

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞMEDEN KAYNAKLANAN
SORUNLAR VE GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER**

SİBEL AYBARÇ BURSALIOĞLU

**DANIŞMAN
PROF. DR. NACİ BİROL MUTER**

MANİSA
2006

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞMEDEN KAYNAKLANAN
SORUNLAR VE GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER**

SİBEL AYBARÇ BURSALIOĞLU

**DANIŞMAN
PROF. DR. NACİ BİROL MUTER**

MANİSA
2006

336
DN:YL:62

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “*Vergi Sistemlerinde Küreselleşmeden Kaynaklanan Sorunlar Ve Giderici Yeni Düzenlemeler*” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2006

SİBEL AYBARÇ BURSALIOĞLU

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03/08/2006 tarih ve 14/3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi yüksek lisans programı öğrencisi Sibel AYBARÇ'ın "Vergi Sistemlerinde Küreselleşmeden Kaynaklanan Sorunlar ve Giderici Yeni Düzenlemeler" Konulu tezi incelenmiş ve aday 08/08/2006 tarihinde saat 13.30 de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Prof.Dr. Naci Birol MUTER
(Danışman)

ÜYE

Prof.Dr. Süreyya SAKINÇ

ÜYE

Yrd.Doç.Dr.Tuncer ÖZDİL

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No:

Konu:

Üniv.Kodu:

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: AYBARÇ BURSALIOĞLU

Adı: SİBEL

Tezin Türkçe adı: VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞMEDEN
KAYNAKLANAN SORUNLAR VE GİDERİCİ YENİ
DÜZENLEMELER

Tezin Yabancı adı: THE ISSUES STEMMED FROM GLOBALIZATION IN TAX
SYSTEMS AND NEW CORRECTIVE ADJUSTMENTS

Tezin yapıldığı

Üniversite : CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Yılı : 2006
Diğer kuruluşlar:

Tezin Türü: 1- Yüksek Lisans * Dili : Türkçe
2- Doktora Sayfa sayısı : 264
3- Tıpta uzmanlık Referans sayısı: 264
4- Sanatta yeterlilik

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: PROF.DR. Adı: NACİ BİROL Soyadı: MUTER
Ünvanı: Adı: Soyadı:

Türkçe anahtar kelimeler:

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Vergi Sistemi
2- Küreselleşme
3- Mali Termitler
4- Önerilen Teoriler
5- Giderici Düzenlemeler

1- Tax System
2- Globalization
3- Fiscal Termites
4- Prescribed Theories
5- Corrective Adjustments

Tarih:

İmza :

ÖNSÖZ

Çalışmamızın tamamlanmasında bilgi ve birikimlerini esirgemeksizin aktararak, manevi desteğini üzerimde daima hissettiren Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanı Prof. Dr. Naci Bırol MUTER başta olmak üzere, hem lisans hem de yüksek lisans eğitimim süresince böyle bir çalışmayı tamamlayabilmek için ihtiyaç duyduğum altyapıyı oluşturan C.B.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ, Prof. Dr. Kemal ÇELEBİ, Doç. Dr. Ramazan GÖKBUNAR ve Yard. Doç. Dr. Tülin CANBAY ve diğer tüm bölüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca manevi destekleri ile her zaman yanımda hissettiğim başta Dr. Arş. Grv. Sibel KARGIN olmak üzere tüm akademisyen arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Tez çalışmam süresince gösterdikleri sınırsız sabır, hoşgörü ve özveri ile bana maddi ve manevi açıdan hiçbir zaman yalnız olmadığımı hissettiren AYBARÇ ve BURSALIOĞLU ailelerine ve özellikle canım kardeşim Uğur AYBARÇ ile hayatımın şansı olarak gördüğüm sevgili eşim Saygun BURSALIOĞLU' na sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

Geçtiğimiz yüzyılda dünya, küreselleşme sürecinin bir yansıması olarak, ticari ve finansal liberalizasyon hareketlerine sahne olmuştur. Küreselleşme süreci, her ne kadar dünya ticaret hacmini arttırsa dahi özellikle vergi sistemleri üzerinde olumsuz etkilere neden olan yeni oluşumları (uluslararası vergi rekabeti, uluslararası transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, uluslararası sermaye hareketleri ve türev ürünler) beraberinde getirmiştir.

Küreselleşme sonucu meydana gelen olumsuzlukları gidermek amacıyla ülkeler vergi sistemlerinde yeniden yapılanma sürecine girmektedirler. Ancak, bu yeni oluşumların karakteristik özelliği gereği, ülkelerin tek başlarına bu sorunlara kesin çözüm getirmeleri oldukça zordur. Bu durum karşısında genel kabul gören görüş, küresel işbirliğinin sağlanması olmuştur.

Bir ülkede belirli bir anda mevcut olan vergi ve benzeri mali yükümlülükleri kapsayan yasal dokuyu ifade eden vergi sistemlerinde küreselleşme etkisi ile meydana gelen yeni oluşumların neden olduğu vergisel sorunları ve bu konuda hem teorik bazda getirilen öneriler ile OECD, AB ve Türkiye baz alınarak yapılan düzenlemelerin ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi çalışmamızın amacını oluşturmaktadır. Tezin son bölümünde, küreselleşme karşısında ülkelerin vergi sistemlerinde meydana gelen sorunları gidermesi konusunda çözüm önerilerine yer verilmektedir.

ABSTRACT

In the past century, commercial and financial liberalization have taken place in the world as a reflection of globalization process. Although the world trade volume has increased through globalization, it gives rise to new formations (international tax competition, international transfer pricing, electronic commerce, international capital flows, and derivatives) which especially cause negative effects on tax systems.

As a result of globalization countries have directed their tax systems to reorganize for eliminating the negative effects that emerged. However, because of the characteristics of these new formations, it is quite difficult for a country to solve these negative effects by itself. General view under these conditions is that a global cooperation has to take place.

The aim of this study is to investigate the tax related problems emerged because of the formations globalization caused in tax systems, which constitute countries' legal structures of current tax and similar financial obligations, and to discuss the theoretical proposals on solving the deformation problems in general and specific arrangements made for OECD, EU, and Turkey in detail. The last part of the thesis, possible precautions to be taken to solve the problems in the countries' tax systems that emerged because of the globalization are discussed.

**VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞMEDEN KAYNAKLANAN
SORUNLAR VE GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER**

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK.....	iii
YÖK DÖKÜMANTASYON TEZ VERİ FORMU.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK TEMELLERİ İLE VERGİ SİSTEMİ

I. VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ.....	4
A. Tek Vergi Sistemi.....	5
B. Çoklu Vergi Sistemi.....	8
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	9
2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	11
3. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler.....	11
a) Genel Gider Vergileri.....	12
b) Özel Tüketim Vergileri.....	14
II. VERGİ SİSTEMİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER.....	15
A. Ekonomik Faktörler.....	15
B. Siyasi ve İdari Faktörler.....	16
C. Sosyo-Kültürel Faktörler.....	17
III. BİR VERGİ SİSTEMİNDE BULUNMASI İSTENİLEN İLKELER.....	18
A. Genellik.....	18

B. Adalet.....	19
C. Etkinlik.....	21
IV. İKTİSADİ GELİŞME DÜZEYİ BAZINDA VERGİ SİSTEMLERİ.....	22
A. Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Ortak Özellikleri.....	22
1. Vergi Yükünün Yüksekliği.....	22
2. Dolaysız Vergilerin Ağırlığı.....	24
3. Vergileme Tekniği.....	26
4. Vergi İdaresinde Etkinlik.....	27
B. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Ortak Özellikleri.....	29
1. Vergi Yükünün Düşük Olması.....	29
2. Dolaylı Vergilerin Ağırlığı.....	31
3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Çokluğu.....	33
4. Vergilemedeki Teknik Yetersizlikler.....	37
V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİK TEMELLERİ İLE KÜRESELLEŞME

I. KÜRESELLEŞME KAVRAMI VE UNSURLARI.....	42
A. Küreselleşme Kavramı.....	42
1. Ekonomik Açıdan Küreselleşme.....	43
2. Siyasal Açıdan Küreselleşme.....	45
3. Sosyo-Kültürel Açıdan Küreselleşme.....	46
B. Küreselleşmenin Unsurları.....	47
1. Sınır Ötesi Ticaret.....	48
2. Sermayenin Mobilizasyonu.....	48
3. Teknolojik Gelişim.....	50
4. İdeoloji.....	51
II. KÜRESELLEŞMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	52
A. Olayların Gelişimi.....	52
1. Tarihsel Gelişim.....	52
a) Coğrafi Keşifler.....	52
b) Sanayi Devrimi.....	53

c) İmparatorluklar.....	54
2. Güncel Gelişim.....	56
a) Uluslararası Entegrasyon Hareketleri.....	56
b) Soğuk Savaşın Sona Ermesi.....	57
c) Teknolojik Gelişim.....	58
d) Ulus Devlet Anlayışının Zayıflaması.....	59
B. Doktrin Bazında Gelişim.....	60
1. Klasik Öncesi.....	60
2. Klasik ve Neo-Klasik İktisat.....	62
3. Keynesyen İktisat.....	64
4. Keynes Sonrası.....	65
III. KÜRESELLEŞMENİN BERABERİNDE GETİRDİĞİ FIRSAT VE	
TEHDİTLER.....	70
A. Küreselleşmenin Beraberinde Getirdiği Fırsatlar.....	70
B. Küreselleşmenin Beraberinde Getirdiği Tehditler.....	72
IV. KÜRESELLEŞME KARŞIT VE TARAFTARLARININ YORUMLARI....	73
A. Aşırı Küreselleşmeciler.....	73
B. Küreselleşme Karşıtları (Kuşkucular).....	74
C. Dönüşümcüler.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞME ETKİSİYLE MEYDANA GELEN YENİ OLUŞUMLAR VE BUNLARIN YOL AÇTIĞI VERGİSEL SORUNLAR

I. KÜRESELLEŞME ETKİSİYLE VERGİ SİSTEMLERİNDE YENİ	
OLUŞUMLAR.....	77
A. Uluslararası Vergi Rekabeti.....	78
1. Yararlı Vergi Rekabeti.....	80
2. Zararlı Vergi Rekabeti.....	82
a)Vergi Cennetleri.....	84
b)Tercihli Vergi Rejimleri.....	88
c) Kıyı Bankacılığı (Off-Shore Bankacılık).....	93

d) Serbest Bölgeler.....	95
B. Uluslararası Transfer Fiyatlaması.....	98
1. Uluslararası Transfer Fiyatlaması Tanımı, Tarihsel Gelişimi..	99
2. Uluslararası Transfer Fiyatlaması İşleyişi.....	101
3. Uluslararası Transfer Fiyatlaması Uygulamasının Amaçları.....	103
4. Uluslararası Transfer Fiyatlaması Yöntemleri.....	106
C. Elektronik Ticaret.....	108
1. Elektronik Ticaret Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	108
2. Elektronik Ticaretin Temel Özellikleri.....	109
3. Elektronik Ticaretin İşleyişi.....	110
4. Elektronik Ticaret Araçları.....	111
5. Elektronik Ticaret Türleri.....	114
6. Elektronik Ticaretin İşlem Hacmi.....	117
D. Uluslararası Sermaye Hareketleri.....	119
1. Uluslararası Sermaye Hareketi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi.....	119
2. Uluslararası Sermaye Hareketlerine Yönelik Teşvikler.....	121
3. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Rakamsal Analizi.....	123
a) Dünya Ekonomisinde Gözlemlenen Uluslararası Sermaye Hareketleri.....	123
b) Türkiye Ekonomisinde Gözlemlenen Uluslararası Sermaye Hareketleri.....	127
E. Türev Ürünler.....	132
1. Türev Ürünler Kavramı ve Tarihçesi.....	132
2. Türev Ürün Çeşitleri.....	133
a) Futures (Gelecek Piyasaları).....	133
b) Forward.....	134
c) Swap.....	134
d) Options.....	135
3. Finansal Yeniliklerde Yaşanan Hızlı Artış Nedenleri.....	136
II. VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞME SONUCU OLUŞUMLARIN YOL AÇTIĞI VERGİSEL SORUNLAR.....	137
A. Vergi Rekabetinin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar.....	137

B. Transfer Fiyatlamının Yol Açtığı Vergisel Sorunlar.....	141
C. Elektronik Ticaretin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar.....	143
D. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar..	148
E. Türev Ürünlerin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar.....	150

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ VE NEDEN OLDUĞU VERGİSEL SORUNLARI GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER

I. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ.....	151
A. Küreselleşmenin Vergi Matrahı Üzerine Etkisi.....	152
B. Küreselleşmenin Vergi Türleri ve Oranları Üzerine Etkisi.....	153
C. Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi.....	159
II. KÜRESELLEŞMENİN YOL AÇTIĞI VERGİSEL SORUNLARI GİDERİCİ YENİ ÖNERİLER ve DÜZENLEMELER.....	161
A. Teorik Bazda Getirilen Öneriler.....	162
1. Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler..	162
a) Tobin Vergisi.....	163
b) Yabancı Dolaysız Yatırımların Vergilendirilmesi.....	167
c) Karın Vergilendirilmesinde Aynı Oranın Uygulanması	167
2. Otomatik İşlem Vergisi.....	168
3. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler.....	169
a) İnternet Servis Sağlayıcılarının Yeni Vergi Aracıları Haline Gelmeleri.....	170
b) Şirketlerin İnternet Aracılığıyla Gerçekleştirdikleri Ticari İşlemleri Takip Eden Uluslararası Vergi Komitesi Kurulması.....	171
c) Bit Vergisi.....	171
4. Çevre Vergileri.....	172
a) Emisyon/Atık Vergileri.....	175
b) Ürün Temelinde Belirlenen Vergiler.....	175

c) Kullanım Temelinde Belirlenen Vergiler.....	175
d) Vergilendirme Farklılıkları.....	176
5. “Dünya Vergi Örgütü” Kurulması Önerisi.....	176
B. Uygulama Bazında Gerçekleştirilen Düzenlemeler.....	179
1. OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Düzenlemeler.....	179
a) Uluslararası Vergi Rekabeti İle İlgili Düzenlemeler.....	179
b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler.....	187
c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler.....	190
d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler.....	195
e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak “Çevre” İle İlgili Düzenlemeler.....	199
2. AB Bünyesinde Gerçekleştirilen Düzenlemeler.....	203
a) Uluslararası Vergi Rekabeti İle İlgili Düzenlemeler.....	203
b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler.....	206
c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler.....	208
d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler.....	210
e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak “Çevre” İle İlgili Düzenlemeler.....	212
3. Türkiye’de Gerçekleştirilen Düzenlemeler.....	215
a) Uluslararası Vergi Rekabeti İle İlgili Düzenlemeler.....	215
b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler.....	218
c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler.....	222
d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler.....	224
e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak “Çevre” İle İlgili Düzenlemeler.....	229
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....	234
KAYNAKÇA.....	244

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
age	: Adı Geçen Eser
agm	: Adı Geçen Makale
agr	: Adı Geçen Rapor
agt	: Adı Geçen Tez
ANDEAN	: Bolivya, Kolombiya, Şili, Ekvator, Peru tarafından oluşturulan kuruluş
APEC	: Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği
ASEAN	: Güneydoğu Asya Ulusları Birliği
ATTAC	: Bireylere Yardım İçin Finansal Dolaşımın Vergilendirilmesini Savunanlar Derneği
ATV	: Akaryakıt Tüketim Vergisi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
BTYK	: Bilim Teknoloji Yüksek Kurulu
B-2-B	: İşletmeden İşletmeye (Elektronik Ticaret)
B-2-C	: İşletmeden Tüketicie (Elektronik Ticaret)
B-2-G	: İşletme ile Devlet Arasında (Elektronik Ticaret)
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DTÖ	: Dünya Ticaret Örgütü
ECOFIN	: Avrupa Birliği Maliye Bakanları Konseyi
EDI	: Elektronik Veri Değişimi
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi
ETAP	: AB Teknolojik Eylem Planı
ETİK	: Elektronik Ticaret Kurulu
ETKK	: Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
FATF	: Finansal Eylem Görev Grubu
FIAS	: Yabancı Yatırım Danışmanlık Servisi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması

GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
G-2-C	: Devlet ile Tüketici Arasında (Elektronik Ticaret)
IBRD	: Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası
IMF	: International Monetary Funds
IP NO	: İnternet Protokol Numarası
JIT	: Just in Time (Tam Zamanında)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletme
KV	: Kurumlar Vergisi
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MERCOSUR	: Güney Amerika Ortak Pazarı
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
NAFTA	: Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development)
OİV	: Otomatik İşlem Vergisi
OPEC	: Petrol İhraç Eden Ülkeler Birliği
QR	: Hızlı Yanıt (Quick Response)
SNS	: Singapur Network Sistemi
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyet Birliği
TAG	: Technical Advisory Groups
TAV	: Taşıtlar Alım Vergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
WB	: Dünya Bankası
WCO	: Dünya Tüketiciler Örgütü
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
WWW	: World Wide Web (www)
YEK	: Yenilenebilir Enerji Kaynakları

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (1975 – 2004) (%).....	23
Tablo 2: Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	26
Tablo 3: Türkiye İle Toplam OECD Ve OECD Ülke Grupları Arasında Ortalama Vergi Yükü Karşılaştırması (1975–2003).....	29
Tablo 4: Türkiye ve AB Ülkelerinde Temel Vergi Oranları.....	31
Tablo 5: Vergi Türleri Bazında Karşılaştırma (1985–1997).....	32
Tablo 6: Dünya Genelinde Ülke Grupları Bazında Kayıtdışılık Oranları (Kayıtlı GSYİH' nın %'si).....	36
Tablo 7: Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı - Dolaysız Vergi Payı (%).....	38
Tablo 8: Türkiye'de Gelir-Kar ile Kurumlar Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Payları (1985–2003).....	40
Tablo 9: Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	41
Tablo 10: Bölge İçi Ticaretin, Bölgenin Dünya İle Ticareti İçindeki Oransal Payları.....	71
Tablo 11: OECD Ülkelerinde Tercihli Vergi Rejimlerinin Görünümü.....	90
Tablo 12: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği – 1.....	102
Tablo 13: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği – 2.....	103
Tablo 14: ÇUŞ' lar İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Temel Amaçları.....	105
Tablo 15: Uluslararası Transfer Fiyatlandırma Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları.....	107
Tablo 16: New York-Tokyo Arasında Gerçekleştirilen Bir İşlemin Farklı Araçlar Açısından Maliyet Karşılaştırması.....	113
Tablo 17: Klasik Devlet ve E-Devlet Anlayışı.....	117
Tablo 18: İnternet Kullanıcı Sayısı ile E-Ticaret Hacminde Yıllar İtibariyle Görülen Değişim.....	117
Tablo 19: Dünya Genelinde Rakamsal Büyüklüklerle E-Ticaret.....	118
Tablo 20: Teşvik Araçlarının Türleri.....	121
Tablo 21: Yaygın Olarak Kullanılan Vergisel Teşvikler.....	122
Tablo 22: Seçilmiş Bölgelere Ait Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım Girişleri:	

1993–2004 (Milyar \$ ve % Olarak).....	124
Tablo 23: Seçilmiş Bölgelerde Gerçekleşen Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım Çıkışları:	
1993–2004 (Milyar \$ ve % Olarak).....	125
Tablo 24: Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım Girişleri 1995–2006 (Milyon \$).....	128
Tablo 25: Küreselleşmenin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim.....	152
Tablo 26: Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim (1980 – 2003) (%).....	154
Tablo 27: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (1995–2003) (%).....	156
Tablo 28: Katma Değer Vergisi Oranlarında Meydana Gelen Değişmeler	
(1976–2005) (%).....	158
Tablo 29: Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerine Ait Vergi İstatistikleri.....	159
Tablo 30: Tobin Vergisi’nden Elde Edilecek Tahmini Gelir.....	164
Tablo 31: OECD’nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi.....	183
Tablo 32: Çeşitli Ülkelerde Uygulanan İşlem Vergileri.....	198
Tablo 33: Atmosferdeki CO₂, CH₄, N₂O Sera Gazlarındaki Oransal Artış.....	201
Tablo 34: CO₂ Emisyonları İle İlgili Dünya Ve Türkiye’deki Bazı Göstergeler.....	201

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik1: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı, 2003.....	24
Grafik 2: AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payı.....	25
Grafik 3: Dünya’da Yabancı Sermaye ve Yabancı Portföy Yatırımları (Milyar \$).....	50
Grafik 4: İşletmeler Arası (B2B)E-Ticaretin İşlem Hacmi.....	115
Grafik 5: Bölgeler İtibariyle Doğrudan Yabancı Yatırım 2003–2004 (Milyar \$).....	126
Grafik 6: Türkiye’de Uluslararası Sermaye Akımları 1989–2004 (Milyon \$).....	130
Grafik 7: Türkiye’de Gerçekleşen Uluslararası Sermaye Hareketleri.....	130
Grafik 8: AB Emisyon Hedefleri.....	214
Grafik 9: Türkiye’de GSYİH, Toplam Vergi Gelirleri, Toplam Çevre Vergileri, ATV, MTV, TAV Hasılatı (1991–2001, 1991=100).....	230
Grafik 10: Enerji Sektöründen Kaynaklanan CO₂ Emisyonları Dağılımı (%).....	232

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Gider Vergilerinin Sınıflandırılması.....	12
Şekil 2: Transfer Fiyatı Uygulaması.....	101
Şekil 3: Elektronik Ticaret İşleyiş Şeması	111



GİRİŞ

Dünya ekonomisi, kökeni coğrafi keşiflere kadar uzanmakla birlikte, II. Dünya Savaşı ardından başlayan uluslararası entegrasyon hareketleri, ticari liberalizasyon ve özellikle 1980'li yıllarda gerçekleştirilen finansal liberalizasyon süreci ile ivme kazanan küreselleşme gerçeğine ev sahipliği yapmaktadır.

