altına alınmasını sağlayacaktır. Belirtilen durum orta vadede kamu gelirlerinin artmasına neden olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan Gedik, M. (2011) “Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi” Uygulaması Maliye Dergisi,160,Ocak -Haziran 328-350
- Akkaya, Ş. (2011) “Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi” Filiz Kitabevi, İstanbul
- Aktan ,C.C. ve Vural, İ.Y. (2004) “Vergi Rekabeti” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22, Ocak-Haziran:1-18.
- Armağan, R. ve İçmen, M. (2012) “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye yansımaları” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (2): 145-172.
- Bellaka, C. ve Leibrecht, M. (2011) “Do low corporate income tax rates attract FDI? – Evidence from Central- and East European Countries”, Applied Economics, 41: 2691–2703
- Bruhn, M.(2011) “Reforming Business Taxes”, Viewpoint, Public Disclosure Authorized, 330:1-6
- Dharmapala, D. ve Hines J.R.. (2009) “Which Countries Become Tax Havens”, Journal of Public Economics 93: 1058–1068
- Giray, F. (2005) “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz İİBF Dergisi, 9:93-122
- Goodspeed, T., Vazquez, J.M. ve Zhang, L. (2011) “Do Companies View Bribes as a Tax? Evidence on the Trade-off between Corporate Taxes and Corruption in the Location of FDI” International Studies Program Working Paper 11-01:1-25
- Göker, Z. (2008) “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, Maliye Dergisi:154, Ocak-Haziran:121-134
- Heinemann, F., Overesch, M. ve Rincke; J.(2010) “Rate Cutting Tax Reforms and Corporate Tax Competition in Europe”, Economics & Politics 22:498-518
- <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/reforms> Erişim Tarihi: (01/06/2013)
- <http://databank.worldbank.org/data/views/variableselection/selectvariables.aspx?source=world-development-indicators> Erişim Tarihi: (02/07/2013)
- <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> Erişim Tarihi: (02/07/2013)
- Kamleitner, B., Korunka, C. ve Kirchler, E. (2010) “Tax compliance of small business owners A review”, International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research, 330:3-18

- Kemmerling, A., and Genschel, P. (2009). Which Way to Converge? The Europeanisation of National Tax Systems, http://aei.pitt.edu/33076/?utm_source=rss&utm_medium=rss&utm_campaign=which-way-to-converge-the-europeanisation-of-national-tax-systems (Erişim Tarihi:15/08/2013)
- Kurtaran A. (2007) Doğrudan Yabancı Yatırım Kararları ve Belirleyicileri, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10 (2): 367-382
- Laffer,A.B.,Winegarden,W.H. ve Childs,J. (2011) “The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity”, Laffer Associates, 1-24
- Lawless, M. (2013) “Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?”, *Economica* 80: 1–22
- Monteiro, Joana C.M, J.C.M. ve Assunção, J.J: (2012) “Coming out of the shadows? Estimating the Impact of Bureaucracy Simplification and Tax Cut on Formality in Brazilian Microenterprises”, *Journal of Development Economics* 99: 105–115
- Overesch, M. ve Rincke, J.(2011) “What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks”, *Scand. J. of Economics* 113(3): 579–602
- Overesch, M. ve Rincke, J.(2009) “Competition from Low-wage Countries and the Decline of Corporate Tax Rates: Evidence from European Integration”, *The World Economy*, 10.1111/j.1467-9701.2009.01214.x:1348-1364
- Öncel, S.Y. (2005) “Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,47/ Prof. Dr. Türkan Öncel’e Armağan, 1-20
- Öncel,T. ve Öncel, S.Y. (2003) “Uluslararası Vergi Rekabeti” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,43-44:1-25
- Öz, E. ve Yaraşır, S. (2009) “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, İstanbul Üniversitesi İktisat fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları (Şerafettin Aksoy’a Armağan), 52:3-39
- Öz, S. (2005) “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Saraç, Ö. (2006) “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları”, Maliye ve Hukuk yayımları, Ankara
- Smulders, S. ve Naidoo, G. (2013) “Addressing the Small Business Tax Compliance Burden – Evidence from South Africa”, *Journal of Economic and Financial Sciences | JEF |* 6(1): 33-54

- Şişman, M. ve Öztürk,O.(2010) “Doğrudan yabancı Sermaye Yatırımları ve Uluslararası Vergi Rekabeti: Bir Literatür Araştırması” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,Cilt 29, sayı 2, 47-75
- Tekin, A. (2010) “OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 26:54-70
- Winner, H. (2005) “Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data” ,International Tax and Public Finance,12: 667–687
- World Bank (WB), (2013/b), Paying taxes reforms by economy DB2008-DB2013 <http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/reforms>, (Erişim Tarihi: (01 /06/ 2013)
- World Bank (2013/c) Doing Busiess, Paying Taxes, <http://www.doingbusiness.org/data> (Erişim Tarihi:(01/06/2013)
- World Bank (2013/a). Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Washington, DC: World Bank Group. DOI: 10.1596/978-0-8213-9615-5. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0
- Yereli, A. B. (2005) Macroeconomic Effects of Tax Competition in Turkey, South East Europe Review, Volume 8, Number 1, May, , ss. 19-38
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Zodrow, G.R. (2003) “Tax Competition and Tax Coordination in the European Union”, International Tax and Public Finance, 10: 651–671