Küreselleşme eğiliminin birer unsuru olarak mal, hizmet ve sermayenin mobil yapıya kavuşması, teknolojik alanda yaşanan gelişmelerle ulaşım ve iletişim maliyetlerinin azaltılarak yeni ticaret yollarının keşfedilmesi, üretim süreçlerini farklı ülkede gerçekleştirme imkanına ulaşan çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ'lar) vücut bulması, dünya ticaret hacmini arttırdığı, sermaye birikimine katkıda bulunduğu, gelişmekte olan ülkelere teknoloji transferi sağladığı gibi doğal olarak ulus-devlet kavramının zayıflamasına neden olmaktadır. Bir ülkede, belirli bir anda yürürlükte bulunan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin yasal dokuyu ifade eden vergi sistemi, ulus-devletin en temel yetki alanlarından birisini oluşturmakta ve küreselleşme sürecinden önemli ölçüde etkilenmektedir.

Küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği, özellikle vergileme açısından büyük önem arz eden ve genel olarak uluslararası vergi rekabeti, uluslararası transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, uluslararası sermaye hareketleri ve türev ürünler şeklinde sıralanan yeni oluşumlar, dünya ekonomisine daha girift bir görünüm kazandırmıştır. Ülkelerin yabancı yatırımcıyı cezbetmek uğruna girdikleri zararlı vergi rekabetinin, ÇUŞ'ların ülkeler arası vergisel farklılıklarından yararlanmak amacıyla uyguladığı transfer fiyatlamasının, ulusal sınırların olmadığı sanal bir dünyada gerçekleştirilen elektronik ticaretin, ülke ekonomisine etkisine reel bir katkısı olmayan spekülasyon amaçlı sermaye hareketlerinin, finansal risklerden korunma amacıyla çeşitlenen piyasa araçlarının mevcut olduğu yeni dünya düzeninde, geleneksel vergi sistemlerinin zarar görmeyeceği savı, ütopyik bir nitelik arz etmektedir.

Her şeyden önce liberalizasyon hareketleri nedeniyle vergi matrahlarında bir aşınma, ardından vergi oranları üzerindeki etkisi, vergi yükünü mobil vergi unsurlarından daha az mobilitelere sahip vergi unsurlarına kaydırmakta ve dolayısıyla

vergi gelirleri azalmaktadır. Bu nedenle ülkeler, küreselleşen dünyanın gerektirdiği düzenlemeleri yerine getirmek zorundadır. Ancak, küresel nitelik arz eden vergisel sorunlar karşısında ülkelerin tek başlarına yapacakları düzenlemelerin yetersiz kalması, küresel işbirliğini gerektirmektedir. Bu bağlamda, gerek OECD gibi uluslararası, gerekse AB gibi bölgesel entegrasyonlar tarafından alınacak ortak kararlar, ülkelerin yapacakları düzenlemelere ışık tutmaktadır.

“Vergi Sistemlerinde Küreselleşmeden Kaynaklanan Sorunlar ve Giderici Yeni Düzenlemeler” başlıklı çalışmamız, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi sistemi kavramı, günümüzdeki anlamına kavuşuncaya kadar gösterdiği çeşitlilik, vergi sistemlerini belirleyen faktörler, vergi sisteminde bulunması gereken özellikler, iktisadi gelişme bazında vergi sistemlerinin gösterdiği farklılıklar ve Türk Vergi Sisteminin yapısı ele alınmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel açıdan küreselleşme kavramı, küreselleşmenin unsurları, küreselleşmenin tarihsel ve güncel nitelikli olaylar ile doktrinler bazında tarihsel gelişimi, beraberinde getirdiği fırsat ve tehditler ile literatürde yer alan küreselleşme yorumları ele alınmaktadır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, küreselleşme süreci ile tüm dünyayı etkisi altına alan yeni oluşumlar ayrıntılı bir şekilde ele alınarak, bu oluşumların vergi sistemlerinde meydana getirdiği vergisel sorunlar dile getirilmektedir.

Çalışmamızın dördüncü ve son bölümünde ise, küreselleşmenin meydana getirdiği bu yeni oluşumları aracılığıyla ülkelerin vergi matrahı, türleri, oranları ve vergi gelirlerini, genel olarak vergi sistemlerini nasıl etkilediği tablolar yardımıyla açıklanmaktadır. Vergi sistemlerinde görülen bu olumsuz tablonun giderilmesi amacıyla bir taraftan teorik bazda getirilen Tobin Vergisi, Bit Vergisi, Dünya Vergi Örgütü, Karbon Vergisi gibi bir takım öneriler, ayrıntılı bir şekilde ele alınırken, diğer taraftan bu önerilerin küresel işbirliğinin genel kabul gördüğü bir ortamda uygulanabilirlik olasılıkları OECD, AB ve Türkiye bağlamında yapılan düzenlemeler kapsamında değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

Sonuç ve değerlendirmeler kısmında ise, oldukça geniş bir perspektiften oluşan çalışmamızın genel bir özeti yapılarak, mevcut durum karşısında alınabilecek önlemler değerlendirmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK TEMELLERİ İLE VERGİ SİSTEMİ

I. VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

İnsanların bireysel ihtiyaçlarının yanı sıra toplum halinde yaşamaya başlamasıyla ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlar, döneme hakim olan ideoloji çerçevesinde devlet fonksiyonlarının şekillenmesine neden olmuştur. Devlet, üzerine düşen görevleri yerine getirebilmek için çeşitli gelir kaynaklarına başvurmuştur. Devletin gelir kaynakları içinde en büyük pay (%80 üzeri) vergi gelirlerine aittir.

Günümüzdeki amaç ve fonksiyonları göz önünde bulundurulmak suretiyle vergiyi şu şekilde tanımlamak mümkündür: “Vergi, devletin ve kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden, yasal esaslara uymak kaydı ile hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir¹”. Her ülke tarihsel gelişim süreci boyunca içinde bulunduğu sosyal, siyasal ve ekonomik koşullar gereği bazı vergileri uygulamaya geçirip bazı vergileri de uygulamadan kaldırmak suretiyle kendi vergi sistemini oluşturmuştur. Dolayısıyla bir ülkede belirli bir anda yürürlükte olan vergilerin tümü o ülkenin vergi sistemini meydana getirmektedir.

Dilimize Fransızca’ dan geçmiş olan sistem kavramı “Bir bilimsel bütün teşkil edecek tarzdaki birbirlerine bağlı prensiplerin bir araya toplanması” anlamına gelmektedir. Nitekim vergi sistemi deyimiyile anlatılmak istenen nokta da, belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur². Günümüzde “vergi sistemi” kavramı, bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergilerin (ve vergi benzeri kamu gelirlerinin) bütününe ifade etmektedir³.

¹ Naci Birol MUTER, **Vergi Teorisi**, Manisa: Emek Matbaacılık, 2001, s. 24.

² Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1992, s. 388.

³ M. ÖNCEL, A. KUMRULU, N. ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1992, s. 231.

Vergi sistemi ile ekonomik kalkınma, toplumsal yapı ve gelişmeler arasında mevcut olan sıkı ilişki nedeniyle ekonomik ve toplumsal yapıda meydana gelebilecek değişiklikler vergi sistemini bu doğrultuda şekillendirmektedir. Dolayısıyla bir ülkenin vergi sisteminde zaman içinde değişiklik görülebileceği gibi, belli bir dönemde çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında da farklılıklar bulunması söz konusudur.

Literatürde vergi sistemleri, ülkede benimsenen ideolojik iklim çerçevesinde devlete yüklenen fonksiyonların finanse edilebilmesi için üzerine vergi uygulanacak kaynaklara göre, “Tek Vergi Sistemi” ve “Çoklu Vergi Sistemi” şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

A. Tek Vergi Sistemi

Vergileme mantığının tarihsel gelişim süreci içerisinde zaman zaman savunulmuş ancak hiç uygulama imkanı bulamamış olan tek vergi sistemi, devletin üzerine düşen fonksiyonları yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu geliri birden fazla kaynak yerine en verimli tek bir kaynaktan sağlaması mantığına dayanmaktadır. Bu görüşü savunanlar, alınacak olan tek verginin kaynağı olarak birbirinden farklı vergileri önerse bile bu tip bir verginin adil, ekonomik, verimli, basit ve anlaşılır olmasında hem fikirdirler. Tek vergi teorisinin savunucuları üç temel varsayıma dayanmaktadır⁴;

- Ekonomide net hasıla sadece bir sektörde elde edilmektedir.
- Ekonomide tüm üretimde girdi olarak kullanılan tek bir mal vardır.
- Ekonomide adil gelir dağılımını sağlayabilmek için tek bir vergi uygulanmalıdır.

Tek verginin hangi konu üzerinden alınacağına yönelik birbirinden farklı teoriler ortaya çıkarılmıştır. 18. yüzyılda Fransız maliyeci Vauban, mevcut vergilerin kaldırılarak yerine kazançlar üzerinden %10 oranında tek bir vergi alınmasını önerdiği “Kral Öşür” adlı eseri ile mali literatürde ilk defa tek vergi savunucusu olarak karşımıza

⁴ Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Kamu Teorisi)**, 5. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s. 267.

çıkarsa bile, bu vergiye ek olarak uygulamaya konulan bazı tamamlayıcı vergiler bunu engellemiştir.

Bilimsel bazda ele alındığında ise tek vergi teorisinin ilk savunucuları, tarımı zenginliğin kaynağı olarak kabul eden Fizyokratlardır. Fizyokratlara göre gerek ticaret gerekse endüstriyel üretim faaliyeti sonucunda yeni bir değer oluşturmak yerine yalnızca niteliksel ve şekli bir değişiklik söz konusu olmakta, buna karşılık tarımsal faaliyet sonucunda doğa umulandan daha fazla verim sağlamaktadır. Tarımsal faaliyet sonucu oluşan *net hasıla*, toprak tarafından yaratıldığına göre vergi sadece bu sınıftan alınmalı, diğer vergiler kaldırılmalı ve tek vergi sistemine geçilmelidir⁵. Zaten toplumda değer sağlayan tek faaliyet tarım olduğu için, diğer sektörlerden vergi alınsa bile yine bu vergiler tarımla uğraşan verimli sınıfa yansıtılacaktır. Ancak Adam Smith' in üretimin sadece madde yaratmak olmadığını, eşyayı faydalı hale getirmenin veya mevcut faydasını arttırmanın da bir üretim olduğunu, dolayısıyla hasıla yaratan tek faaliyetin tarım olmayacağını ispatlaması üzerine fizyokratların önerdikleri tek vergi teorisi uygulamaya intikal edemediği gibi teorik planda da önemini yitirmiştir⁶.

Tek vergi teorisini ilk maddeler üzerine odaklanarak açıklayan Thiers'e göre, yalnızca hammadde üzerine uygulanacak vergi, fiyatlara yansımak suretiyle üreticiden tüketiciye dolayısıyla tüm ekonomiye nüfuz edecektir. Hammaddeden vergi alınması görüşü; gerekli hasılatı sağlayamaması kaynak kullanımını olumsuz yönde etkileyebilmesi, gelirin adaletli dağılımı ve vergi tekniği ve uygulamasında güçlüklerle yol açabileceği yönlerinden eleştirilmiştir⁷.

Amerikalı ekonomist Henry George'un ortaya çıkardığı bir diğer teoriye göre sahibinin herhangi bir müdahalesi olmadan yani spontane olarak değerinde bir artış meydana gelen toprak, toplumun zengin fakir olarak sınıflaşmasına neden olmaktadır. Sahibi tarafından (bir faaliyet sonucu elde edilmediği için) kazanılmamış niteliğe sahip olan bu toprak rantını ortadan kaldırmak için artan oranlı tek bir vergi uygulanması gerekmektedir.

⁵ Ahmet OKUR, **İktisadi Düşüncenin Evrimi**, İzmir: Güleç Matbaacılık, 2000, s. 58.

⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s.390.

⁷ EDİZDOĞAN, a.g.e., s.267.

Bazı sosyalist yazarlar, mükellefler üzerine tek global gelir vergisi uygulanması fikrini önermişlerdir. Önceleri ortaya atılan tek vergi teorilerine nazaran daha kabul edilebilir niteliğe sahip olan bu tip vergi önerisi, gerek gelirin vergi ödeme gücünün tek belirleyicisi olmaması, gerekse özelliği gereği kapsam ve oranının çok geniş tutulma zorunluluğu nedeniyle pek de adil sayılmamaktadır.

19. yüzyılın ikinci yarısında Fransa'da Emile de Girardin ve Menier gibi yazarlar, devletin ihtiyacı olan finansal kaynakları sermaye üzerinden alınacak tek vergi ile karşılama fikrini ileri sürmüşlerdir. Yeni oluşmakta bulunan sermayelere dokunulmaması, vergi oranının düşük tutulması, sağlanacak hasılatın büyük olması yönlerinden savunulan bu görüş, vergilerin sonunda sermaye üzerinde kalacağını ileri sürerek, çeşitli vergi uygulaması yerine, sermaye üzerinden tek vergi alınmasının daha doğru olacağını ileri sürmüştür⁸. Ancak bu tip verginin devletin ihtiyaç duyduğu miktarda fonu sağlamasında zorluk yaşanmaktadır.

Fransız sanayici M. Schuller tarafından 20. yüzyılda dünyada enerji dönemi başladığı için yalnızca enerji üzerinden vergi alınması teorisini ortaya atmıştır. Üretim faaliyetinde girdi olarak kullanılan enerji üzerinden alınacak tek vergi, fiyatlara dahil edilmek suretiyle tüm topluma yansıtılmaktadır. Ancak böyle bir verginin uygulanması halinde üreticiler daha az enerji kullanılan ya da verimli olmayan üretim yöntemlerini tercih edebilecekleri için kaynak dağılımı da olumsuz yönde etkilenecektir.

Günümüzde tek vergi teorileri, genel kabul görüp uygulamaya konulmamıştır⁹. Çünkü farklı açılardan ele alınan tek vergi sistemi, savunucularına göre haklı gibi görünse bile böyle bir vergi sisteminde hakim olan verginin, konulduğu kaynağı kurutabileceği, kaynak kullanımını etkisizleştireceği, vergi psikolojisini olumsuz yönde etkileyebileceği, devlete istenilen düzeyde gelir sağlayamayacağı dolayısıyla verimli ve adil olamayacağı ihtimali söz konusudur.

⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1997, s. 257.

⁹ Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi (Kamu Hizmetleri, Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri)**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998, s. 173.

B. Çoklu Vergi Sistemi

Ülkelerin tarihsel gelişim süreci boyunca yaşadıkları gelişmeler kamu harcamalarını dolayısıyla devletin finansman ihtiyacını arttırmıştır. Tek vergi sisteminin doğurduğu sakıncalara devletin artan finansman ihtiyacının eklenmesi ile birlikte günümüzde vergi sistemleri tek bir vergi yerine çeşitli vergilerden oluşan çok vergili bir yapı kazanmıştır. Dolayısıyla çoklu vergi sistemi, bir ülkede belli bir anda birden fazla verginin uygulanmasına imkan sağlayan bir vergi sistemidir. Çok sayıda olup da az gelir sağlayan vergiler yerine az sayıda olup fazla gelir sağlayan vergilerin hakim olduğu vergi sistemi anlayışı ile sosyal devlet anlayışının birleşmesi sonucunda gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler gündeme gelmiştir. Çünkü; devletin artan finansman ihtiyacı çeşitli kaynak ve işlemlerin bir arada vergilendirilmesini gerektirmektedir. Diğer taraftan adil bir vergileme, mükelleflerin ödeme güçlerinin ve çalışma şekillerinin farklılığı açısından çeşitli kaynaklar üzerinden vergi alınmasını gerektirmektedir. Çok vergili sistemlerin üstünlükleri şöylece özetlenebilir¹⁰:

- Kamu harcamalarının günümüzde çok artmış olması, çok vergili sistemleri gerektirmektedir.
- Çok vergili sistem ile vergi yükü tek vergiye oranla, vergi oranlarını yaymak yoluyla daha adil biçimde dağıtılabilmektedir.
- Çok vergili sistemde vergiler kişilerin ödeme gücüne göre dağıtılabilmekte, böylece vergi baskısı azaltılmaya çalışılmaktadır. Ayrıca bu sistemde vergi yükümlüleri özellikle dolaylı vergilerde vergi ödediklerinin pek farkına varamamakta ve vergi baskısını daha az hissetmektedirler.
- Çok vergili sistemin üstün olduğu taraflardan biri de sistem içerisinde bazı vergilerin sakıncalarını, diğerlerinin iyi taraflarının giderebilmesidir.

Vergi sistemleri, ülkelerde hakim olan iktisadi, sosyal, tarihi, psikolojik ve ideolojik faktörlere göre birbirlerinden farklılık göstermektedir. Ancak her sistem birbirinden farklı yapıda olsa bile vergi, üç ana unsur üzerinden alınmaktadır. Bunlar; “gelir”, “servet” ve “harcama”dır.

¹⁰ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 269.

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergilerin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde; etkin gelir vergisi uygulaması kapalı ekonominin hakim olduğu ve vergi idaresinin gelişmediği dönemlerde mümkün olmazken, ancak piyasa ekonomisinin hakim olduğu, vergi idaresinin kuvvetlendiği dönemlerde mümkün olduğu görülmüştür.

Dünyada farklı amaçlarla farklı başlıklar altında birçok vergi alınmıştır. Bu karmaşa ancak modern vergi sistemlerinin uygulanmasıyla son bulmuştur. Modern vergi sistemlerinde gelir üzerinden alınan vergiler, gerçek kişilerin elde ettiği gelir üzerinden alınan “Gelir Vergisi” ile tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan “Kurumlar Vergisi” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Gelir vergisi Neumark’ın işaret ettiği üzere, gelişmiş kapitalist ekonomilerin bir vergisi olmakla birlikte zaman içerisinde evrensellik kazanarak hemen hemen her gelişme düzeyindeki piyasa ekonomisinde uygulanmaya başlanmıştır¹¹. Gelir vergisi gerçek kişilerin belirli bir dönemde –genellikle bir yıl- elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden yükümlüsünün şahsi ve ailevi durumu dikkate alınmak suretiyle artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif nitelikli dolaysız bir vergidir. Gelir vergisinin konusu, bir gerçek kişinin yalnızca sermayesinden elde ettiği “*irat*” ve yalnızca emek ya da emek ile sermayenin birlikte kullanılmasıyla elde ettiği “*kazanç*”tan oluşan “*gelir*”dir. Genel olarak gelirin niteliklerine baktığımızda; kişisel, yıllık, gerçek ve safi olduğunu, elde edilmiş olması gerektiğini ayrıca tasarruf ve harcamalara kaynak teşkil eden her türlü kazançları dikkate alan genel bir toplam olduğunu anlaşılmaktadır.

Vergilendirilecek gelir “*kaynak teorisi*” ve “*safi artış teorisi*” olmak üzere iki temel teori ile açıklanmaktadır. Ülkemizde Gelir Vergisi’ne tabi ilk altı unsur olan

* Adolph Wagner, Gustav Cann, Neumann gibi maliyeciler tarafından savunulan *kaynak teorisine* göre gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları karşılığında faktör sahiplerinin ücret, faiz, rant, kar gibi elde ettikleri ekonomik değerler akımıdır.

**George Schanz ile R. M. Haig tarafından ortaya çıkarılan *safi artış teorisine* göre gelir, bir kimsenin belli bir dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artış ile aynı dönem içinde tükettiği değerlerin toplamıdır.

¹¹ Güneri AKALIN, **Kamu Ekonomisi**, Ankara: Akçağ Yayınları, 2000, s. 317.

“Ticari Kazanç”, “Zirai Kazanç”, “Ücret”, “Serbest Meslek Kazancı”, “Menkul Sermaye İradı”, “Gayrimenkul Sermaye İradı” için *kaynak teorisi*, yedinci unsur “Diğer Kazanç ve İratlar” için *safi artış teorisi* benimsenmiştir.

Uygulamada *sedüler gelir vergileri** ve *üniter gelir vergileri*** olmak üzere iki farklı gelir vergisi türü bulunmaktadır. Türkiye, Fransa, Almanya, İskandinav ülkeleri, Hollanda gibi ülkelerde tek elemanlı üniter gelir vergileri (Cermen tipi) uygulanmaktadır.

Kurumların kendilerini oluşturan ortaklardan ayrı bağımsız bir hukuki kişiliğe sahip olmaları, uzun ömürlü olmaları, kazancın dağıtılmaması ya da otofinansman sonucu büyümenin artması, pazarlık ve rekabet güçlerinin büyük olmaması, iyi işletilmesi halinde devasa kazanç sağlama olanakları, kamu hizmetlerinden büyük ölçüde yararlanmaları kısacası yapıları gereği gerçek kişilere nazaran ayrıcalık ve üstünlüklerinin bulunması gelir vergisinden ayrı olarak yeni bir vergi kurumlar vergisi uygulamasını gerektirmektedir.

ABD, Almanya, Fransa, Avusturya, Belçika, İsveç gibi batılı ülkelerde I. Dünya Savaşından sonra yaygınlaşan Türkiye’de ise 1950 reformu ile gündeme gelen kurumlar vergisi, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının belli bir dönemde gerçekleştirmiş oldukları ekonomik faaliyetleri sonucunda elde ettikleri toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte objektif karakterli, sabit oranlı, dolaysız bir vergidir.

* Sedüler gelir vergilerinde vergiye tabi tüm gelir unsurları birbirinden bağımsız bir şekilde ayrı ayrı tek oranlı vergiye tabi tutulmaktadır. Şayet bu kazanç ve iratların genel toplamı, belirli bir miktarı aşılıyorsa tamamlayıcı nitelikte global bir vergi (surtax) alınmaktadır.

***Üniter gelir vergisi* sisteminde ise mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar toplanır, mevcut zararlar karlarla karşılıklı mahsup işlemine tabi tutularak safi gelir elde edilir. Üniter gelir vergileri tek elemanlı ve çift elemanlı olmak üzere kendi içinde de iki uygulama şekline sahiptir.

2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir anda sahip olduğu bütün iktisadi değerlerin toplamını veren statik nitelikli bir olgudur. Vergi yükümlülerinin tasarruf yapmak, bağış kabul etmek ya da mirastan pay almak suretiyle iktisap ettikleri mallar, o kişilerin servetini oluşturmaktadır. Her ülke, kendi iktisadi ve sosyal düzenin gerektirdiği amaçlar doğrultusunda sosyal fonksiyonu daha ağırlıklı öneme sahip olan bir takım servet vergileri uygulamaktadır. Dolayısıyla servet vergilerinde vergiyi doğuran olay, mülkiyetine sahip olunmak şartıyla ya Emlak Vergisinde olduğu gibi *servet unsurlarının patrimonium kapsamına alınması* ya da Taşıt Alım Vergisinde olduğu gibi *mülkiyetin el değiştirmesidir*. Servet vergileri farklı kıstaslar göz önüne alınarak;

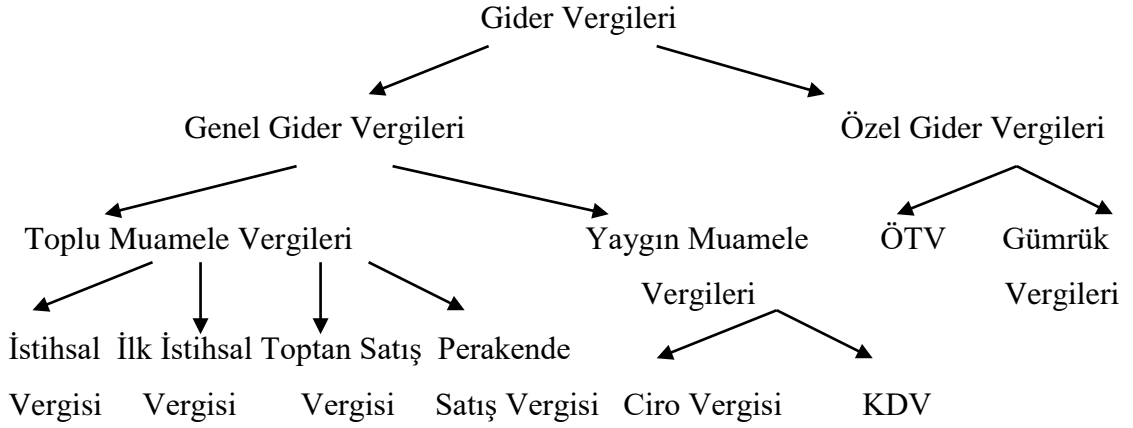
- Devamlı ve geçici servet vergileri,
- Genel ve özel servet vergileri,
- Görünürde ve gerçek servet vergileri şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

3. Harcama Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler (taxes on expenditure) olarak da adlandırılan *gider vergileri*, gelir ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması, yani harcanması sırasında alınan vergilerdir¹². Harcamalar üzerinden alınan vergilerde genellikle maddi amaç güdüldüğü için tüketicinin şahsi ve ailevi durumlarına ulaşmak amacıyla uygulanan bazı müesseselere yer verilmemektedir.

Dolaylı vergiler arasında yer alan gider vergileri bireyin geliri arttıkça tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödeyeceği vergi oranı küçüleceği için tersine artan oranlı bir niteliğe sahiptir. Gider vergileri, vergi kanununun genişliği baz alınarak genel muamele vergileri ile özel muamele vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

¹² MUTER, a.g.e., s.171.



Şekil 1: Gider Vergilerinin Sınıflandırılması

a) Genel Gider Vergileri

Muamele vergisi, istisna ve muafiyet kapsamına girmeyen, iktisadi faaliyeti sonucu vergi ödeyicisi konumunda bulunan özel ve kamu teşebbüslerinin bütün mal ve hizmet satışlarını vergilendiren global nitelikli bir gider vergisidir. Ödenen verginin fiyatlara eklenmesi nedeniyle esas vergi taşıyıcısının “tüketiciler” olduğu gider vergileri bir tanesi “Toplu Muamele Vergisi”, diğeri “Yaygın Muamele Vergisi” olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır.

Toplu Muamele Vergileri kapsamında vergi, üretimden tüketime kadar her bir muamele üzerinden ayrı ayrı alınmamakta, aksine iktisadi faaliyetin yalnız bir aşamasından bir defada alınmak suretiyle önce ve sonra gelen bütün muameleler vergi dışı kalmaktadır. Toplu muamele vergileri dört farklı şekilde uygulanmaktadır¹³.

- **İstihsal Vergisi**, muamele vergisinin imalat aşamasında uygulanan toplu şeklidir. Genel olarak, üretilen mallar üzerinden bu malların üreticisi tarafından satışı sırasında teslim dolayısıyla alınan bir tür toplu muamele vergisidir.

¹³ N. B. MUTER, K. ÇELEBİ, S. SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, Manisa: Emek Matbaası, 2003, s. 263–264.

- **İlk İstihsal Vergisi**, enerji vergisi ya da ilk madde vergisi şeklinde alınması düşünülen bu vergi, vergi adaletsizliğine yol açabileceği nedeniyle şimdiye dek hiç uygulanmamıştır.
- **Toptan Satış Vergisi**, vergiye konu olan malların toptancıdan perakendeciye intikali aşamasında alınan toplu muamele vergisi çeşididir.
- **Perakende Satış Vergisi**, malların tüketiciye satışı sırasında alınan objektif karakterli bir tür toplu muamele vergisidir.

Bir diğer genel gider vergisi çeşidi ise “**Yaygın Muamele Vergisi**” dir. Yaygın muamele vergileri, **Ciro Vergisi** ve **Katma Değer Vergisi** şeklinde ikiye ayrılmaktadır¹⁴:

- **Ciro Vergisi**, mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar geçen her bir aşamada satış değerleri üzerinden alınmaktadır. I. Dünya Savaşı’ndan sonra çok sayıda ülke tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Ancak II. Dünya Savaşı’ndan sonra kaldırılmasına ve yerine söz konusu sakıncaları (vergi piramidi gibi) bünyesinde barındırmayan K.D.V. getirilmesine neden olmuştur.
- **Katma Değer Vergisi**, yaygın muamele ve satış vergilerinin en modern ve günümüzde Avrupa ülkelerinde hakim olan bir vergi türüdür. İlk olarak 1919 yılında Almanya’da Dr. Wilhelm Von Simmens tarafından önerilen K.D.V., üretimden tüketime kadar işleyen her bir aşamada ayrı ayrı alındığı için yayılı muamele vergisine benzetilmektedir. Oysa yayılı muamele vergisinin matrahı, her bir aşamadaki fiili satış fiyatı iken katma değer vergisinin matrahı, her bir üretim aşamasında firmanın mal ve hizmete eklediği “*katma değer*”^{*}dir. Hizmet sektörünü de (bankacılık, sigorta) kapsamına olan K.D.V., her üretim ve dağıtım aşamasında katılan değeri vergilendirmektedir. Sistemin bu özelliği nedeniyle vergi yükü, el değiştirme sayısına göre kümülatif şekilde artmamakta, üstelik her aşamada vergi alındığı için vergi oranlarını yüksek tutma zorunluluğu ortadan

* Katma değer, bir firmanın diğer firmalardan ara malı olarak aldığı mal veya hizmete belirli bir üretim aşamasında yeni bir nitelik kazandırmak amacıyla kullandığı üretim faktörlerine yapılan ödemelerin toplamıdır.

¹⁴ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.260-261.

kalkmakta, bu nedenle ve vergi mekanizmasının da etkisiyle vergi kaçırma eğilimi de azalmaktadır¹⁵.

KDV üç türde karşımıza çıkmaktadır.

- **Gayri Safi Hasıla Tipi KDV;** Üretim sürecinin her aşamasında firma tarafından oluşturulan katma değere (ücret, faiz, rant, kar, patent) yatırım mallarının değerinin (amortismanların) de dahil edilmesi ile bulunmaktadır.
- **Gelir Tipi KDV;** Üretim sürecinin her aşamasında firmalar tarafından oluşturulan katma değerden yatırım mallarının amortisman payının çıkartılmasından sonra elde edilen net katma değer vergilendirilmesi işlemidir.
- **Tüketim Tipi KDV;** Her firmanın satın aldığı yatırım mallarının değerini, satın aldıkları yıl içinde elde ettikleri katma değerden çıkartmak suretiyle belirlediği bu tip KDV, çok yaygın uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde de bu tip KDV uygulanmaktadır.

b) Özel Tüketim Vergileri

Özel Tüketim Vergisi, belli bazı mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Özel Tüketim Vergileri daha çok lüks mallar ile keyif verici maddeleri hedef almakla birlikte, bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetleri de bünyesine alarak adeta genel bir tüketim vergisi şeklinde uygulanabilmektedir¹⁶.

Ülkemizde T.B.M.M. tarafından bazı özel tüketim harcamalarını vergilendirmek ve oldukça dağınık halde bulunan tüketim vergilerini bir araya getirmek amacıyla 12.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile KDV'nin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulaması başlatılmıştır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınacak bir yandan söz konusu malların

¹⁵ MUTER, a.g.e., s.181.

¹⁶ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.265.

vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiyi gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir¹⁷.

II. VERGİ SİSTEMİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Bir ülkede mevcut olan dinamik karakterli vergi sistemi çeşitli faktörlerin etkisi altında şekillenmektedir. Bir ülkenin vergi sistemini belirleyen faktörler ekonomik, siyasi-idari ve sosyo-kültürel olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmaktadır.

A. Ekonomik Faktörler

Vergi sistemi ile ekonomik sistem arasında oldukça sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Her ekonomik sistem kendi yapısı ve işleyişine uygun bir vergi yapısı gerektirmektedir. Kapitalist ve sosyalist ekonomilerin vergi sistemleri tamamen birbirinden farklıdır¹⁸. Dolayısıyla ekonomik sistemlerin sahip oldukları yapısal özellikleri gereği uygulamaya konulan vergiler birbirinden farklı vergi sistemlerini ortaya çıkarmaktadır. Örneğin; miras ve mülkiyet kavramlarının piyasa ekonomileri ile sosyalist ekonomilerde birbirlerinden farklı algılanması doğal olarak bu ideolojinin hakim olduğu ülkelerin vergi sistemlerini de farklılaştırmaktadır.

Bir ülkenin ekonomik kalkınma düzeyi, o ülkenin vergi sistemini belirleyen en önemli unsurdur. Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasında vergi sistemlerinin oluşumunu etkileyen faktörler açısından bir takım farklılıklar görülmektedir. Bu farklar şöyle özetlenebilir¹⁹:

- İki grup arasında kişi başına düşen gelir düzeyleri arasında adeta bir uçurum vardır. Öyle ki, en zengin ülkelerdeki kişi başına gelir düzeyi en yoksul ülkelerdekinin 50 katı yükseklikte olabilmektedir.

¹⁷ Mehmet ERKAN, “AB Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: ÖTV”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, S: 251, s. 69.

¹⁸ Esfender KORKMAZ, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1982, s. 27–28.

¹⁹ Mustafa DURMUŞ, “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S: 136, s.197.

- Gelir dağılımı son derece bozuktur. Genelde en alttaki % 20'lik nüfusun milli gelir içindeki payı % 2-3'ü geçmez ve en üstteki % 20'lik nüfus en alttakinin ortalama 20 katı fazla gelir elde eder.
- Ücret ve maaşların milli gelir içindeki payları son derece düşüktür.
- Tarımsal üretim ve istihdamın toplam hasıla içindeki payı oldukça yüksektir.
- Nüfus hızlı artar ve genç nüfusun payı fazladır.
- Küçük esnaf örgütlenmesi, önemsiz faaliyetler, kayıt dışılık çok yaygın buna karşılık modern büyük işletmelerin sayısı oldukça azdır.
- Dış ticaret hadleri genellikle aleyhte gelişir.
- Okur – yazarlık oranı ve eğitim düzeyi düşüktür.

B. Siyasi ve İdari Faktörler

Bir ülkede kamu ekonomisinin büyüklüğü yani vergi gelirlerine duyulan ihtiyacın boyutu vergi sisteminin şekillenmesinde önemli bir faktördür. Çünkü herkes, genelde halkın doğrudan refahını arttıran kamu harcamalarını istemesine rağmen vergi ödeme konusunda aynı gayreti göstermez. Hükümetlerde siyasi nedenlerden dolayı vergi koyma konusunda çok istekli değildirler. Ancak giderek artan kamusal hizmetlerin enflasyonsuz finanse edilmeleri için daha fazla vergiye ihtiyaç duyulur, bu da vergilemeyi zorunlu kılar²⁰. Örneğin; gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde devlete olabildiğince yüksek gelir sağlama amacı güttüğü için hem kişi başına milli gelirin düşük olması hem de uygulama kolaylığı açısından dolaylı vergilere ağırlık verilmektedir.

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi bakımından, ülkeler arasında siyasi yönetim sistemleri farklılık göstermektedir²¹. Siyasi yönetim sistemlerindeki bu farklılık vergi sistemlerinin de birbirinden farklı olmasına neden olmaktadır. Türkiye, İngiltere, Fransa gibi otoritenin merkezi hükümette olduğu bir veya birden fazla kademeli yönetime sahip olan üniter yapıları ülkelerin vergi

²⁰ DURMUŞ, a.g.m., s.197.

²¹ Süreyya SAKINÇ, **Yerel Yönetimler Ekonomisi**, Manisa: Emek Matbaacılık, 2001, s. 70.

sistemleri, devlet ve mahalli idareler vergilerinden oluşmaktadır. ABD, Almanya gibi her bir yönetim düzeyinin otonom otoriteye sahip olduğu federal yapıları ülkelerin vergi sistemleri ise federal ve federe vergilerden oluşmaktadır.

C. Sosyo-Kültürel Faktörler

Bir ülkede gelişmiş ve yerleşmiş vergi geleneğinin etkisi altında vergi sistemi şekillenmektedir. Bir ülkede yaşayan insanların sahip olduğu örf, adet, milli ve hatta dini anlayışlar vergi sistemlerinin şekillenmesinde önem arz etmektedir. Örneğin; Osmanlı devletinde vergi sisteminin oluşumunda dini faktörler oldukça etkili olmuştur. Şer'i birer vergi olan zekat, öşür, haraç, cizye gibi vergilerin uygulanması bunun bir göstergesidir.

Mükelleflerde hakim olan vergi zihniyeti ve vergi ahlakı yani; vergilemeye yönelik genel düşünceleri ile vergi ödevlerini yerine getirmesi konusunda görev ve sorumluluk bilinci vergi sistemlerinin şekillenmesinde önemli birer unsurdur. Bu nedenle vergileme konusunda gerekli ve yeterli bilgi ve sorumluluğa sahip vatandaşlardan oluşan gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde gelir ve servet vergileri büyük paya sahip iken gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin en büyük paya sahip olduğu görülmektedir.

Vergi sistemini belirleyen bir diğer unsur ise ülkenin kültürel yapısıdır. Vergi sistemini etkileyen iki kültür yapısından bahsedilebilir²²:

- Kuzeybatı Avrupa ülkeleri ile İngilizce konuşan ülkelerde hakim olan ve Kuzeybatı Avrupa sistemi olarak adlandırılan bu sistemde dolaysız vergiler ağırlıktadır.
- Akdeniz Latin ülkeleri ile Orta ve Güney Amerika gibi deniz aşırı ülkelerde hakim olan sistemde ise dolaylı vergiler ağırlıktadır.

²² KORKMAZ, a.g.e., s. 36.

III. BİR VERGİ SİSTEMİNDE BULUNMASI İSTENİLEN İLKELER

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış, iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır²³. İyi bir vergi sisteminde bulunması istenilen ilkeler Adam Smith ve Adolph Wagner tarafından farklı sınıflandırmalar kapsamında ileri sürülürken, günümüz modern vergileme anlayışında üç başlık altında açıklanmaktadır.

A. Genellik

Toplumda hiçbir sınıf farkı ve ayrıcalık gözetilmeksizin herkesin vergilendirilmesini ifade eden genellik ilkesi, ülke sınırları içerisinde yaşayan vatandaşların ve yabancıların, ayrıca ülke sınırları dışında yaşayan vatandaşların ayırım gözetilmeden toplam vergi yüküne katılması gerektiğini göstermektedir²⁴.

İyi bir vergi sistemi tesis edilmesinde olmazsa olmaz şartlardan biri olan genellik ilkesi, günümüz anayasalarında yerini almıştır. Ülkemizde de 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan; "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemek ile yükümlüdür.*" hüküm ile dil, din, ırk mezhep ayırımı gözetilmeksizin herkes vergilendirme kapsamına alınmıştır.

Herkesin vergi ödemek zorunda olması ilkesine rağmen hiçbir ülkede bunun tam olarak gerçekleştirilebilme imkanı bulunmamaktadır. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi

²³ Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999, s. 206.

²⁴ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e.,s. 161.

mümkün değildir²⁵. Bunun yanı sıra her ne kadar uygulamada yer alan belirli şartlar altında tanınan bazı ekonomik ve sosyal amaçlı istisna ve muafiyetler ile mükellef tarafından gerçekleştirilen vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eylemleri genellikle ilkesine aykırı gibi görünse bile özünde bu ilkeyi zedelediği söylenebilir²⁶.

B. Adalet

Literatürde adalet, genel ve somut bir ölçüsü olmamakla birlikte zamana, mekana, kişisel değer yargılarına ve benzer unsurlara bağlı olarak değişebilen subjektif nitelikli bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Sahip olduğu subjektif karakter nedeniyle üzerinde görüş birliği sağlamak oldukça zor olmaktadır. Adalet kavramının maliye ilmindeki yansımalarına baktığımızda karşımıza çıkan vergilemede adalet kavramı, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımına imkan veren bir düzenlemeyi ifade etmektedir²⁷. Genel olarak vergilemede adaletin “yatay adalet*” ve “dikey adalet**” olmak üzere iki yönünden bahsedilebilir²⁸.

Vergilemede adalet ilkesinin hayata geçirilmesi konusunda teorik düzeyde farklı yaklaşımlar söz konusudur²⁹:

- **Fayda Yaklaşımı**; Pufendorf, Hobbes, Locke, Musgrave, Haller gibi düşünürler tarafından savunulan bu yaklaşımda, vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergilerin, kamu faaliyet ve hizmetlerinden sağlanan faydanın göz önünde bulundurulması suretiyle, bireyler arasında paylaşılmasını öngörülmektedir. Kısacası; mükellefler, kamu hizmetlerinden talep ettikleri oranında vergi ödemelidirler. Dolayısıyla vergi, bireylerin elde ettiği faydaların karşılığı konumundadır.

²⁵ Ali Rıza GÖKBUNAR, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1998, S: 4, s. 186.

* Yatay adalet (horizontal equity), ekonomik ve sosyal durumları her açıdan aynı olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

** Dikey adalet (vertical equity), farklı ekonomik ve sosyal durumlara sahip olan mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

²⁶ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e.,s. 162.

²⁷ DEVRİM, a.g.e., s. 219.

²⁸ MUTER, a.g.e., s. 70.

²⁹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e.,s. 163- 164.

- **Ödeme Gücü Yaklaşımı;** 19. ve 20. yüzyıl kamu maliyesi teorisyenleri tarafından savunulan bu yaklaşım, herkesin kamu hizmetlerinin maliyetine, ödeme güçleri ile orantılı olarak katılmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım ülkemizde de 1982 Anayasası (73. Madde) ile yasal bir görünüm kazanmıştır. Mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde gelir, servet ve tüketim olmak üzere üç kriter kullanılmaktadır.
- **Fedakarlıkta Eşitlik Yaklaşımı;** kişilerin vergi nedeniyle katlandıkları fedakarlığın ya da diğer bir ifade ile vergi nedeniyle varlığında meydana gelebilecek azalmanın neden olduğu fayda kaybının eşitlenmesini öngörmektedir. Fedakarlıkta eşitlik konusunda “*Eşit Mutlak Fedakarlık**”, “*Eşit Oranlı Fedakarlık***”, “*En Az Toplam Fedakarlık****”, olmak üzere üç farklı görüş mevcuttur.

Herkesin iktisadi gücü ile orantılı olarak vergi ödemesini ifade eden ödeme gücü ilkesi, vergilemede bazı tekniklerin uygulanması ile gerçekleştirilmektedir³⁰.

- **En Az Geçim İndirimi;** vergi ödeme gücünün temel başlangıç noktası, mükelleflerin fiziki varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli, asgari gelirleridir. Bu teknikte mükelleflerin gelirlerinin belirli bir bölümü vergi dışı tutulduktan sonra kalan bölüm üzerinden vergi alınmaktadır. Mükellefin vergi dışı tutulacak gelirinin tespitine yönelik “*Fizyolojik En Az Geçim İndirimi*”, “*Kültürel En Az Geçim İndirimi*”, “*Medeni En Az Geçim İndirimi*” olmak üzere üç yaklaşım ileri sürülmüştür.
- **Artan Oranlılık;** mükelleflerin gelirleri arttıkça gelirin artan kısmından sağladıkları fayda gittikçe azalmaktadır. Bu nedenle mükellefler arasında eşit fedakarlık sağlamak için gelir arttıkça uygulanan vergi oranlarının da artması gerekmektedir. Artan oranlılık neredeyse bütün ülkelerde etkin mali teknik olarak kabul görmekte ve yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

* **Eşit Mutlak Fedakarlık** (equal absolute sacrifice), her yükümlünün vergi dolayısıyla mal varlığında meydana gelen eksilişin neden olduğu fedakarlığın eşit kılınmasıdır. Kısacası mükellefleri matrah büyüklüğü ne olursa olsun aynı miktar vergi ödeyeceklerdir.

** **Eşit Oranlı Fedakarlık** (proportional sacrifice), mükelleflerin gerçek vergi yükünün, gelir veya varlıklarından sağladıkları fayda ve refah düzeyleri ile eş oranlı olması gerekmektedir.

*** **En Az Toplam Fedakarlık** (minimum aggregate sacrifice), bir bütün olarak toplumun vergi ödeme dolayısıyla katlanacağı fedakarlık mümkün olan en düşük düzeyde gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır.

³⁰ MUTER, a.g.e., s. 74.