EKLER**EK Tablo 1. Çalışmada İncelenen ve 2008-2012 Yılları Arasında Vergi Reformu Yapan Ülkelerin Gelir Gruplarına Göre Listesi**

Düşük gelir	Düşük Orta Gelir	Üst Orta Gelir	Yüksek Gelir
Bangladeş	Arnavutluk	Cezayir	Avusturalya
Benin	Beliz	Angola	Belçika
Burkina Faso	Kamerun	Antigua Barbuda	Burnei
Burundi	Cape Verde	Arjantin	Kanada
Kongo Demokratik Cum.	Kongo Cum.	Azerbaycan	Hırvatistan
Gambiya	Fil Dişi Sahili	Belarus	Çek Cumhuriyeti
Kenya	Djibouti	Bosna Hersek	Danimarka
Kırgızistan	Fiji	Brezilya	Finlandiya
Liberya	Georgia	Bulgaristan	Fransa
Madagaskar	Guatemala	Çin	Almanya
Malavi	Honduras	Kolombiya	Yunanistan
Mali	Hindistan	Kosta Rika	Hong-Kong Çin
Mozambik	Endonezya	Dominik Cumh.	Arnavutluk
Nijer	Kosova	İran	İzlanda
Ruanda	Lao PDR	Jamaika	İsrail
Sierra Leone	Lesoto	Japonya	İtalya
Tacikistan	Moldova	Ürdün	Kore
Tanzanya	Moğolistan	Kazakistan	Hollanda
Togo	Fas	Lübnan	Yeni Zellanda
Uganda	Nikaragua	Litvanya	Umman
Zimbabve	Filipinler	Makedonya	Poland
	São Tomé ve Príncipe	Malezya	Portekiz
	Sri Lanka	Moritus	Portoriko
	Sudan	Meksika	Suudi Arabistan
	Svaziland	Karadağ	Slovakya
	Suriye	Panama	Sovenya
	Timor-Leste	Peru	İspanya
	Tonga	Romanya	St. Kitts and Nevis
	Ukrayna	Rusya	İsveç
	Özbekistan	Şeymeler	Tayvan Çin
	Vietnam	Güney Afrika	Trinidad ve Tobago
	West Bank and Gaza	St. Vincent ve Grenadines	Birleşik Arap Emirlikleri
	Yemen	Tayland	Birleşik Krallık
	Zambiya	Tunus	
		Türkiye	
		Uruguay	
		Venezüella	

Ek Tablo 2. Tablo 1’de Yer Alan Ülkeler

Doğu Avrupa ve Merkez Asya	Afganistan, Arnavutluk, Belarus, Bosna Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Gürcistan, Kazakistan, Letonya, Litvanya, Makedonya, Karadağ, Pakistan, Romanya, Rusya, Sırbistan, Türkiye, Ukrayna
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	Mısır, Ürdün, Kuveyt, Libya, Umman, Katar, Suudi Arabistan, Suriye Tunus, Birleşik Arap Emirlikleri Yemen
Latin Amerika ve Karayipler	Arjantin, Aruba, Bermuda, Bolivya, Barbados, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Curacao, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator, El Salvador, Guatemala, Honduras, Jamaika, Meksika, Panama, Paraguay, Peru, Trinidad ve Tobago, Uruguay, Venezuela
OECD Yüksek Gelir	Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Güney Kıbrıs, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık, A.B.D.
Güney Asya	Bangladeş, Hindistan, Singapur, Sri Lanka
Doğu Asya Pasifik	Kamboçya, Çin, Fiji, Hong Kong, Endonezya, Makau, Malezya, Filipinler, Samoa, Tayvan, Tayland, Vanuau, Vietnam, Papua Yeni Gine
Sahara Altı Afrika	Angola, Botswana, Kenya, Malawi, Moritius, Mozambik, Namibya, Nijerya, Güney Afrika, Sudan, Tanzanya, Uganda, Zambiya, Zimbabve

Ek Tablo 3. Tablo 6’da Yer Alan Ülkeler

Doğu Avrupa ve Merkez Asya	Arnavutluk, Ermenistan, Belarus, Bosna Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Gürcistan, Kazakistan, Letonya, Litvanya, Makedonya, Karadağ, Pakistan, Romanya, Rusya, Sırbistan, Türkiye Ukrayna
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	Mısır, Tunus, Yemen
Latin Amerika ve Karayipler	Arjantin, Aruba, Barbados, Brezilya, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Dominik Cumhuriyeti Ekvator, Guatemala Honduras, Jamaika, Meksika, Panama, Paraguay, Peru, Uruguay, Venezüella
OECD Yüksek Gelir	Avusturalya, Avusturya, Belçika, Kanada Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık, A.B.D.
Güney Asya	Bangladeş, Hindistan, Singapur, Sri Lanka
Doğu Asya Pasifik	Çin, Fili, Endonezya, Malezya, Filipinler, Tayvan, Tayland, Papua Yeni Gine, Vietnam
Sahara Altı Afrika	Botswana, Moritius, Mozambik, Nijerya, Güney Afrika, Sudan, Tanzanya, Uganda, Zambiya