- **Ayırma Prensipleri;** gelir kaynaklarının özelliklerine ve iktisadi yapılarına göre farklı vergilendirilmesidir. Emegın üretim sürecine katılması karşılığı elde edilen gelirin sermaye gelirlerine nazaran daha fazla korunma gereksinimi gösterdiği varsayımından yola çıkılarak emek gelirinden daha düşük oranda vergi alınması söz konusudur.

C. Etkinlik

Maliye literatüründe vergilemenin temel amacı, devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasıdır. Klasik maliye görüşüne göre, devlet bütçe denkligi ve tarafsız vergileme koşulları altında mali amaç doğrultusunda vergi toplamaktadır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde devletin üstlendiği görevin müdahaleci bir yapıya bürünmesi ile birlikte geleneksel hizmetlere ilaveten gerek sosyal gerekse iktisadi alanda yeni görevler üstlenmesi doğal olarak vergileme amacının da değişmesine yol açmıştır. Bu açıdan vergi, kamu ekonomisinin finansmanında en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek biçimde düzenlenmelidir³¹.

Vergilemede iktisadi etkinlik ilkesi, sermaye birikiminde, kaynak dağılımında, gelir bölüşümünde, faktör arzında, ekonomik istikrarın sağlanmasında ve iktisadi gelişmenin teşvik edilmesinde, vergilerin etkin olmasını ifade eden bir ilkedir. Vergilemenin iktisadi etkilerine sermaye birikiminin gerçekleşmesinde, ihracatın geliştirilmesi ya da ithalatın azalmasında, ekonomik istikrarsızlıkla mücadelede rastlamak mümkündür³².

³¹ Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi-II**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s. 32.

³² MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e.,s. 172.

IV. İKTİSADİ GELİŞME DÜZEYİ BAZINDA VERGİ SİSTEMLERİ

Bir ülkede belli bir anda uygulamada bulunan vergi sistemi o ülkenin ekonomik, siyasi ve idari, sosyo-kültürel gelişim sürecinde yaşanan değişikliklerle biçimlendirilmektedir. Dolayısıyla ülkeler arasındaki iktisadi gelişmişlik düzey farklılıkları, bu ülkelerin vergi sistemlerinde de farklılaşmaya yol açacaktır. Bu nedenle ülkelerin iktisadi gelişme düzeylerini baz almak suretiyle vergi sistemlerini gelişmiş ve gelişmekte olan ülke kategorisinde incelenmek mümkündür.

A. Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Ortak Özellikleri

Gelişmiş ülkelerde vergi sistemleri, her bir ülkenin kendisine özgü tarihsel, geleneksel, siyasal ve sosyal yapısının gölgesi altında şekillenmesine rağmen esas itibariyle benzer özellikler göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde hâkim olan vergi sistemlerinin ortak özelliklerini maddeler halinde sıralamak mümkündür.

1. Vergi Yükünün Yüksekliği

Bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin, o ülkenin GSYİH' ya olan oranını ifade eden vergi yükü kavramı, ekonomideki kaynakların ne kadarlık kısmının devlet veya diğer kamu kuruluşları tarafından vergileme yoluyla elde edildiğini gösteren bir unsurdur.

Gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen milli gelir düzeyinin yüksek oluşu vergi yükünün de yüksek düzeyde seyretmesine yol açmaktadır. OECD ülkelerinin 1975–2004 yılları arasında vergi yüklerini gösteren **Tablo 1** incelendiğinde ilk göze çarpan unsur, gelişmiş ülkelerin vergi yükünün, gelişmekte olan ülkelerin vergi yükünün –her ne kadar gelişmekte olan ülkelerin gelişim süreçleri kapsamında kaydettikleri gelişme sonucu vergi yüklerinde artış görünse dahi- neredeyse iki katı seviyesinde olduğudur.

Bu gösterge, kişi başına düşen milli gelir seviyesi yükseldikçe, vergi gelirlerinin GSYİH' ya olan oranının yükseldiğine işaret etmektedir.

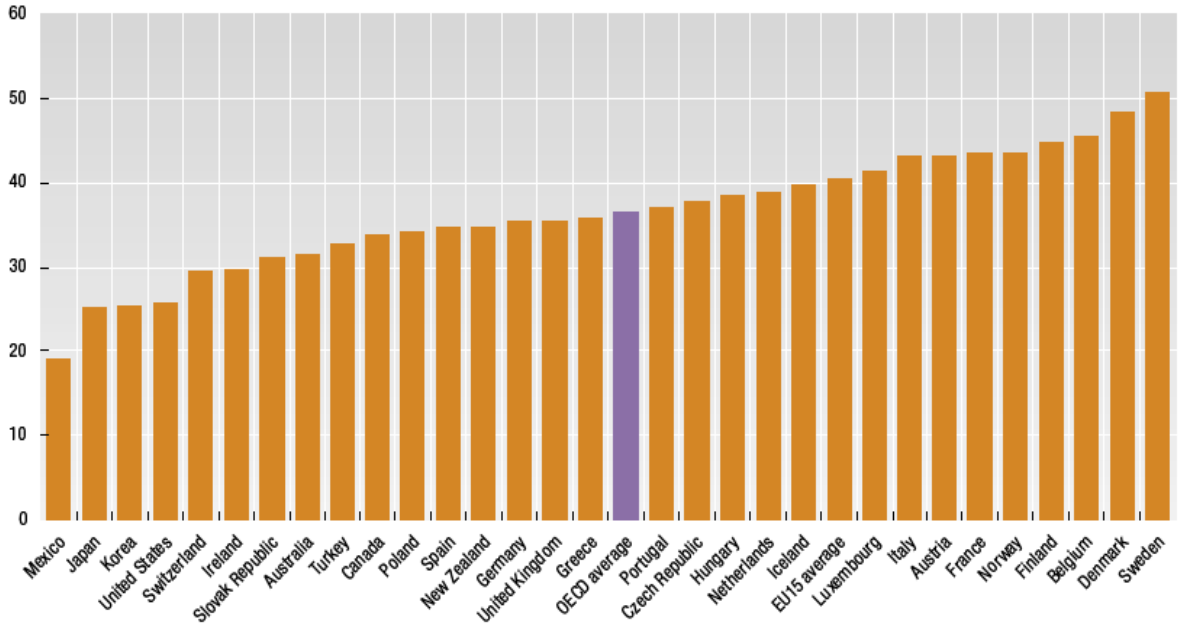
Tablo 1: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (1975 – 2004)

Yıllar	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003	2004 (Geçici)
Ülkeler								
Kanada	31,9	32,5	35,9	35,6	35,6	34,0	33,8	33,0
Meksika	---	17,0	17,3	16,7	18,5	18,1	19,0	18,5
ABD	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	26,3	25,6	25,4
Avustralya	26,5	29,1	29,3	29,8	32,1	31,4	31,6	---
Japonya	20,9	27,4	29,1	26,7	26,5	25,8	25,3	---
Kore	15,1	16,4	18,9	19,4	23,6	24,4	25,3	24,6
Yeni Zelanda	28,5	31,3	37,7	36,9	33,9	35,0	34,9	35,4
Avusturya	36,7	40,9	39,6	41,1	42,6	43,6	43,1	42,9
Belçika	40,6	45,6	43,2	44,8	45,7	46,2	45,4	45,6
Çek Cumh.	---	---	---	37,5	36,0	37,0	37,7	37,6
Danimarka	40,0	47,4	47,7	49,5	50,1	48,7	48,3	49,6
Finlandiya	36,8	40,2	44,3	46,0	48,0	45,8	44,8	44,3
Fransa	35,5	42,4	42,2	42,9	44,4	43,4	43,4	43,7
Almanya	35,3	37,2	35,7	37,2	37,2	35,4	35,5	34,6
Yunanistan	21,8	28,6	29,3	32,4	38,2	37,1	35,7	---
Macaristan	---	---	---	42,4	39,0	38,8	38,5	37,7
İzlanda	29,8	28,7	31,8	32,1	39,4	38,5	39,8	41,9
İrlanda	29,1	35,0	33,5	32,8	32,2	28,7	29,7	30,2
İtalya	26,1	34,4	38,9	41,2	43,2	42,5	43,1	42,2
Lüksemburg	37,5	45,1	40,8	42,3	40,6	41,3	41,3	40,6
Hollanda	41,3	42,8	42,9	41,9	41,2	39,2	38,8	39,3
Norveç	39,3	43,0	41,5	41,1	43,2	43,8	43,4	44,9
Polonya	---	---	---	37,0	32,5	34,7	34,2	---
Portekiz	20,8	26,6	29,2	33,6	36,4	36,5	37,1	---
Slovak Cumh.	---	---	---	---	34,3	33,0	31,1	30,8
İspanya	18,2	26,9	32,1	31,8	34,8	34,8	34,9	35,1
İsveç	42,0	48,2	53,2	48,5	53,9	50,1	50,6	50,7
İsviçre	27,4	26,1	26,0	27,8	30,5	30,1	29,5	29,4
Türkiye	16,0	15,4	20,0	22,6	32,3	31,1	32,8	31,1
Birleşik Krallık	35,3	37,7	36,5	35,1	37,5	35,6	35,6	36,1
Ağırlıksız Ortalama								
Toplam OECD	30,3	33,5	34,8	35,7	37,1	36,4	36,3	---
Amerika OECD	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	26,1	26,1	25,6
Pasifik OECD	22,7	26,0	28,7	28,2	29,0	29,1	29,3	---

Avrupa OECD	32,1	36,4	37,3	38,3	39,7	39,0	38,9	---
Avrupa Birliği (19)	33,1	38,6	39,3	39,9	40,4	39,6	39,4	---
Avrupa Birliği (15)	33,1	38,6	39,3	40,1	41,7	40,6	40,5	---

Kaynak: OECD“Revenue Statistics of OECD Member Countries”, Paris, 2005’den aktaran; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <www.gib.gov.tr> (04.01.2006).

Grafik1: OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı, 2003



Kaynak: OECD FACTBOOK 2006, s. 193, <http://dx.doi.org/10.1787/352874835867>, (28.03.2006) .

Vergi yükü, yalnızca bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından değil, ekonomik büyüme, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir³³. Bir ülkede görülen ekonomik gelişme trendi, bir yandan daha fazla kamu harcaması için talep, diğer yandan da sözü edilen talebi karşılayabilecek daha fazla vergilendirilebilir kapasite oluşturmaktadır. Bunun sonucunda, vergi yükü ile ekonomik gelişme arasında neden – sonuç ilişkisi kurulmaktadır³⁴.

2. Dolaysız Vergilerin Ağırlığı

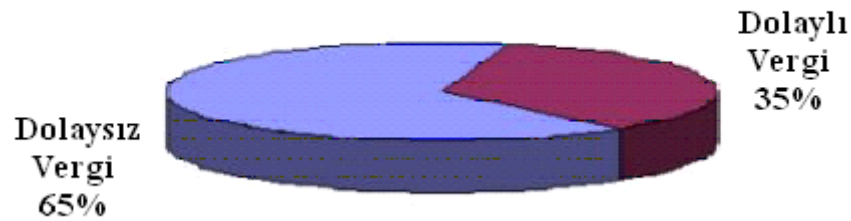
Gelişmiş ülkelerde gerek sanayi ve hizmet sektörünün kalkınmış olması, gerek para ve sermaye piyasalarının gelişmiş olması, gerekse kişi başına düşen milli gelirin

³³ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.177.

³⁴Yüksel KARACA, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu Açısından Türkiye Nerede?”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000, S.93, s.99.

yüksek oluşu, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergileri daha cazip hale getirmektedir. Bu özellik kişi ve kurum gelirleri üzerinden alınan dolaysız vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının artmasına yol açmaktadır. Ancak kurum kazançları üzerindeki vergisel kesintiler sermaye sınıfına olumsuz yönde etki edeceği için kurum kazançlarına sabit oranlı vergi uygulanmaktadır. Bu uygulama kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının, gelir üzerinden alınan vergilere nazaran daha düşük olmasına yol açmaktadır. Daha önceleri gelişmiş ülkelerde ağırlıklı olarak vergilendirilen kurum kazançları, yatırımları arttırmak amacıyla 1955 – 1969 yılları arasında vergi sistemlerinde başlatılan değişim süreci kapsamında bu ağırlığını gelir vergisine bırakmıştır. Yani; kurumlar vergisinin kamu gelirleri içerisindeki payı genellikle daha düşük seviyede seyretmiştir. Verginin büyümeyi ve kalkınmayı teşvik eden yönünden hareketle gelişmiş ülkeler Latin Avrupa ülkeleri (Fransa ve İtalya hariç) mali, ekonomik ve sosyal nedenlerden ötürü dolaysız vergileri, özellikle gelir vergisini tercih etmişlerdir³⁵.

Grafik 2: AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payı



Kaynak: Mali Haber, “AB Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Payı”, <www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>, (05.01.2006)

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere gelen veriler, sanayileşmiş ülkelerdeki gelir vergilerinin tüketim vergilerine oranının iki katından daha fazla bir düzeyde kalmaya devam ettiğini göstermektedir³⁶. Örneğin; **Grafik 2** üzerinde AB ülkelerinde toplam vergi gelirleri içerisinde yer alan dolaysız ve dolaylı vergi gelirlerinin payını

³⁵ Cüneyt TÜZGEN, **Kalkınma Sürecinde Vergi Sisteminin Ekonomideki Yapısal Değişime Uyumunun Sosyo-Ekonomik Sonuçları (Türkiye Örneği)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 1998, s.11-12.

³⁶ Vito TANZI, Howell ZEE, “Tax Policy for Developing Countries”den çev. İ. Halil BAĞDANLI, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2005, S. 205, s. 20-27.

gösterilmektedir. Buradan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı % 65 iken dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payının % 35 olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 2: Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1980	1985	1990	1995	1998
Toplam OECD	65,8	64,4	65,7	65,5	66,4
Amerika OECD	64,8	60,8	65,0	65,3	68,0
Pasifik OECD	65,0	65,3	67,0	67,0	66,8
Avrupa OECD	66,0	64,8	65,6	65,3	66,0
Avrupa Birliği (15)	67,0	66,7	66,8	67,4	67,3
Türkiye	71,2	55,9	55,5	42,5	46,6

Kaynak: Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye’ de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, s. 65.

Dolaysız vergilerle ilgili OECD ortalamaları ile Türkiye rakamlarının karşılaştırıldığı **Tablo 2’**de OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin payı (Pasifik OECD ile Avrupa Birliği (15)’nin son yıllarda yaşadığı çok küçük düşüş dışında) yıldan yıla artış göstererek toplam vergi gelirlerinin neredeyse 2/3’sini oluşturan bir trend sergilerken Türkiye’de genel trende ters düşen bir gelişme sergilenmektedir.

3. Vergileme Tekniği

Gelişmiş ülkelerin bir diğer benzer özelliği vergileme teknikleri açısından karşımıza çıkmaktadır. En çarpıcı benzerlik, gelir vergisinin beyan esasına dayanmasıdır. Gerçekten de gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri gönüllü beyan esasına dayanmakta ve denetleme oranları ile kaçırılan vergilere uygulanan ceza miktarları düşük oranlarda kalmasına rağmen mükelleflerin büyük bir kısmı vergilerini tam olarak beyan etmektedirler³⁷. Ancak, bu durumda kayıtdışı ekonominin olmadığını söylemek mümkün değildir.

³⁷ H. BAYRAKLI, N.T. SARUÇ, İ.SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de**

Gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonomi daha ziyade yüksek vergi yükü ve diğer zorlayıcı kamusal düzenlemelerden (yüksek sosyal güvenlik ödemeleri vb.) dolayı meydana gelmektedir. Örneğin, İtalya ve Belçika’da, kişi başına ödenen satış ve gelir vergileri ile sosyal güvenlik ödemeleri toplamı, kişisel kazançların yaklaşık % 70’i gibi çok yüksek bir tutara ulaşmaktadır. Oysa ki ABD’de bütün bu ödemeler toplamı kişisel kazançların % 41’i kadardır. Bu yüksek oranlar gelişmiş ülkelerde kayıtdışılığı teşvik eden unsurların başında gelmektedir³⁸.

Gelişmiş ülkelerde hem milli gelirin, hem de fert başına düşen gelirin yüksek oluşu artan oranlılığın etkin bir biçimde ve yüksek nispetlerde uygulanabilmesini mümkün kılmaktadır³⁹. TANZI ve ZEE’ ye göre tecrübeler artan oranlı sistemin etkinliğinin, nominal artan oranlılığın dereceleri ile grupların sayısının ve istisna ve indirimlerin azaltılarak arttırılabileceğini göstermektedir. Gerçekten de gelir vergisi yapısında adalet, birkaç basamaktan daha fazla olmayan bir artan oranlılığı gerektirmektedir⁴⁰.

Adil bir vergi yapısı, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması amacını baz almaktadır. Aksi takdirde gerek siyasi, gerek şahsi amaçlar güderek uygulanan eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin yüksek tutarlı indirimler, menkul sermaye iratlarının düşük vergilendirilmesi ya da sermaye kazançlarının vergi dışı tutulması gibi indirim ve istisnalar vergi tabanını daraltarak etkinliğin azalmasına ve vergilemede adalet ilkesinden uzaklaşılmasına –ki bu az gelişmişliğin karakteristik bir özelliğidir- neden olmaktadır.

4. Vergi İdaresinde Etkinlik

Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 205.

³⁸ Ş. KIZILOĞLU, Ş. E. ÇOMAKLI, “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10–14 Mayıs 2004, Antalya, s.115 – 157.

³⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s.396.

⁴⁰ TANZI,ZEE, a.g.m., s. 20–27.

Vergi idaresinde etkinlik kavramı, vergi idaresi tarafından vergi yasalarının uygulanması suretiyle ülkenin vergileme kapasitesine uygun olarak sağlanabilecek maksimum vergi gelirlerinin minimum maliyetle toplanmasını ifade etmektedir⁴¹.

Etkin bir vergi idaresi, kendisine kanunla verilen vergi toplama görevini yerine getirirken, yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getiren gönüllü mükelleflerin vergi konusundaki işlerini doğru, kolaylıkla, en az maliyetle yerine getirmelerine yardımcı olan, bilerek ve isteyerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri tespit eden ve bunları caydırıcı kabiliyeti olan idaredir⁴². Kısacası etkin bir vergi idaresi, yalnızca en yüksek düzeyde gelir tahsil etmeyi değil aynı zamanda vergi sisteminin güvenilir, vergi idaresinin etkin olduğu inancı ile mükelleflerde “vergiye uyum bilinci” oluşturmayı amaçlamaktadır.

Günümüz vergi sistemleri kapsamında faaliyette bulunan vergi idareleri tarafından vergi kaçakçılığı ve kayıtdışı ekonominin önlenmesi amacıyla etkin bir vergi denetiminin sağlanabilmesi ve vergilendirme işlemlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi amacıyla bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Etkin bir vergi idaresi modern yönetim tekniklerini takip eden yenilikçi üst düzey yöneticiler ile işin liyakatine uygun seçilmiş kalifiye personel, ihtiyaçlara cevap veren bina, araç-gereç ve otomasyon sistemi ile gün geçtikçe gelişen teknoloji arasında gerekli uyumun sağlandığı bir organizasyon yapısını bünyesinde barındırmaktadır. Gelişmiş ülkelerde etkin bir vergi idaresinin olması dolaysız vergilerin kamu gelirleri içinde ağırlıklı paya sahip olmasına yol açmaktadır.

Günümüzde, vergi mükellefleri kamu harcamalarını denetlemek amacıyla örgütlenme eğilimine girmişlerdir. İsveç’te başlayan Avrupa ülkelerinde pek çok ülkeye de yansıyan bu hareketle kamu harcamalarında şeffaflık, bilgilendirme, tasarruf ve etkinlik yönünde talepte bulunulmakta, bu amaçla politik ve bürokratik mekanizmalar

⁴¹ R. GÖKBUNAR, K. TEZCAN, A. UTKUSEVEN, “Yeniden Yapılanma veya **Yeniden Yapılanma**: Vergi İdaresi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, **Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No: 13, Ankara, 2002, s. 28.

⁴² DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 2001, s. 38.

üzerinde kamuoyu baskısı kurularak kamuoyunun mali bilincinin geliştirilmesi, devlete de maliyet bilinci kazandırılarak mali kültürün gelişmesi amaçlanmaktadır⁴³.

B. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Ortak Özellikleri

Gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemleri, her bir ülkenin kendine özgü gelişmişlik düzeyi ve sosyo – ekonomik yapısına göre şekillense dahi esas itibariyle benzer özellikler göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi sisteminin ortak özelliklerini maddeler halinde sıralamak mümkündür.

1. Vergi Yükünün Düşük Olması

Belirli bir dönem içerisinde elde edilen kamu gelirlerinin GSYİH' ya oranını ifade eden vergi yükü büyüklüğü, gelişmişlik düzeyine göre ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Nitekim OECD ülkelerine ait verilerin yer aldığı **Tablo 1**'de incelenen vergi yükü, ülkelerin karakteristik özelliklerine bağlı olarak gelişmiş ülkelerde yüksek, gelişmekte olan ülkelerde ise daha düşük seviyede karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 3: Türkiye İle Toplam OECD Ve OECD Ülke Grupları Arasında Ortalama Vergi Yükü Karşılaştırması (1975-2003)

Toplam OECD	34,87
Amerika OECD	26,78
Pasifik OECD	27,57
Avrupa OECD	37,38
Avrupa Birliği (19)	38,61
Avrupa Birliği (15)	39,12
Türkiye	24,31

Kaynak: Tablo 1'den yararlanarak hazırlanmıştır.

⁴³ GÖKBUNAR, TEZCAN, UTKUSEVEN, a.g.m., s. 28.

Tablo 1'de yer alan 1975 – 2004 yılları arasında seçilmiş belli dönemlerde ait OECD ülkelerine ait vergi yüklerinin seçili yıllar bazında ortalaması alınarak oluşturulan **Tablo 3**' te Türkiye ile toplam OECD ve OECD ülke gruplarının ortalama vergi yükleri karşılaştırması yer almaktadır. Bu rakamların Türkiye'nin vergi yükü ortalamasının katları cinsinden ifade edilmesi halinde, OECD ülkelerinin vergi yükü ortalaması Türkiye'nin 1,43 katı, OECD Avrupa ülkelerinin vergi yükü ortalaması 1,53 katı, Avrupa Birliği'ne dahil 19 ülkenin vergi yükü ortalaması 1,58 katı, Avrupa Birliği'ne dahil 15 ülkenin vergi yükü ortalaması ise 1,60 katı olduğu görülmektedir. Bu rakamlardan hareketle Türkiye'de vergi yükünün optimal düzeyin altında olduğunu ileri sürmek mümkündür⁴⁴.

Gelişmekte olan bir ülkede ekonomik kalkınma için büyük harcama yapma gereği; optimum vergileme düzeyinin belirlenmesini gerektirir. Yani kamu harcaması düzeyi, genellikle vergi sisteminin devlete gelir sağlamak konusundaki başarısına bağlıdır⁴⁵. Ancak gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen milli gelir düzeyinin düşük oluşu, nüfus yoğunluğunun ekonomide baskı oluşturması, vergi sisteminin tam olarak yerleşmemiş ve buna bağlı olarak mükellefiyet bilincinin ve ahlakının tam anlamıyla benimsenmemiş olması, kayıtlı mükellef sayısının az, küçük esnaf örgütlenmesinin fazla olması ve çeşitli ekonomik, siyasi, politik nedenlerle bazı kesimlere muafiyet ve istisnalar tanınması sonucu vergi matrahı erozyona uğramaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin karakteristik özellikleri, vergi tabanını daraltmakta ve vergi yükünün optimal seviyeye ulaşmasını engellemektedir. Aslında, gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen milli gelirin çok düşük gözükmesinde söz konusu ekonomilerde milli gelir hesaplarının ülke içinde oluşturulan değerleri eksiksiz ve sağlıklı bir şekilde aksettirememesinin de rolü vardır⁴⁶. Bu durum vergi gelirlerinin yetersizliğine ve istikrarsızlığına neden olduğu gibi fiili matrahların da daha yüksek oranlarda vergilendirilmesine yani vergi oranlarının artırılmasına neden olmaktadır⁴⁷. Örneğin; ülkemizde vergi oranları birçok Avrupa ülkesindeki vergi oranlarından daha

⁴⁴Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye' de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005, s. 53.

⁴⁵ Turgay BERKSOY, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi Yayın No: 411, s.11.

⁴⁶ Arif NEMLİ, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, Güryay Matbaası, 1979, s. 5.

⁴⁷ DURMUŞ, 2004b, a.g.m., s. 198.

yüksek olduğu halde vergi yükünün bu ülkelerdekinden daha düşük olması ülkemizde vergi tabanının dar olduğunun göstergesidir⁴⁸.

Tablo 4: Türkiye ve AB Ülkelerinde Temel Vergi Oranları

Ülkeler	Gelir Vergisi Oranları	Kurumlar Vergisi Oranı	Katma Değer Vergisi Oranı (Genel Oran)
Danimarka	% 15 - % 30	% 30	% 25
Finlandiya	% 14 - % 37	% 29	% 22
İngiltere	% 10 - % 40	% 30	% 17,5
İspanya	% 15 - % 39,6	% 35	% 16
Türkiye	% 20 - % 40	% 30	% 18

Kaynak: İstanbul Ticaret Odası, **Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2002-14, Nisan 2002, s. 65.

Gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliği gereği tasarrufların yetersiz olması nedeniyle özel kesimin kendisinden beklenen yatırımları gerçekleştirmemesi halinde kamu kesimi, yatırımları teşvik etmek amacıyla objektif bir şekilde belirlediği tasarruf eğilimi yüksek olan kesime ya kaynak aktarımında bulunmakta ya da çeşitli muafiyet ve istisnalar tanımaktadır.

2. Dolaylı Vergilerin Ağırlığı

Gelişmekte olan ülkelerde nüfus artış hızının yüksek, tarım sektörünün fazlasıyla yaygın, kişi başına düşen milli gelir seviyesinin düşük, dolayısıyla ücretlerin düşük, tasarruftan ziyade tüketim eğiliminin yüksek olması gibi karakteristik özellikler vergi sisteminin şekillenmesini önemli ölçüde etkilemektedir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi

⁴⁸ YARAŞLI, a.g.e., s. 80.

sistemleri henüz daha tam oturmadığı için kişi ve kurumlar tarafından mal ve hizmet satın alımları esnasında dolaylı olarak yani mükellefe hissettirmeden alınan dolaylı vergiler ağırlıklı paya sahiptir. Bunun sonucu olarak ise çoğu gelişmekte olan ülke, çok sayıda ve önemsiz ölçekte vergi kaynakları (ya da vergi kaynaklarında dağınıklık), dış ticaret üzerinden alınan vergilere olan aşırı bağımlılık ve kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içinde sahip olduğu görece önemsizlik şeklinde ifade edilebilecek vergilemeye ilişkin üç adet temel sonuçla karşı karşıya kalmaktadır⁴⁹.

Tablo 5: Vergi Türleri Bazında Karşılaştırma (1985–1997)

	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler / Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler		Kurumlardan Alınan Vergiler / Gerçek Kişilerden Alınan Vergiler	
	1985–1987	1995–1997	1985–1987	1995–1997
OECD Ülkeleri (1)	1,2	1,2	0,2	0,3
Amerika	1,8	2,2	0,2	0,2
Pasifik	2,3	1,9	0,3	0,4
Avrupa	1,1	1,1	0,2	0,3
Gelişmekte Olan Ülkeler (2)	0,5	0,5	1,6	1,2
Afrika	0,5	0,6	0,9	0,6
Asya	0,6	0,6	1,6	1,0
Orta Doğu	0,5	0,5	4,3	2,5
Batı Yarımküre	0,4	0,4	1,8	2,3

Kaynak: Vito TANZI, Howell H. ZEE, “Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries”, **IMF Working Paper No: 00/35**, 2000, s.13.

(1) Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Kore, Meksika ve Polonya hariç.

(2) 8 Afrika, 9 Asya, 7 Ortadoğu ve 14 Batı Yarımküre ülkesinden oluşturulmuş bir örnek.

Tablo 5 incelendiğinde gelir üzerinden alınan vergilerin tüketim üzerinden alınan vergilere olan oranının OECD ülkelerinde % 1,2 seviyelerinde seyrederken, gelişmekte olan ülkelere bu oran 0,5 seviyelerinde seyretmektedir. Bu da gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının ağırlıkta olduğunu göstermektedir. Türkiye’de dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Gelirler Genel Müdürlüğü verilerine göre 2004 yılında, dolaylı

⁴⁹ KARACA, a.g.m., s.95–107.

vergilerin vergi gelirleri içindeki payı % 69 iken dolaysız vergilerin payı % 31 olarak gerçekleşmiştir⁵⁰.

Gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ayrıca tasarrufları teşvik etmek ve böylece döviz tasarrufu sağlayarak kalkınma açısından önemli bir rol oynayabilirler. Ayrıca dolaylı vergiler, ekonomide nispi fiyatları etkileyerek, tüketimin kısılmasına, tasarrufun teşvik edilmesine yardımcı olabilir. Gerçekten bir ekonomide tüketim malları üzerine salınan dolaylı bir vergi tüketimin maliyetini artırarak bu tür mallara yapılan harcamaları kısıtlayabilir ve bu kaynakların yatırım harcamalarına aktarılmasına neden olabilir. Ancak bunun için bazı genel, idari ve ekonomik ilkelerin izlenmesi gereklidir. Bu kapsamda vergilendirilecek mal ve hizmetin seçimi, mal talebinin fiyat esnekliğinin düşük olması ve lüks malların vergilendirilmesine ağırlık verilmesi önemlidir⁵¹.

Genel olarak dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil oldukları kabul edilir. Bunun sebebi, dolaysız vergilerin yükümlünün iktisadi iktidarına uydurulabilme imkanlarının daha fazla oluşudur. Adaletsiz vergiler olmasına rağmen dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin başta gelen sebebi fiyatlar içinde saklı olduğu için vergi yükü daha az hissedilir. Diğer yandan dolaylı vergilerden daha fazla etkilenecek olan alt gelir grupları, dolaysız vergilerden daha fazla etkilenecek olan üst gelir grupları kadar örgütlü değildir⁵².

3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Çokluğu

Bir ülkede, mükellefler vergi kanunlarında oluşan yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle vergi kaybına neden olmaktadır. Geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/ya da doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle Hazineye intikal etmemiş ve/ya da edememiş olması anlamına gelmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan neden ve / ya da gerekçelere dayanarak hazineye intikal etmeme durumudur. Kaçak ise,

⁵⁰ Fatih SAVAŞAN, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Ekim 2005, S. 10, s. 1 – 27.

⁵¹ Esra SİVEREKLİ DEMİRCAN, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme Ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2003, S: 21, s. 97–116.

⁵² YARAŞLI, a.g.e., s.55–59.

hukuka aykırı neden ve / ya da gerekçelere dayanan Hazineye intikal etmeme halini ifade etmektedir⁵³.

Kişilerin vergi ödeme ve devletin vergi toplama yeteneğine bağlı olan vergi kapasitesi ve bu kapasitenin kullanım derecesini gösteren vergi gayreti A.G.Ü. geliştirmekte olan ülkelerde oldukça düşüktür⁵⁴. Gerçekten; yeni bir vergi konulduğunda veya mevcut bir verginin oranı arttırıldığında; mükellefler, vergiden kaçınabilmek için bazen tüketimden vazgeçmekte, bazen ikame imkanı olan daha düşük vergiye tabi kılınan malların tüketimine yönelmekte, bazen de kişiliğinin ve imkanların elverdiği ölçüde vergi kaçırmanın yollarını deneyebilmektedir⁵⁵. Bu mantık çerçevesinde hareket eden mükelleflerin çokluğu ekonomide kayıtdışılığın artmasına sebebiyet vermektedir.

Kayıtdışı ekonomi kavramı, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen, vergi ve diğer kanunlardan kaçmaya yönelik beyan edilmeyerek kayıtlara geçmeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerdir⁵⁶.

Kayıtdışı ekonomiyi ortaya çıkaran nedenleri genel olarak mali, siyasal, ekonomik ve ahlaki ve sosyal nedenler olmak üzere dört başlık altında toplayabiliriz⁵⁷:

- **Mali Nedenler:** vergi oranlarının yüksekliği, vergilendirme ortamının belirsizliği, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği, vergi idaresi ve denetiminden kaynaklanan nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır.
- **Siyasal Nedenler:** mükelleflerin kayıp ve kaçaklar konusunda davranışlarını etkileyen en önemli nedenlerden biri de siyasilerin şimdiye kadar uygulamış oldukları popülist politikalarıdır. Ülkemizde siyasal iktidarlar, şimdiye kadar genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmişlerdir. Ayrıca, yürürlükte olan çok sayıdaki kanun, tüzük, yönetmeliklerle vergi sisteminin karmaşık hale gelmesi, istikrarlı bir vergi

⁵³ Yusuf KARAKOÇ, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, 19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları., 10-14 Mayıs 2004, Belek / Antalya, s. 90 – 114.

⁵⁴ SİVEREKLI DEMİRCAN, a.g.m., s. 97–116.

⁵⁵ MUTER, a.g.e., s. 112.

⁵⁶ KIZILOT, ÇOMAKLI, a.g.m., s.115 – 157.

⁵⁷ Mali Haber, a.g.m., <www.malihaber.com.tr> (05.01.2006)

politikasının uygulanmaması ve sık tekrarlanan vergi afları da siyasi nedenler arasında yer almaktadır.

- **Ekonomik Nedenler:** enflasyon, ekonomik istikrarsızlıklar ve nihayetinde yaşanan krizler olarak karşımıza çıkmaktadır.
- **Ahlaki ve Sosyal Nedenler**⁵⁸: arasında hızlı nüfus artışının, göçün, işsizliğin ve çarpık kentleşmenin işgücü piyasası üzerindeki etkileri nedeniyle kayıtdışı istihdama zemin hazırlamaktadır. Ayrıca halk arasında toplanan vergilerin ihtiyaç duyulan gerekli yerlere kanalize edilmediği bilincinin yerleşmesi kayıtdışı faaliyetleri arttırmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerin genel karakteristiğini yansıtan ve kayıtdışı ekonomiyi meydana getiren nedenler olarak sıralanan bu unsurlara ilaveten az sayıda kurumlaşmış mükellef ile oldukça fazla sayıda küçük ve orta boy işletmelerin yer aldığı ekonomik yapı zaman içerisinde ister istemez kayıtdışılıktan nasibini almaktadır. Şöyle ki; özellikle küçük ve orta boy işletmeler, vergi kaçakçılığı yolu ile vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyip ucuz üretim gerçekleştirirken, diğer taraftan vergisini kaçırmayan bir kısım teşebbüsler vergiler sebebiyle ek maliyetlerle karşılaşmış olurlar ve rekabet edemez duruma düşebilirler⁵⁹.

Kayıtdışı ekonomi büyüklüğüne ilişkin yapılan ampirik çalışmaların ortak bulgusu (ölçme teknikleri konusunda süren tartışmalar bir tarafa), kayıtdışılığın gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde daha yüksek olduğudur: 1988 – 2000 yılları ortalaması OECD ülkelerinde % 14 – 16 iken, gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde sırasıyla % 35 – 44 ve % 21 – 30’ dur. Türkiye için ise 1970 – 1998 ortalaması ise % 27’ nin üzerindedir⁶⁰. Dünya çapında gerek konumları gerekse üyesi oldukları kuruluş baz alınarak oluşturulan ülke gruplarında geçerli iki dönem (1999– 2000) arasında gerçekleşen kayıtdışı ekonomi büyüklüklerinin yer aldığı **Tablo 6**, kayıtdışı ekonomi boyutunun gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran bir hayli yüksek olduğunu göstermektedir.

⁵⁸ Gülen GONCA, “AB Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, <www.bilgisayarlimuhasebe.com.tr>, (17.05.2005)

⁵⁹ Ahmet Fazıl ÖZSOYLU, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Bağlam Yayıncılık, 1996, s. 65.

⁶⁰ SAVAŞAN, a.g.e. , s. 51.

Tablo 6: Dünya Genelinde Ülke Grupları Bazında Kayıtdışılık Oranları (Kayıtlı GSYİH' nın %'si)

Ülke Grupları *				1999 / 2000 Yılı Ortalaması	
Afrika Ülkeleri	Kenya	% 34,3	Nijerya	% 57,9	% 41
	Uganda	% 43,1	Tunus	% 38,4	
	Kamerun	% 32,8	Güney Afrika	% 28,4	
	Mısır	% 35,1	Madagaskar	% 39,6	
Asya Ülkeleri	Türkiye	% 32,1	Hong Kong	% 16,6	% 26
	Singapur	% 13,1	Japonya	% 11,3	
	Malezya	% 31,1	Birleşik Arap Emirlikleri	% 26,4	
	Bangladeş	% 35,6	Hindistan	% 23,1	
Latin Amerika ve Güney Amerika Ülkeleri	Brezilya	% 39,8	Şili	% 19,8	% 41
	Panama	% 64,1	Venezuela	% 33,6	
	Meksika	% 30,1	Arjantin	% 25,4	
	Ekvator	% 34,4	Kosta Rica	% 26,2	
Geçiş Aşamasındaki Avrupa ve Asya	Ukrayna	% 52,2	Polonya	% 27,6	% 38
	Kırgızistan	% 39,8	Azerbaycan	% 60,6	

Ülkeleri	Macaristan % 25,1	Bulgaristan % 36,9	
	Yugoslavya % 29,1	Rusya Federasyonu % 46,1	
OECD Ülkeleri	İsviçre % 8,6	ABD % 8,7	% 16,8
	İngiltere % 12,7	Fransa % 15,2	
	Almanya % 16	İspanya % 22,7	
	İtalya % 27,1	Yunanistan % 28,7	

Kaynak: Friedrich SCHNEIDER, Robert KLINGLMAIR, Shadow Economies Around the World: What Do We Know?, **Working Paper** No: 2004-03, www.crema-research.ch (20.09.2005) sayfalarından yararlanılarak derlenmiştir.

* 24 Afrika ülkesi, 26 Asya ülkesi, 17 Latin ve Güney Amerika ülkesi, 23 Geçiş aşamasındaki Avrupa ve Asya ülkeleri ile 21 OECD ülkesine ait veriler baz alınarak Friedrich SCHNEIDER, Robert KLINGLMAIR tarafından hazırlanmıştır. Tablolarda ayrıntılı bilgi için bkz.

4. Vergilemedeki Teknik Yetersizlikler

Büyük işletmelerin çok az olduğu, küçük – önemsiz işler ve esnaf tipi örgütlenmelerin yaygın olduğu, modern muhasebe standartlarının ve belge düzeninin oturtulamadığı, geri tarımsal yapıların hem üretim hem de istihdam içinde belirleyici olduğu, bordrolu ücret uygulamasının yaygınlaşmadığı gelişmekte olan ülkelerde vergi matrahlarının oluşumu, bunların kavranabilmesi ve denetlenebilmesi ve tahsilatları son derece güç olmaktadır⁶¹. Altyapıdaki yetersizlikler, vasıflı/yetişmiş işgücü eksikliği ve koordinasyon problemleri, vergilemeyi etkileyebilecek diğer kamusal hizmetlerdeki eksiklik ve yetersizliklerle birleştiğinde, vergi idareleri, vergilemeye ilişkin modern ve etkin yöntemler geliştirmek ve kullanmak yerine, eldeki imkânlarla halihazırdaki mükelleflerden mümkün olduğunca yüksek tutarda vergi almaya çalışan kurumlar haline dönüşebilmektedirler⁶². Bunun yanı sıra kişisel gelir vergisi uygulamasında etkin bir artan oranlılığın olmayışı, gelişmekte olan ülkelerde toplam vergi gelirlerinin önemli kısmını tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşturmaktadır. Böyle bir yapı sergileyen vergi idarelerine sahip ülkelerde mevcut duruma ilaveten mevzuattaki karmaşıklıklar ile sık aralıklarla çıkartılan af kanunları reform arayışlarını kaçınılmaz hale getirmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresinde karşılaşılan güçlükler, hem mevcut vergilerin tabanını genişletme hem de vergi oranlarını düşürme başarısını engellemeye

⁶¹ DURMUŞ, a.g.m., s. 198.

⁶² KARACA, a.g.m., s. 96.

devam etmektedir. Bu alanda gözlemlenen başarısızlık birçok faktöre bağlanabilir: Ayrıcalıklı ve kontrolsüz yetki icraatları; etkin olmayan vergi idaresi -ki bu kısmen geçmişten bu güne süregelen durumdan kaynaklanmaktadır-; tarımsal gelirleri vergilendirmeyle ilgili kurumsal ve politik zorluklar; vergi kaçırma davranışının bir istisna olmaktan öte bir kural haline geldiği bir ortamda gelir vergilerinin hasılat sağlama aracı olma özelliğini yitirmesi. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin vergi idareleri reform ihtiyacı duymaktadır⁶³.

Gelişmekte olan ülkelerde başarılı bir vergi idaresi reformu için üç temel unsurun gerekli olduğu düşüncesi çoğu maliyeci tarafından kabul görmektedir. Bunlardan ilki, vergiye uyumu ve idareyi kolaylaştırmak için vergi yapısının genellikle basitleştirilmesi gerekliliğidir. İkincisi, her bir ülkenin özgün koşullarına uygun bir reform stratejisini geliştirme zorunluluğu olup geçici çözümler, kapsamlı strateji açısından uygun olmamaktadır. Son olarak vergi idaresini geliştirme konusunda güçlü bir siyasi kararlılık olmalıdır⁶⁴.

V. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI

Gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer alan Türkiye’de uygulanan Türk Vergi Sistemi, 1950 Reformu’nun ardından özellikle 1980’li yıllarda dünya ekonomisinde yaşanan serbestleşme akımının –mazisi coğrafi keşiflere kadar uzanan küreselleşme akımı- etkisi altında şekillenmektedir. Bir yandan küreselleşen dünya ekonomisine entgre olma çabaları, diğer yandan ekonomik gelişmenin düşük oluşu, vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlıklı paya sahip olmasına neden olmaktadır. **Tablo 7**’de de görüldüğü gibi, 1995-2005 yılları arasında -1997 ile 1998 hariç olmak üzere- dolaylı vergilerde görülen artış eğilimi, dolaysız vergilerde yerini azalışa bırakmaktadır. Ayrıntılı açıdan ele alındığında ise ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağırlığını, finansal kazançlar üzerindeki vergi yükünün istikrarlı düşüşü izlediği söylenebilir⁶⁵.

⁶³ Javad KHALİLZADEH-SHİRAZİ & Anwar SHAH, “Tax Reform in Developing Countries”, **Finance & Development**, 1991, Vol: 28, No: 2, pp. 44-46’dan çev. Ersan ÖZ, Vergi Dünyası, S. 248, Nisan 2002, s. 135-140.

⁶⁴ GÖKBUNAR, TEZCAN, UTKUSEVEN, a.g.m., s. 11.

⁶⁵ İsmail ENGİN, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları**, 17. Maliye Sempozyumu, TURMOB Yayınları, Fethiye, 22-25

Tablo 7:Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Payı (%)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005*
Dolaysız Vergi	42,5	39,4	40,7	46,6	45,4	40,9	40,4	33,7	33,0	31,1	30,8
Dolaylı Vergi	57,5	60,6	59,3	53,4	54,6	59,1	59,6	66,3	67,0	68,9	69,2

* İlk Çeyrek

Kaynak: CNN TÜRK, “Dolaylı Vergilerin Payı Artıyor” (28.04.2005),

< www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber_detay > (04.01.2006).

Cumhuriyetin ilanından günümüze, Türkiye’de bireysel girişimciliğin yaygın olması, büyük ölçekli işletmecilik ve kurumlaşmaya gidilmemesi, uygulanan Kurumlar Vergisi gelirinin önemsiz düzeyde kalmasına neden olmuştur⁶⁶. Kurumlaşmayı teşvik etmek amacıyla bir takım muafiyet ve istisna yürürlüğe konulmuştur. Bunun yanı sıra günümüzde yapılan yeni düzenleme ile %30 oranında uygulanan Kurumlar Vergisi, %20’ye indirilerek bir yandan kurumlaşma teşvik edilmeye, diğer yandan da küreselleşen dünyanın nimetlerinden yararlanılmaya çalışılmaktadır. Ancak **Tablo 8**’de de görüldüğü gibi kurum kazançlarından alınan vergilerde gerçekleşen rakamlar, gelir ve kar üzerinden alınan vergilere nazaran daha düşük düzeylerde seyretmektedir.

Tablo 8: Türkiye’de Gelir-Kar ile Kurumlar Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ve Vergi Gelirleri İçindeki Payları (1985–2003)

Yıllar	Gelir-Kar ile Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı		Gelir-Kar ile Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	
	Gelir-Kara Ait Pay	Kurum Gelirlerine Ait Pay	Gelir-Kara Ait Pay	Kurum Gelirlerine Ait Pay
1985	5,7	1,5	37	9,5
2000	9,5	2,4	29,5	7,3
2002	7,7	2,2	24,8	7,2

Mayıs 2002, s. 197.

⁶⁶ Filiz GİRAY, **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s.228.

2003	7,8	2,6	23,7	8,0
-------------	-----	-----	------	-----

Kaynak: OECD“Revenue Statistics of OECD Member Countries”, Paris, 2005’den aktaran; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <www.gib.gov.tr> (04.01.2006) verileri kullanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki payları gösteren **Tablo 9** incelendiğinde, mal ve hizmetlerin GSYİH içindeki payı 1980 yılında % 4,6 seviyesinde iken, 23 yılda 2,5 kat artış göstererek % 16,2 seviyesine ulaşarak, % 11,5 seviyesinde gerçekleşen OECD toplamının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Tablonun diğer kesitine bakıldığında ise 1980 yılında toplam vergi gelirlerinin %25,6’lık oranına sahip olan mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, 2003 yılına gelindiğinde hemen hemen % 100 oranında bir artış göstererek OECD toplamının oldukça üzerinde seyretmiştir. Bu tablo göstermektedir ki; mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, gelir ve kar üzerinden alınan vergiler ile kurum kazançlarından alınan vergilere ait GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki gerçekleştirmelerine nazaran oldukça yüksek düzeyde ve istikrarlı bir artış trendi sergilemektedir.

Tablo 9: Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	GSYİH İçindeki Payı				Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı			
	1980	1990	2000	2003	1980	1990	2000	2003
Türkiye	4,6	5,6	13,6	16,2	25,6	27,9	42,0	49,5
OECD Toplam	10,0	10,8	11,6	11,5	32,4	31,9	31,7	32,1
OECD Amerika Kıtası	7,7	7,9	7,7	7,8	33,8	32,9	31,1	32,3
OECD Pasifik Bölgesi	7,6	8,4	8,8	9,1	33,1	30,5	30,3	30,6
OECD Avrupa	10,9	11,8	12,6	12,4	32,0	32,0	32,0	32,3
AB 19	10,9	12,1	12,5	12,2	31,1	31,5	31,3	31,4
AB 15	10,9	12,1	12,4	12,2	31,1	31,5	30,0	30,4

Kaynak: OECD“Revenue Statistics of OECD Member Countries”, Paris, 2005’den aktaran; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, <www.gib.gov.tr> (04.01.2006).verileri kullanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türk vergi sisteminin yapısını sergileyen bu tablolar, Türkiye'nin küreselleşen dünyanın bir getirisi olan uluslararası vergi rekabeti etkisi altında kaldığının en önemli göstergesi olarak yorumlanmaktadır. Bu süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin oransal olarak azaltılması uluslararası sermaye hareketlerinden daha fazla pay almak için teşvik edici bir gelişme olarak görülmesine rağmen, tüketim üzerindeki vergilerin payının artması olumsuz bir gelişmedir. Çünkü tüketim vergileri, üretim ve yatırımlar bakımından aynı zamanda birer maliyet unsuru oluşturmaktadır.⁶⁷

Kısacası, küreselleşme süreci ile Türkiye'de uygulanan vergi politikalarının gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkilere yol açtığı, bu olumsuz etkilerin bütçe açıklarına neden olarak özellikle de sosyal refah harcamalarını azalttığı ve böylece ülke refahını olumsuz olarak etkilediğini söylemek yanlış olmayacaktır.⁶⁸

⁶⁷ Habib YILDIZ, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 184.

⁶⁸ Şahin AKKAYA, "Küreselleşme ve Vergi Politikası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırkikinci Seri**, Yıl 2002, İstanbul, s. 25.

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİK TEMELLERİ İLE KÜRESELLEŞME

I. KÜRESELLEŞME KAVRAMI VE UNSURLARI

Geçtiğimiz yüzyılda uluslararası ticaret önündeki engellerin yavaş yavaş kaldırılarak ekonomik sınırların aşıldığı ve uluslararası entegrasyon hareketlerinin gündeme geldiği, siyasi kutuplaşmaların bertaraf edilerek liberal iklimin her alanda hissedildiği, teknolojide yaşanan gelişmelerin iletişim ve ulaşım maliyetlerini azaltarak elektronik ortamda faaliyetlerin daha kolay daha hızlı bir şekilde yapılmasına olanak sağlandığı yeni bir akım tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Çalışmamızın bu kısmında tüm dünyayı etkisi altına alan bu akımın ne olduğu, oluşumunu sağlayan unsurların neler olduğu, hangi tarihsel gelişim süreçlerinden geçtiği, beraberinde getirdiği fayda ve tehlikeler ile bu akıma yönelik farklı yorumlar ele alınmaktadır.

A. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme, Berlin Duvarının yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemenin hızlanması şeklindeki gelişmelerin belirleyici olduğu 1990 sonrası süreçte, ülkeler arasındaki başta ekonomik olmak üzere,

siyasi, sosyal ve hukuki sınırların kalkmaya başlaması ile birlikte tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır⁶⁹.

Joseph E. STIGLITZ' e göre küreselleşme, serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ulusal ekonomilerin daha fazla bütünleşmesini ifade etmektedir⁷⁰. Thomas FRIEDMAN' a göre küreselleşme sistemi, statik soğuk savaş sisteminin tersine, süregiden dinamik bir süreç olarak pazarların, ulus-devletlerin ve teknolojilerin karşı konulmaz biçimde, dünyanın daha önce hiç görmediği bir ölçüde bütünleşmesini içermektedir⁷¹.

Küreselleşmeyle ilgili tanımlar bunlarla da sınırlı değildir. Küreselleşme kavramını Ronald ROBERTSON tek bir mekan olarak tüm dünyanın kristalleşmesi, küresel bir dünya bilinci olarak ele alırken, Montsreat GUIBERNAU; gerçekleşen yerel olayların kilometrelerce uzağında meydana gelen olaylar tarafından şekillendirilerek dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşması şeklinde belirtmektedir⁷².

DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu kapsamında küreselleşme, yaşadığımız dünyada uluslar, toplumlar ve yerel gruplar arası karşılıklı ilişkilerin ve etkileşimlerin genişlemesi, derinleşmesi ve hızlanması ile ilgili tüm eğilimleri ve olguları kapsayıcı bir biçimde simgelemektedir. OECD'nin tanımına göre küreselleşme, farklı ülkelerin üretim ve pazarlarının her gün artan bir hız ve derinlikle birbirine daha bağımlı hale gelmelerini ifade eden bir süreçtir⁷³.

Üzerinde tam olmasa da uzlaşmaya varılan bir küreselleşme tanımı da Dünya Bankası tarafından ortaya konulmuştur. Bu tanıma göre küreselleşme; dünya ekonomik aktivitesinin hızlı bir şekilde artması ve artan bu aktivitenin aynı ülkede değil farklı ülkelerdeki kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilmesidir⁷⁴. Literatür örneklerinde de görüldüğü gibi araştırmacıların ve kurumların bakış açılarına göre farklı tanımları

⁶⁹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 214.

⁷⁰ Joseph E. STIGLITZ, **Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı**'ndan çev. Arzu TAŞÇIOĞLU, Deniz VURAL, İstanbul: Mart Matbaacılık, 2002, s. 9.

⁷¹ Thomas FRIEDMAN, **Lexus ve Zeytin Ağacı, Küreselleşmenin Geleceği**'nden çev. Elif ÖZSAYAR, İstanbul Boyner Holding Yayınları, 1999, s.30-31.

⁷² Serkan BENK, Tekin AKDEMİR, "Globalleşme ve Ekonomik Değişim", < www.cmis.org.tr/dergi/012004/makale2.pdf > (12.04.2005)

⁷³ YILDIZ, a.g.e., s.25.

⁷⁴ BENK, AKDEMİR, a.g.m., < www.cmis.org.tr/dergi/012004/makale2.pdf > (12.04.2005)

bulunan küreselleşme kavramı, ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel boyutları olan bir olgudur.

1. Ekonomik Açıdan Küreselleşme

Küreselleşmenin en eski ve en çok tartışılan boyutu, küreselleşmenin ekonomik boyutu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik açıdan küreselleşme, ülkeler arasında var olan ekonomik sınırların kaldırılarak sermaye hareketleri ile mal ve hizmet hareketlerinin küresel ölçekte serbest dolaşımına izin verilmesi suretiyle ülke piyasalarının birbirlerine eklenmesi ve yeryüzünün tek bir pazar haline gelmesi olarak tanımlanabilir⁷⁵.

Günümüzde ekonomik alanda bir milliyetçilikten söz etmek, hiçbir ekonomik, siyasi veya toplumsal sistemde olanaklı görünmemektedir. Yabancı sermaye, sosyalizmin koyu bir şekilde uygulandığı ülkeler tarafından bile arzu edilir olmuş ve bu sistemlerin yıkılmasına giden süreci hızlandıran bir faktör olmasına rağmen yabancı yatırımlar teşvik edilmiştir. Bu sürecin doğal bir sonucu olarak günümüzde büyük ölçüde Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ'ların) yönlendirdiği küresel bir ekonomik düzen, dünyanın her yanında etkinliğini sürdürmektedir⁷⁶.

Küreselleşmenin ekonomik boyutu ÇUŞ'lar kadar uluslararası ekonomik örgütler (IMF, IBRD, GATT, WTO vb.) tarafından da şekillendirilmektedir. Son yıllarda bu tür örgütlerin öncülüğünde dünya ekonomisini düzenlemek amacıyla - daha çok ticaretin ve üretim faktörlerinin dolaşımında karşılaşılan engellerin kaldırılmasını sağlamaya yönelik - çok sayıda girişim başlatılmıştır. Ekonomik alandaki küreselleşme sürecinin derinleştirilmesini kendilerine amaç edinen uluslararası ekonomik örgütlerin bu nitelikteki faaliyetleri kesintisiz olarak devam etmektedir⁷⁷.

Küreselleşmenin ekonomik boyutundaki gelişmelere paralel bir şekilde oluşan yeni devlet anlayışı kapsamında, özelleştirme çalışmaları ile kamu kesiminin

⁷⁵ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 214.

⁷⁶ Ömer KÖSE, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, S: 49, s. 10-11; < www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf > (09.04.2005)

⁷⁷ KÖSE, a.g.m.,s. 11; < www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf > (09.04.2005)

işletmecilik faaliyetlerinden elini eteğini çekerek yalnızca tam kamusal mal ve hizmet üretmesi benimsenmiştir. Bu koşullar altında devlet daha önceleri üstlenmiş olduğu üretimin makro düzeyde planlanması, ekonomik istikrarın sağlanması gibi fonksiyonlar yerine, rekabet gücünü sağlama ve rekabeti düzenleme gibi stratejik görevler ile donatılmıştır. Böylece devletin önceden olduğu gibi savunma, diplomasi gibi hizmetleri yerine getirmesi ve diğer mal ve hizmet üretimini piyasaya bırakması tasarlanmıştır⁷⁸.

2. Siyasal Açıdan Küreselleşme

Küreselleşmenin her alanda hissedildiği günümüz dünyasında ekonomik ve siyasi sınırların aşılarak pek çok ülkenin uluslararası entegrasyon hareketleri ile ekonomik ve siyasi bütünleşme faaliyetlerinde bulunmaları yadsınamaz bir gerçektir. Küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği uluslararası ve ulus-üstü kuruluşlar, ulus-devlet otoritesini derinden etkileyerek klasik devlet yapısının zedelenmesine neden olmuştur.

Küreselleşme sürecinde ulus devletlerin karşı karşıya kaldıkları bazı problemler tek tek başa çıkabilecekleri boyutları aşarak “küresel” bir nitelik kazanmaktadır. Bunun sonucu olarak da devletlerarasındaki ilişkiler de karşılıklı güç gösterisi yerini işbirliğine terk etmeye başlamıştır. Nitekim hükümetler diğer devletlerle küresel bazda bir işbirliğine gitmeye ve özellikle insan hakları ve doğal çevreye ilişkin düzenlemeler konusunda uluslararası normlar uygular duruma gelmişlerdir. Devletlerarasında bu karşılıklı bağımlılığın tabii bir sonucu olarak işbirliği ve dayanışma çabaları artmış, bunun sonucunda devletler sahip oldukları otorite ve otonomi alanlarını uluslararası yapılanmalar lehine daraltmıştır⁷⁹.

⁷⁸ Güneri AKALIN, “Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları”, **Prof. Dr. Salih ŞANVER’ e Armağın**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul, 1998, s. 24.

⁷⁹ Recai COŞKUN, **Küreselleşme, Türkiye Eksenli Analizler**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s. 9.

Avrupa Birliği bu konuda önemli aşamalar kaydetmiş ciddi bir örnektir. Avrupa Birliği'ne üye ÷lke hükümetlerinin bir kısım görev ve fonksiyonları, güç ve yetkileri “uluslar-üstü hükümet” özelliğini taşıyan Avrupa Birliği kurumlarına (Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi gibi) devredilmiştir. Avrupa Birliği örneğinde açıkça gör÷ldüğü üzere devletin geleneksel ve vazgeçilmez olarak düşün÷len bir takım hak ve yetkileri (para basma yetkisi gibi) ortadan kalkmakta ya da sınırlandırılmaktadır. Avrupa Birliği 2020 yılına kadar siyasi birlik oluşturmayı planlamaktadır⁸⁰.

İçinde yaşadığımız yüzyılda dünya siyasetinde “demokratikleşme”, “sivilleşme” ve “yerelleştirme” olmak üzere üç değişim olgusu giderek önem kazanmaktadır. şöyle ki özellikle 1980'li yılların başından itibaren otoriter ve totaliter özellikteki Marksist-sosyalist devletlerin yıkılması ile birlikte dünyada demokratikleşme hızında ciddi artış kaydedilmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak sivil toplum kuruluşlarının sivil hak ve özgürlüklerine daha fazla sahip çıkması ve aynı zamanda yönetime katılım konusunda daha aktif ve etkin olmalarını içeren sivilleşme reformu gündeme gelmiştir. 1990'lı yıllardan itibaren merkezi yönetimin güç ve yetkilerinin kısmen yerel yönetimlere devredilmesi ve yerel yönetimlerin özerklik içinde faaliyetlerini sürdürmeleri anlamına gelen yerelleştirme olgusu önem kazanmıştır. Siyasi alanda yaşanan bu üç değişim olgusu, bireyin ve sivil toplum kuruluşlarının devlet karşısında daha da güçlenmesine yol açmıřtır⁸¹.

3. Sosyo-Kültürel Açıdan Küreselleşme

Teknolojik alanda yaşanan gelişmeler ile özellikle internet kullanımının yaygınlaşması insanların monitörleri aracılığıyla uzak diyarlardan haberdar olmalarına olanak sağlamıştır. Bunun yanı sıra uluslararası boyutta gerçekteştirilen işbirliği artışı ile toplumlar birbirlerinin sosyal ve kültürel yapılarından etkilenir hale gelmişlerdir. Nitekim bu etkileşim ÷lkeler arasında üretim, tüketim, yeme-içme, kılık-kıyafet alışkanlıklarında benzerlikler oluşmasına yol açmıştır.

⁸⁰ Coşkun Can AKTAN, “Dünyadaki Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Uluslararası Sempozyumu**, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 29, 02–04 Mayıs 2002, Bişkek, Kırgızistan, s. 9.

⁸¹ AKTAN, 2002, a.g.m., s.10-11.

Tüketici tercihlerinde görülen değişimler ülkeleri birbirine yaklaştırmıştır. İletişim ve ulaşım ağındaki hızlı gelişmeler, reklamlar yoluyla mal ve hizmetlerin tanıtımını kolaylaştırmış, böylece tüketiciler küresel firmalar tarafından üretilen mal ve hizmet çeşitlerini yakından tanıma fırsatına kavuşmuşlardır. Bütün dünyada fast food türü yiyeceklerin tüketiminden cola'ya, blue jeans'e kadar pek çok alanda tüketici tercihleri birbirlerine doğru yaklaşmıştır. Liberal demokrasinin hakim olduğu hemen hemen bütün ülkelerde, bu tip ürünleri üreten ve pazarlayan McDonalds, Coca Cola, Benetton gibi firmaların şubelerini görmek sürpriz olmamaktadır⁸².

Bu değişim sürecine her ülkenin aynı oranda uyum sağlamasını beklemek mümkün değildir. Çünkü her ülke bu uyumu etkileyen faktörlere - gelişmişlik seviyesi, inanç sistemi gibi – aynı kapsamda sahip olmayabilir. Doğal olarak, bir yanda dünya ile kültürel bütünleşmenin gerektirdiği değişimi isteyerek ve kolaylıkla sağlayan kesimler diğer yanda da böyle bir değişimi istemeyen veya başaramayan kesimler de mevcuttur. Bu kesimler kültürel kimliklerini koruyabilmek amacıyla demokrasinin de sağladığı olanakları kullanarak kendi aralarında geleneksel kurumlar etrafında örgütlenme yoluna gitmektedirler. Özetle küreselleşme, bir yandan yerel kimlikleri yıpratıp kültürel değerlerin aşınmasına yol açarken, diğer yandan da bu kültürlerin dünyaya açılmasına yardımcı olmaktadır⁸³.

B. Küreselleşmenin Unsurları

Küreselleşme olgusunun tam anlamıyla eksiksiz bir şekilde tanımlanmasının yapılabilmesi için bu kavramı oluşturan unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda küreselleşmenin unsurları şöyle sıralanabilir⁸⁴:

- Küreselleşmenin ve uluslar arası etkileşimin ilk unsuru, “sınır ötesi ticaret”tir.

⁸² M. MERİÇ, H. AY, “Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarındaki Etkisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10–14 Mayıs 2004, Antalya, Yaklaşım Yayıncılık, s. 297.

⁸³ KÖSE, a.g.m., s. 12.

⁸⁴ YILDIZ, a.g.e., s.25.

- İkinci unsur, “sermayenin mobil bir yapıya kavuşması”dır.
- Üçüncü unsur, “bilgi ve teknolojiye meydana gelen gelişmeler”dir.
- Dördüncü unsur, “ideoloji”dir.

Bu unsurlar çerçevesinde küreselleşmeyi; serbest dış ticaret rejimleri ve buna uygun kurumsal yapılar aracılığıyla ve iletişim alanındaki hızlı teknolojik gelişmelerin ve uluslar arası şirketlerin de katkısıyla malların üretim faktörlerinin ve teknolojinin serbest dolaşımını mümkün kılan, çoğu kez bütün ülkeleri içine çeken ve onlar için eşit fırsatlar sağladığına inanılan hızlı ve yeni bir süreç olarak tanımlamak mümkündür⁸⁵.

1. Sınır Ötesi Ticaret

Küreselleşmenin ve uluslararası etkileşimin ilk unsuru, **sınır ötesi ticarettir**. Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik gelişmeler, soğuk savaşın sona ermesiyle planlı ekonomik sisteme tabi birçok ülkenin serbest piyasa ekonomisine yönelmesi gibi gelişmelere bağlı olarak uluslararası ticaret önemli artışlar kaydetmiştir⁸⁶.

Ülkeler arasında ticaretin serbestleşmesi ve yaygınlaşması küresel rekabetin artmasını, bölgesel entegrasyonların çoğalmasını ve bölge içi ticaretin gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Nitekim; gerek Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) müzakereleri, gerekse hükümet politikaları pek çok ülkede dış ticaret üzerindeki kota ve tarifelerin kaldırılmasını ya da önemli ölçüde düşürülmesine imkan sağlamıştır⁸⁷. Firmalara üretim sürecini coğrafi alanlar arasında dağıtma imkanı sağlayan küreselleşme olgusu, bu karakteristik özelliği ile ÇUŞ’ların dünya ekonomisini kontrol altında tutmasına yol açmıştır. Bu bağlamda 1940–1999 yılları arasında gelişmiş ülkelerde gümrük duvarlarının %40’tan %4’e indirilmesi ile uluslararası ticaret 17 kat,

⁸⁵ BENK, AKDEMİR, a.g.m., < www.cmis.org.tr/dergi/012004/makale2.pdf > (12.04.2005)

⁸⁶ DPT, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s.23.

⁸⁷ C. C. AKTAN, H. ŞEN “Küreselleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler”,
<http://canaktan.org/yeni-trendler/> (05.04.2005)

üretim 4 kat ve kişi başına gelir ise 2 kat arttırılmıştır. Dolayısıyla ticari liberalleşme ile birlikte dünya toplam üretim ve ticaretinde önemli bir başarı elde edilmiştir⁸⁸.

2. Sermaye Hareketlerinin Mobilizasyonu

Küreselleşmenin ikinci unsuru, **sermayenin mobil bir yapıya kavuşmasıdır**. Küreselleşme sürecinin etkisiyle uluslararası ekonomik ilişkilerde hakim olan korumacılık anlayışının, yerini serbest ticaret anlayışına bırakması, dış ticaret ve sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve kontrollerin kaldırılmasına ortam hazırlamıştır. Ekonomide yaşanan bu serbestleşme eğiliminin yalnızca dış ticaret alanı ile sınırlı kalmayıp mali ve parasal alanlara da yansması ve bunun yanı sıra devletin vergi, borçlanma gibi araçlarını piyasa ekonomisinin işleyişini bozmayacak şekilde kullanması görüşünün çığ gibi büyümesi böyle bir ortamın kaçınılmaz bir sonucudur⁸⁹.

Günümüz finansal liberalleşme politikalarının en önemli teorik temelini McKinnon-Shaw yaklaşımı oluşturmaktadır. Bu yaklaşım, 1970'li yıllarda Keynesyen teorinin sermaye oluşumu için düşük faiz politikaları önermesine alternatif olarak, Ronald McKinnon ve Bernard Shaw tarafından ileri sürülerek 1980'lerden itibaren uluslararası mali kuruluşlar ve sanayileşmiş bazı ülkeler tarafından kabul görmüştür. McKinnon-Shaw, ekonomik büyüme ve kalkınma için finansal liberalizasyona gidilmesini ve pozitif faiz oranı uygulanması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Yazarlara göre, düşük faiz oranları sermaye kaçışlarına neden olmakta ve yurtiçi yatırımlar için gerekli tasarrufun azalmasına yol açmaktadır. Eğer faiz oranları libere edildiği takdirde, yatırımlar, kendi kendini finanse eden düşük getirili yatırımlardan, daha iyi enformasyona sahip olan finansal sektörün aracılık ettiği produktivitesi yüksek yatırımlara kayacaktır. McKinnon-Shaw'a göre, faiz oranlarının düşüklüğü ticari bankaların aşırı derecede serbestleşmesine ve finansal kurumların mantar gibi çoğalmasına neden olmaktadır⁹⁰.

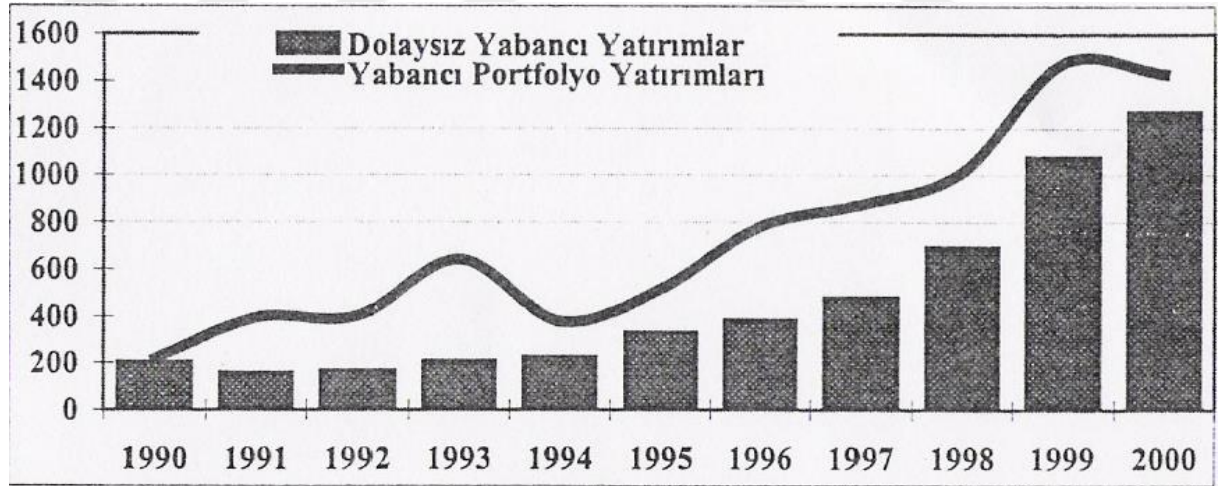
⁸⁸ B. KOVANCILAR, M. MİYNAT, "Altın Deli Gömleği ile Kleptokrasi Kıskaçında Türkiye", **Birinci Kadir Has Ödülleri Kitabı Globalleşen Dünya'da Türkiye'nin Yeri**, Birinci Baskı, 2004, s.230.

⁸⁹ DPT, 2000, a.g.r., s. 4.

⁹⁰ Mustafa MİYNAT, **Liberalizasyon Sürecinde İstikrar Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi (İsrail, Meksika ve Türkiye)**, Ankara: Odak Yayınevi, 2004, s.6-8.

Gelişmekte olan ülkeler, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kalkınma hamlelerinin önemli bir parçası olarak değerlendirdikleri için özellikle 1980’li yıllarda “yabancı sermayeyi nasıl kontrol ederim” kaygısının yerini alan “yabancı sermayeyi nasıl cezbederim” mantığı çerçevesinde doğrudan sermaye yatırımlarını çekmekte etkili olan teşvik tedbirleri (yatırım indirimleri, ucuz kredi, gümrük vergilerinden bağışıklık veya taksitlendirme v.s.), etkin idari prosedürler ve kurallar, minimum bürokratik işlemler, özelleştirme politikası, istikrar, Dünya Ticaret Örgütü’ne ve politikalarına uyum gibi bir takım politikalar benimsemişlerdir⁹¹. Bunun yanı sıra ulaşım ve iletişim maliyetlerinde görülen ciddi düşüşler ve özellikle internet kullanımının gün geçtikçe yaygınlaşması sermaye hareketlerinin daha da artmasına neden olmaktadır. Uluslararası sermaye hareketleri bünyesinde değerlendirilen doğrudan yabancı sermaye yatırımları **Grafik 3**’te görüldüğü gibi 1990 yılında 204 milyar \$ iken 2000 yılında % 637.25 oranında artış göstererek 1.3 trilyon \$; yabancı portföy yatırımları ise 1990 yılında 219 milyar \$ iken 2000 yılı itibariyle % 639.26 oranında artış göstererek 1.4 trilyon \$ civarında seyretmiştir⁹².

Grafik 3: Dünya’da Yabancı Sermaye ve Yabancı Portföy Yatırımları (Milyar \$)



Kaynak: C. C. AKTAN, İ. Y. VURAL, “Vergi Rekabeti”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Editör: C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ. Y. VURAL, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 75.

⁹¹ Hasan SABIR, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Gelişmekte Olan Ülkelere Yönlendirici Politikalar”, < <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/sabir.htm> > (13.04.2005)

⁹² C. C. AKTAN, İ. Y. VURAL, “Vergi Rekabeti”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Editör: C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ. Y. VURAL, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 75.

3. Teknolojik Gelişim

Küreselleşmenin üçüncü unsuru, **bilgi ve teknolojiye meydana gelen gelişmelerdir**. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ulaşım ve iletişim maliyetlerinde görülen aşırı derecede düşüş, dünya ekonomisinin daha hareketli ve birbiriyle daha bağlantılı bir hal almasına zemin hazırlamıştır.

Teknoloji, küreselleşme sürecinde yeterli koşul değildir; ancak olmazsa olmaz bir koşuldur. Günümüzde olağanüstü bir hızla ucuzlayarak yaygınlık kazanan enformasyon teknolojileri, uluslararasıdaki değişim sürecinde, küresel dönüşümü hızlandırmaktadır. Nitekim 1945 yılından itibaren, okyanus ötesi nakliye bedelleri %50; hava taşımacılığı maliyetleri %80 ve transatlantik telefon bedelleri de %99 oranında gerilemiştir⁹³. KAZGAN' a göre⁹⁴;

“Elektronğin sadece haberleşmede yarattığı devrimle kalmayıp, ekonominin her kesiminde yeni olanaklar ve üretim biçimleri yaratması; dünyayı yerleşen deyimiyile, “küresel köy”e döndürecek kadar küçültmesi; uzaya açılmada yeni boyutlar eklemesi yaşanıyor. Bu teknoloji devrimi haberleşmeyi çok hızlandırmakla kalmıyor, aynı zamanda küreselleştiriyor. Tıpkı bir küçük köy sakinlerinin, köyün her tarafında her an her köylüye ne olup bittiğini bilebilmesi gibi bir durum söz konusu. Haberleşmede yaşanan teknolojik devrim, tabii, sermayenin akışkan biçimiyle bir yerden diğerine aktarılmasını kolaylaştırdı; artık milyarlarca dolar tutarındaki fonlar ışık suretiyle bir yerden diğerine gidebiliyor. Dolaysız yatırım olarak hareketine de ivme veriyor; çünkü çok sayıda ülkeye yerleştiğinde, kendi merkeziyle bu sonuncular arasında haberleşme ve eşgüdümleme iyice hızlandığı için iletişim sorunu ortadan kalkıyor.”

4. İdeoloji

Küreselleşmenin dördüncü unsur **ideolojidir**. 1990'ların başında komünizmin çökmesiyle soğuk savaş dönemi ve ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmalar sona ermiştir. Soğuk savaş döneminin sona ermesi, küreselleşme önündeki engelleri ortadan

⁹³ Veysel BOZKURT, “Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşım”, <<http://isguc.org/vbozkurt1.htm>> (04.04.2005)

⁹⁴ KAZGAN (2002), a.g.e., s.26.

kaldırılmış ve eski Doğu Bloku ülkelerinin batı ile yakın ekonomik ve siyasi entegrasyon içine girmelerine ortam hazırlamıştır. Sonunda bu ülkeler, siyasi açıdan demokrasiyi, ekonomik açıdan da serbet piyasa ekonomisini benimsemeye başlamışlardır⁹⁵.

1989 yılında Berlin Duvarı'nın yıkılmasıyla küreselleşme hareketleri hız kazanmıştır. Bu sürecin ateşleyici gücü “Washington Consensus”u olmuştur. ABD hazinesi, yeni pazarlara kolayca mal satmak ve ucuz işgücünün olduğu ülkelerde üretim yapmak isteyen çok uluslu şirketler ve “Wall Street Üçlüsü”nün temsil ettiği finansal sermaye yeni dünya düzeninin başladığını ilan etmiştir⁹⁶.

II. KÜRESELLEŞMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Literatürde küreselleşmenin doğuşuna ilişkin çeşitli görüşler yer almaktadır. Birbirinden farklı bu görüşler küreselleşmenin “başlangıç tarihi”nin kesin olarak tespit edilmesi konusunda karmaşaya yol açmasına rağmen, günümüzdeki anlamına ulaşıncaya değin küreselleşmenin tarihsel gelişim süreci, Orta Çağ'ın ardından yaşanan ve insanlık tarihine yön veren olayların gelişimi ile içinde bulunulan döneme hakim olan doktrinler baz alınarak geniş bir yelpazede ele alınmaktadır.

A. Olayların Gelişimi

Küreselleşmenin gelişim sürecini etkileyen olayların küreselleşme üzerinde oluşturduğu izleri daha net bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla “Tarihsel Gelişim” ve “Güncel Gelişim” olmak üzere iki başlık altında olaylar incelenmektedir.

1. Tarihsel Gelişim

Günümüzdeki anlamıyla küreselleşmenin oluşumuna etki eden tarihsel olaylar “Coğrafi Keşifler”, “Sanayi Devrimi” ve “İmparatorluklar” olmak üzere üç başlık altında genel hatları ile ele alınmaktadır.

⁹⁵ C. C. AKTAN, H. ŞEN, a.g.m., < <http://canaktan.org/yeni-trendler/> > (05.04.2005)

⁹⁶ KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.229-230.

a) Coğrafi Keşifler

Günümüz dünyasının oluşumunda ilk ulus aşırı adımların atıldığı 15. yüzyılın başlarında özellikle coğrafi alanda başlatılan teknik ve bilimsel gelişmeler zamanla matbaanın icat edilmesi ile hız kazanmış ve beraberinde pusulanın bulunmasıyla yeni medeniyetler keşfedilerek deniz aşırı ticaret başlatılmıştır. Amerika kıtasının keşfi, Ümit Burnu'ndan dolaşarak Hindistan ve Güney Doğu Asya, Çin ve Japonya ile denizyolu bağlantısının sağlanması dünya mal piyasasının oluşumunu sağlamıştır. Okyanus taşımacılığı ve kıtalar arası ticaretin gelişmesi, sermaye yatırımı için yeni alanlar sunmuştur⁹⁷.

Bu dönemde bilim, teknik, ticaret gibi hemen hemen toplumun her alanında gerçekleştirilen önemli buluşlar, yenilikler ve değişimler, Orta Çağın dogmatik yapısını sona erdirerek insan özgürlüğünü temel alan Reform ve Rönesans hareketlerinin öncülük ettiği Yeni Çağın doğuşuna ortam hazırlamıştır. İnsanı kaderinin efendisi yapan bu yeni dünya anlayışında birey özgürlüğü ve ticari faaliyetlerde bireysel çıkarlar ön planda tutulmuştur. Bu gelişmeler sayesinde tüccarların iç pazarların yanı sıra dış pazarlarda da faaliyet alanlarını genişletme imkanı bulmuşlardır.

Coğrafi keşifler sonucu sömürgeciliğin hat safhaya ulaştığı 1500 – 1750 yılları arasında kalan dönemde Portekiz, Hindistan'daki kıyı bölgesinin hakimiyetini ele geçirerek, denizlerin kontrolü, doğal kaynaklar, işgücü ve büyük çaptaki toprakların giriş yolunu Avrupalılara açmıştır. Ayrıca yeni tarım tekniklerinin benimsenerek geniş üretim imkanları sağlanması, pamuk sanayinin gelişmesi, Merkantilist ideoloji çerçevesinde ticaretin geliştirilmesi gibi gelişmeler döneme damgasını vurmuştur. Özetle, Batı Avrupa'nın göneneci, tarımsal, ticari ve endüstriyel alanda, siyasi özgürlük ve ekonomik rekabet temel alınarak hızlı bir şekilde yükselme göstermiştir⁹⁸.

b) Sanayi Devrimi

⁹⁷ OKUR, a.g.e., s. 23.

⁹⁸ Kadir IŞIK, "Globalleşmenin Kısa Tarihi ve Mali Olaylar", **Marmara Üniversitesi S.B.E. Hakemli Dergisi**, 2002, Sayı: 18, Yıl:8, Cilt: 5, Haziran, s. 142.

Batı uygarlıklarında 18. yüzyılın ortalarında başlayan Sanayi Devrimi ile insanlık tarihi açısından köklü değişimler yaşanmıştır. James WATT tarafından 1763 yılında buharlı makinenin icat edilmesi beraberinde gemilere uygulanıp okyanus ötesi buharlı gemi seferleri yapılmasından buharlı makineli lokomotiflerin kullanılmasına, üretimde fabrikalaşma sisteminin uygulanmasından kömürün çıkarılmasına ve telgrafın ortaya çıkarılmasına kadar oldukça geniş alanda yeni teknolojilerin geliştirilmesine zemin hazırlamıştır. Üretimin makineleşmesi, uluslararası ticaret önündeki engellerin kademeli olarak kaldırılması ve liberalleşmenin pek çok ülke tarafından benimsenmesi, gerek birey bazında gerekse ülke bazında tüm dünyayı derinden etkileyecek değişimin tetikleyicisi olmuştur.

Buhar makinesinin demiryollarında ve denizyollarında uygulanmaya başlamasıyla taşımacılık maliyetleri azalmış ve küresel bir pazarın oluşması kolaylaştırılmıştır. Demiryolları gibi yeni teknolojilerin bulunuşu tarımsal mal ihracatına yönelik büyük fırsatlar ortaya çıkarmıştır. Gerçekleşen ticaret daha çok birincil tarımsal ürünlerle mamul maddelerin değişimi şeklinde meydana gelmiştir. Bu dönemde gelişmekte olan ülkelerin ihracatını tarımsal hammaddeler oluştururken, sanayileşen ülkelerin ihracatı büyük ölçüde hammaddelerin mamul şekli ve makine teçhizat oluşturmuştur⁹⁹.

Kapitalizmin ortaya çıktığı 1870 – 1914 arası dönemde ulaşım ve iletişim ağlarının geliştirilmesi ülkelerin birbirleriyle daha kolay iletişim kurmalarına, birbirlerinin üretim ve piyasa yapısından haberdar olmalarına dolayısıyla ülkeler arasındaki ticaretin hızla artmasına yol açmıştır. Bu dönemde dünya üretimi reel bazda yıllık olarak ortalama % 2,7 oranında artarken, ihracat % 3,5 oranında artmıştır. Dünya ticaretinin bu kadar artmasında, tarifelerin düşürülmesi, deniz ve demiryolu ulaşımının yaygınlaşması ile ülkeler arasında mal fiyatlarında görülen farklılığın azalmasında etkili olmuştur¹⁰⁰.

c) İmparatorluklar

⁹⁹ KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.226.

¹⁰⁰C. C. AKTAN, H. ŞEN, a.g.m., < <http://canaktan.org/yeni-trendler/TARİH> > (12.04.2005)

Önemli ticaret yollarının denetimini elinde bulundurarak dünya ekonomisine hakim olan Osmanlı İmparatorluğu, Çin ve Hindistan dönemin (1000–1500) güçlü imparatorlukları konumunda idiler. Avrupalılar, aleyhlerine kurulan bu ticaret dengesini gerek bölgesel avantajları -nehirler, emtia'nın ucuz ve elverişli bir biçimde taşınmasına müsaaitti¹⁰¹- gerek tarımsal alanda kullanılan döneme özgü yeni teknolojileri –saban, pulluk gibi döneme ait teknolojik yenilikler de tarımsal getiriye arttırdı¹⁰²- gerekse açık denizciliğin nimeti sayılan ticaret yollarını kullanılmak suretiyle istedikleri gibi şekillendirmişlerdi. Bu gelişim süreci içerisinde Avrupa'nın tüketime yönelik mal gruplarının kesişme noktası haline gelen Almanya ve İtalya, denizciler ile tüccarların uluslararası arenada boy gösterilerine sahne olmuştur.

Asya'nın ihtişamlı imparatorlukları 1500 – 1750 yılları arası dönemde Avrupa'nın yakaladığı bu gelişme trendinin oldukça gerisinde kalmışlardır. Osmanlı İmparatorluğu, yaşanan saray entrikaları, tüccarların ve ekonominin büyümesi için güvenliğin olmaması ve içteki karışıklıklar nedeniyle vahim bir sona doğru sürüklendi. Siyasi bölünmeler ve dinsel ayrılıklar Hindistan'daki bütünlüğü zedeleyerek olumsuz sonuçları beraberinde getirdi. Çin'de ise Ming hanedanı döneminde deniz seferleriyle sağlanan ticari fırsatlar daha sonra başa geçen Marcluslar tarafından değerlendirilemeyip istenilen verim alınamadı¹⁰³. İmparatorluklarda gözlemlenen bu tablo zamanla istikrarsızlıklara ve yönetim bozukluklarına neden olurken dünya ekonomisindeki dengelerin bu kez kendi aleyhlerine gelişmesine ortam hazırladılar. Özellikle sanayi devriminin getirdiği yeniliklere ayak uyduramayıp Batı dünyası ile rekabet edememeleri bu ülkeleri yeni pazar konumuna getirdi.

Sanayi devriminin öncüsü olan İngiltere, bu dönemde kurmuş olduğu küresel imparatorluğun ucuz hammadde kaynaklarına, ucuz iş gücüne ve ucuz gıda maddelerine kolayca ulaşmasını sağlamak amacıyla malların ve sermayenin dünya çapında serbestçe dolaşımını savunurken Almanya ve ABD buna karşı çıkmışlardır¹⁰⁴. KAZGAN son 2 asırda serbest ticaretin yayılmasının imparatorlukları ne yönde etkilediğini şu cümleleri ile özetlemektedir: “İngiltere 19. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren serbest dış ticareti

¹⁰¹ IŞIK, a.g.m., s.141.

¹⁰² IŞIK, a.g.m., s.141.

¹⁰³ IŞIK, a.g.m., s.141–145.

¹⁰⁴ KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.227.

sömürge alanının dışına yaymak için, başta Çin ve Osmanlı İmparatorluğu olmak üzere, yarı sömürgeleştirme siyaseti de izledi. İngiltere'nin sanayi gücü ve yayılma siyaseti karşısında Osmanlı gibi dayanma, hatta dünyada ne olup bittiğini tam algılama gücü sınırlı olan devletler serbest ticarete ve finans kapitale kapılarını açtılar. Oysa dağınık Alman Prenslikleri, karşularındaki tehdidin ciddiyetini fark ettiler; gümrük birliği kurarak siyasal birleşme yoluna gittiler; 19. yüzyılın son çeyreğine girmezden önce Bismarck öncülüğünde Alman İmparatorluğu'nu kurmuşlardı (1870). ABD ise, İngiliz kolonisi olmaktan savaş yoluyla kendisini kurtardıktan sonra (1776) bir de iç savaş yaşamış (1861) ve bütünlüğünü perçinlemişti. Hem Almanya'da hem de ABD'de, bu dönemde iktisatçılar, serbest ticarete karşı çıkıyordu; birincide F. List, ikincide J. Carey, sanayileşebilmek açısından gümrük vergilerinin önemini vurgulamaktan geri kalmadılar¹⁰⁵.”

2. Güncel Gelişim

Küreselleşme sürecine özellikle 20. yüzyılda ivme kazandıran güncel gelişmeleri “Uluslararası Entegrasyon Hareketleri”, “Soğuk Savaşın Sona Ermesi”, “Teknolojik Gelişim” ve “Ulus-Devlet Anlayışının Zayıflaması” şeklinde sıralamak mümkündür.

a) Uluslararası Entegrasyon Hareketleri

II. Dünya Savaşı, uluslararası entegrasyon hareketlerinin ortaya çıkışında bir dönüm noktası olmuştur. Özellikle savaş sonrası dönemde, tahrip olan ülke ekonomilerinin imarı ve finansal alanda yardımlaşma ihtiyacı, entegrasyon hareketlerinin itici gücü konumundadır. 1929 yılında gerçekleşen Dünya Ekonomik Buhranı ve ardından 1939–1945 yılları arasında yaşanan II. Dünya Savaşı'nın da etkisiyle dış ticarete uygulanan sıkı korumacılık politikaları her ne kadar küreselleşme sürecini sekteye uğratsa da 1944 yılında İngiltere'nin “White Planı” ve Amerika'nın “Keynes Planı”nın masaya yatırıldığı Bretton Woods sistemi ile çözüm aranmaya çalışılmıştır. Bretton Woods sistemi dünya ticaretini geliştirerek uluslararası refah

¹⁰⁵ Gülten KAZGAN, **Küreselleşme ve Ulus-Devlet**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Nisan 2002, s. 26.

düzeyini arttırmayı amaçlıyordu¹⁰⁶. Bu doğrultuda oluşturulan Dünya Bankası (WB) ve Uluslararası Para Fonu (IMF), izleyen süreçte GATT ve OECD gibi uluslararası entegrasyon hareketlerine öncülük ederek küreselleşme akımının tetikleyicisi olmuştur.

1994 yılında “Nihai Senet” imzalanarak yerini Dünya Ticaret Örgütü (WTO)’ne bırakan Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT), 1950 yılında 23 ülke katılımı ile gerçekleşen müzakereler sonucu dış ticarete liberalizasyonu kolaylaştıran ve miktar sınırlamalarını ortadan kaldıran kuralların kabul edildiği çok yanlı bir ticaret anlaşması olma niteliği taşımaktadır¹⁰⁷. Dünya ticaretinin uluslararası yükümlülüklere uygun olarak çok taraflı ve ayrımcı olmayan bir temelde genişlemesine katkıda bulunmak amacı ile 1960 yılında İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) kurulmuştur¹⁰⁸. Bu gibi uluslararası entegrasyon hareketlerinin yanı sıra ülkeler savaş nedeniyle bozulan ekonomilerini düzelterip kalkınma süreçlerini hızlandırmak amacıyla diğer bir alternatif olarak bölgesel entegrasyon hareketlerine yönelmişlerdir.

Avrupa kıtasında Avrupa Birliği (AB) ve Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA), Amerika kıtasındaki Kuzey Amerika Serbest Bölgesi (NAFTA) ve Güney Amerika Ortak Pazarı (MERCOSUR), Asya kıtasındaki Güneydoğu Asya Ulusları Birliği (ASEAN) ve Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği (APEC)’nin örnek gösterildiği bölgesel entegrasyon hareketlerinin doğal sonucu olarak, ülkeler ve bölgeler arasında işbirliği imkanları artmış, ticaret önündeki engeller giderek azalmaya başlamış, uluslararası ticaret genişleyerek gelişmiş ülkelere başlayarak gelişmekte olan ülkelere doğru mal ve hizmet akışı hızlanmış ve ileri teknoloji transferinde, iş gücü ve sermaye dolaşımında ciddi gelişmeler ortaya çıkmıştır¹⁰⁹. Aynı coğrafi bölge içerisinde yer alan ülkelerin güç birliğine girmeleri ve yoğun bölgesel ilişkiler geliştirerek ardından geniş yelpazeli üretim, ticaret ve finansal ilişkilerin gelişmesi bölgeselleşmenin de ötesinde küreselleşmeyi ortaya çıkarmıştır¹¹⁰.

¹⁰⁶ İbrahim EROL, **Para-Banka Teori ve Politika**, Emek Matbaacılık, Manisa 2002, s.7.

¹⁰⁷ S. BENLİKOL, H. MÜFTÜOĞLU, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7, s. 7.

¹⁰⁸ N. GÜRAN, İ. AKTÜRK, **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, Isparta: Tuğra Ofset, 2001, s. 209.

¹⁰⁹ N. B. MUTER, T. ÖZDİL, C. YILMAZ, “Globalleşmenin Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Uluslararası Sempozyumu**, 02-04 Mayıs 2002, Kırgızistan, s. 239.

¹¹⁰ YILDIZ, a.g.e., s.28.

b) Soğuk Savaşın Sona Ermesi

1990'lı yılların başında Berlin duvarının ve SSCB'nin yıkılması ile 1950'li yıllardan itibaren dünyayı ideolojik kutuplaşmaların merkezi haline getiren Soğuk Savaş dönemi sona ermiş, ideolojik kutuplaşmalar ortadan kalkmıştır.

Soğuk Savaş döneminin sona ermesi, küreselleşme önündeki engelleri ortadan kaldırmış ve eski Doğu Bloku ülkelerinin batı ile yakın ekonomik ve siyasi entegrasyon içine girmelerine ortam hazırlamıştır. Kısa süre zarfında tüm maliyetine rağmen, eski planlı / devletçi ekonomiler, piyasa mekanizması süreci içinde, serbest ticaretin ve yabancı sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir¹¹¹. Sonunda bu ülkeler, siyasi açıdan demokrasiyi; ekonomik açıdan da serbest piyasa ekonomisini benimsemeye başlamışlardır¹¹².

c) Teknolojik Gelişim

Küreselleşmenin hızla yayılmasını sağlayan en önemli tetikleyici unsur, bilgi ve iletişim teknolojilerinde görülen değişimdir. Bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden başka bir yere iletilmesinde ve kullanıcıların hizmetine sunulmasında yararlanan ve iletişim ve bilgisayar teknolojilerini de kapsayan bütün teknolojiler **bilgi ve iletişim teknolojileri** olarak adlandırılmaktadır¹¹³. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan yenilikler, uluslararası sermaye hareketlerinin hızlanmasından, ÇUŞ faaliyetlerinin farklı coğrafi alanlara yayılmasına, ticaret şekillerinin değişmesinden, ulaşım ve iletişim maliyetlerinin düşürülmesine kadar oldukça geniş alanı etkilemektedir.

Telekomünikasyon teknolojisindeki yenilikler veri transferlerinin maliyetini sürekli düşürürken, optik elyaf, mikrodalgalar ya da uydu aracılığıyla aktarılacak

¹¹¹ BOZKURT, a.g.m., <<http://isguc.org/vbozkurt1.htm>>, (04.04.2005)

¹¹² C. C. AKTAN, H. ŞEN, a.g.m., <<http://canaktan.org/yeni-trendler>> (12.04.2005)

¹¹³ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001, s. 3.

enformasyon miktarını, hızını ve uzaklığını sürekli artırmıştır. Dijitalleşme sayesinde sesler, sinema filmleri, televizyon sinyalleri, müzik, renk, resim, sözcük, belge, sayı vb. her türlü veri önce bilgisayar bitlerine dönüştürülmekte, sonra telefon hatları, uydular ve fiber-optik kablolar aracılığıyla dünyanın her yerine iletilebilmektedir. Bilgisayar ağlarının oluşturduğu bu “Cyber-space” de işletmeler ve bireyler ulusal sınırların ve yerel hukuk sistemlerinin kısıtlamalarından sıyrılarak sanal ortamda mali işlemler, bilgi alışverişi, döküman değiş tokuşu gerçekleştirmektedir¹¹⁴. Bunun yanı sıra internet üzerinden gerçekleştirilen elektronik ticaretin geleneksel ticaret yöntemlerine nazaran daha düşük maliyetli oluşu ve hızlı olması küreselleşmenin akıl almaz boyutlara ulaştığının bir göstergesi konumundadır.

d) Ulus Devlet Anlayışının Zayıflaması

Küreselleşme sürecinde dünya, özellikle bilimsel ve teknik alanda yaşanan gelişmeler nedeniyle gün geçtikçe daha da küçülmektedir. Küreselleşme öncesinde içe dönük, kapalı ulus-devlet çatısı, egemenlik savunması ile kendine ayırdığı alanda kuralları kendi koyup uygulamaya çalışarak anti demokratik ve baskıcı siyasal rejimlerin dünyanın değişik yörelerinde filizlenmesine olanak tanımıştır. Bunun sonucu olarak küreselleşme kabuğun kırılması ve demokratikleşmenin sağlanması açısından bir alternatif gibi görünse dahi ulusal bağımsızlığı zedeleyerek ulus-devleti ortadan kaldırabilir¹¹⁵.

Küreselleşen dünya ekonomisi karşısında, sahip olduğu rekabet gücünün yetersiz kalacağı inancında olan ulusların yöneldiği bölgeselleşme ve entegrasyon hareketleri bir yandan küreselleşme sürecine ivme kazandırırken, diğer yandan ulus-devlet anlayışının zayıflamasına neden olmuştur. Günümüz dünyasında bir yandan “devlet üstü” yetkilerle donatılmış yeni küresel ya da bölgesel örgütlenmelerle klasik “devlet” yapısı sarsılmaya başlarken, diğer yandan “ulus” kavramı da giderek yerini (etnik, kültürel ya da çıkar birliğine dayalı) “alt topluluk” kavramına bırakmaktadır¹¹⁶.

¹¹⁴ Naci AĞBAL, “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği - I”, **Yaklaşım Dergisi**, 2001, S:105, s. 66.

¹¹⁵ MUTER, ÖZDİL, YILMAZ, a.g.m., s. 248.

¹¹⁶ Haluk ÜLMAN, “Dünya Nereye Gidiyor?”, **Yeni Dünya Düzeni ve Türkiye**, Der. Sabahattin Şen, Bağlam Yayınları, İstanbul 1992, s.47.

Batı ülkelerinden başlayıp 19. ve 20. yüzyıllarda tüm dünyayı saran ulus-devlet yapılanması, 1980'li yıllardan günümüze küreselleşme olarak anılan dalga ile kırılmaya çalışılmaktadır. Küreselleşmenin çoğunlukla ulus-devletin “yetkileri”, “şekli”, “özerkliği” ve “meşruiyeti” olmak üzere dört önemli unsurunu zayıflattığı vurgulanmaktadır. Küreselleşme süreci ulus-devletin yetki alanını daraltmanın yanı sıra sayısı hızla artan uluslararası örgütler ile özellikle çevre, insan hakları, küresel ekonomik işbirliği gibi konularda yoğun ilişki içerisine girmesini gerektirmesi devletin kendi siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel politikalarını uygulama stratejilerini etkilemektedir. Ulus-devletlerin kendi toprakları üzerindeki iç ya da dış etkenlerden kaynaklanan sorunları kontrol edebilme gücü, sınır tanımayan küresel iletişim tekniklerinin gittikçe gelişmesi ile zaafa uğratılmıştır. Yetkilerin zaafa uğraması, kurumsal yapılanmaların değişmesi ve devlet özerkliğinin zayıflamasının doğal sonucu, ulus-devletin yetki ve meşruiyet kaybına uğraması, dolayısıyla hükümetlerin etkisini kaybetmeleri olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁷.

B. Doktrin Bazında Gelişim

Küreselleşme kavramının gelişim sürecine, tarihsel olayların yanı sıra içinde bulunulan döneme hakim olan ideolojik doktrinlerin de etkisi olmuştur. İktisadi doktrinlerde küreselleşmenin algılanış biçimleri her birinin mantalitesini oluşturan temel ilkeler, değer yargıları ve politikalar çerçevesinde şekillenmiştir.

1. Klasik Öncesi

Klasik İktisat öncesi dönemde Merkantilizm ve Fizyokrazi olmak üzere iki temel doktrin mevcuttur. Bu doktrinler ulus-devlet ve müdahaleci devlet anlayışını temel alsalar da izledikleri politikalardan yola çıkarak ekonomik anlamda küreselleşmenin ilk adımlarını attıklarını söylemek mümkündür.

Avrupa iktisadi düşüncesinde, 1500-1800'lü yıllarda hayat bulan Merkantilist doktrin, zenginliğin tek kaynağının altın ve gümüş gibi kıymetli madenler olduğunu ve

¹¹⁷ KÖSE, a.g.m., s. 21-24.

bu kıymetli maden stoklarının attırılması amacıyla dış ticaret ve sömürgecilik politikalarının geliştirilmesini savunmuştur. Merkantilist doktrin üç temel faktöre dayalı olarak açıklanabilir: Bunlardan birincisi; milli ve güçlü devlet ilkesidir. İkincisi, kazanç tutkusu ve kıymetli madenlere sahip olma tutkusudur. Üçüncüsü ise dış ticaretin gerekliliğidir. Ancak bu üç ilke birbirinden bağımsız değil, tam aksine birbirine bağlı olarak dikkate alınması gereken ilkelerdir. Bunun için kuvvetli bir ordu ve donanmaya güçlü ve büyük bir ticaret filosuna da ihtiyaç vardı. Bunu başarabilen ülkeler daha çok koloniye sahip olabilecek deniz ticaret yollarını ellerinde tutabilecek ve rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilecektir¹¹⁸. Dolayısıyla dış ticarete verdikleri önem ve bu doğrultuda izledikleri sömürgeci politika, ülkeler arası mal ve hizmet sirkülasyonunun – o dönemin kısıtlı teknolojik ve ekonomik şartları altında – hızlanmasını sağlamıştır. Ancak, bu dönemde, tam bir ekonomik küreselleşmeden bahsetmek mümkün değildir.

Devletin büründüğü müdahaleci yapı gereği uygulamış olduğu politikalar doğrultusunda ihracat artışı ile birlikte para miktarı artışı da amaçlanmaktadır. Bunun yanı sıra tarımsal ücretlerin düşmesine imkan sağlayacak nüfus artışına önem verilmekte ve böylece maliyetlerin düşürülüp ihracatın daha da arttırılması amaçlanmaktadır¹¹⁹. Devlet müdahalesini önemseyen bu görüşe göre, devletler ihracatın artması için üretimde öncü rol oynayarak, vergi politikaları üzerinde ciddi indirimler ve ihracat teşvikleri sunmalıdır. İthalatın sınırlandırılması için ise, tüketim vergilerinde yüksek gümrük vergileri, ucuz hammadde kaynaklarında vergi indirimlerine ve sübvansiyonlara önem vermelidir. Asıl amacın dış ticaretin fazla vermesi olan merkantilist düşüncede dış ticaret vergileri büyük önem arz etmiştir¹²⁰.

Fizyokrazi, 18. yüzyılın ikinci yarısında François Quesney tarafından kurulan ve tarım tek verimli faaliyet olarak kabul edildiği için zenginliğin kaynağını tarıma dayandıran liberal doktrinin Fransa'ya yansımaları şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Fizyokratik düşünce sisteminin temel ilkelerini özetlemek gerekirse; bu dönemde

¹¹⁸ Kamil GÜNGÖR, “İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizm’den Günümüze İktisadi Düşünceler”, < <http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm> >, (24.04.2005)

¹¹⁹ C. C. AKTAN, “Merkantilizm ve Fizyokrazi”, < www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar/merkantilizm-fizyo.htm > (12.04.2005)

¹²⁰ Özay ÖZPENÇE, Aylin İDİKUT ÖZPENÇE, “İktisadi Gelişmede Vergi Anlayışları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2004, S: 194, s. 195.

iktisadi faaliyetler sistematik ve bilimsel olarak incelenmeye başlanmış, devlet müdahalesi sakıncalı bulunmuş ve doğal düzenin varlığı kabul edilmiş, para servetin kaynağı sayılmamıştır. Üretken faaliyet olarak tarım faaliyeti düşünülmüş ve elde edilen hasıla ise “net hasıla” olarak kabul edilmiştir¹²¹.

Fizyokratlara göre ekonomik sistemin temelini “kişisel çıkar” (self-interest) ilkesi oluşturmaktadır. Fizyokratların iktisadi düşüncesine göre insan her davranışın yarar ve zararını hesaplar ve diğer insanlarla işbirliği yapmanın gereğini kabul eder. Ünlü sloganları “Bırakınız yapsınlar; bırakınız geçsinler” (Laissez faire; Laissez Passer) bu temel düşüncenin veciz bir ifadesi olmuştur¹²². Kısacası; Fizyokratların temel iktisadi görüşü, girişim özgürlüğü ile iç ve dış ticaretin serbestleşmesine dayanmaktadır.

2. Klasik ve Neo-Klasik İktisat

Adam Smith’in 1776 yılında yazmış olduğu “Wealth of Nations” (Ulusların Zenginliği) isimli eseri ile hayat bulan Klasik İktisadi düşünce, Merkantilistlerin müdahaleci devlet ilkesine tepki olarak devlet faaliyetlerini sınırlayan, küçük bir devlet ilkesini savunmuştur. Fizyokratik teorinin sahip olduğu “bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler” felsefesi klasik iktisatçıların da temel ilkesi olmuştur¹²³.

Adam Smith’e göre dış ticaret, ülkenin doğal ekonomik gelişmesiyle uyum göstermesi halinde yararlıdır. Ticaretin esas yararı bir ülkenin fazla ürettiği mallara pazar bulması ve pazarı genişleterek işbölümünü arttırmasıdır. Bu nedenle çeşitli sınırlamalardan arındırılmış bir dış ticaret, ülkeler arasında ürünlerin doğal dağılımını sağlayan bir sistemin kendiliğinden doğmasına neden olacaktır. Smith, dış ticarete korumacılığın hem yararsız olduğunu hem de serbest ticaret koşullarında ortaya çıkacak kaynak dağılımından daha farklı bir kaynak dağılımına neden olacağı için sakıncalı olacağını savunmuştur¹²⁴.

¹²¹ ÖZPENÇE, İDİKUT ÖZPENÇE, a.g.m., s. 196.

¹²² Vural SAVAŞ, İktisadın Tarihi, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, 2000, s. 238.

¹²³ A. EKER, A. ALTAY, M. SAKAL, **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, İzmir: Anadolu Matbaası, 1997, s.57.

¹²⁴ SAVAŞ, a.g.e., s. 290–291.

Klasik İktisadın bir diğer düşünürü olan David Ricardo tarafından o dönemde kabul görmüş “Mutlak Üstünlükler Teorisi” yerine geliştirilen “Mukayeseli Üstünlükler Teorisi” liberalizm ideolojisinin yaygınlaşp kuvvetlenmesi yönünden büyük önem taşımaktadır. Bu teorinin ortaya konulmasıyla “laissez faire” ilkesi bütün dünya için geçerli bir ilke haline gelmiştir. Yurt içi ekonomik ilişkilerde kendi çıkarlarını gözeten kişilerin, aynı zamanda toplum çıkarı yönünden de olumlu sonuçlar doğuracağına olan inanç, mukayeseli üstünlükler teorisi ile uluslar arası ilişkileri de kapsamıştır. Buna göre dünya toplumunda ulusal çıkarlar arasında bir uyum (harmony) vardır. Ricardo’ ya göre: “tam özgür bir ticaret sistemi içinde, her ülke sahip olduğu üretim faktörlerini doğal olarak kendisi için en yararlı kullanımlara yöneltecektir. Kişisel yararın gözetilmesi bütün ülkelerin evrensel yararı ile hayranlık veren bir şekilde ilgilidir. Genel kütleli üretimin arttırılması ile genel yararın dağıtımı sağlanır ve ulusların evrensel topluluğu bütün uygar dünyada bir çıkar ve ilişki bağı ile birbirine bağlanır¹²⁵”.

F. Edgeworth, A. Marshall, E. Chamberlin gibi düşünürlerin öncülük ettiği Neo-Klasik İktisat, piyasa ekonomisinin tek başına optimumu sağlamaktan uzak olduğunu bu nedenle kamu ekonomisine gerek olduğunu savunmaktadır. Neo-Klasikler’e göre piyasa ekonomisini başarısızlığa uğratan başlıca faktörler; tam rekabetin gerçekleştirilememesi, dışsal ekonomiler, içsel ekonomiler, kamusal malların üretilme zorunluluğu ve marjinal maliyetin sıfır olduğu üretim faaliyetlerinin varlığıdır¹²⁶.

Neo-Klasik İktisat, Klasik İktisat’a özgü olan gerek serbest dış ticaretin mübadeleye katılan her ülke için refahı arttırdığı, gerekse dış ticarete sürekli açıkları önleyecek *kendiliğinden denge* mekanizmasının işlediği savlarını baz alarak sermaye hareketlerinin, içeri ya da dışarı doğru, ülke sınırlarını serbestçe aşabilmesi ile dünyada optimal kaynak dağılımının gerçekleşeceği, etkinlik sağlanacağı ve dünya refahının artacağı anlayışı üzerine oturtulmuştur¹²⁷.

¹²⁵ SAVAŞ, a.g.e., s. 331.

¹²⁶ <http://ogrenci.hacettepe.edu.tr/~b0122202/Inetpub/wwwroot/iktisat/iokullar.htm> (12.04.2005)

¹²⁷ Gülten KAZGAN, **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, 10. Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 167-173.

Dünya piyasasında mallar, hizmetler ve sermayenin ulus-devlet sınırlarını aşip, herhangi bir müdahale ile karşılaşmaksızın, içeride-dışarıda serbestçe hareket edebilmesini savunan neo-klasikler, küresel düşünceye bir adım daha yaklaşmayı sağlamışlardır. Ancak 1914 – 1980 yılları arasında yaşanan iki büyük dünya savaşı, tüm dünyayı etkisi altına alan ciddi bir bunalım ve SSCB'nin oluşturduğu gerginlik, sermaye hareketlerinin kısıtlanmasını da beraberinde getirmiştir. Her ne kadar 1980 ve özellikle soğuk savaşın sona erdiği 1990 sonrası yıllarda, neo-klasik dış ticaret ve sermaye hareketleri teorileri, uluslararası kurumlar aracılığıyla uygulamaya konulsa bile izleyen yıllarda gerçekleşen gelişmeler istenilen yönde olmamıştır.

3. Keynesyen İktisat

Geçtiğimiz yüzyılın ilk yarısında yaşanan I. Dünya Savaşı'nın olumsuz sonuçları ve ardından aşırı üretimin sebep olduğu 1929 Dünya İktisadi Buhran'ın klasik iktisadın temel yapıtaşı olan “laissez faire” politikasına dayalı olarak açıklanamaması nedeniyle yeni alternatif çözüm arayışlarına gidilmiştir. Yaşanan buhranın nedenini toplam talep yetersizliğine dayandıran Keynesyen iktisadi düşünce, bu olumsuz tabloyu giderebilmek amacıyla maliye, para ve kredi, dış ticaret dolaysız kontroller ve kamu girişimciliği politikalarından yararlanılarak sosyal refahın daha üst seviyeye yükseltilebileceğini savunan talep yönlü iktisat politikasını ileri sürmüştür.

Böyle bir atmosferin yaşandığı bir dönemde Amerika'da Roosevelt tarafından bunalımın atlatılabilmesi amacıyla devletin müdahaleci ve düzenleyici rolüne ağırlık veren New Deal (1933) politikası hayata geçirilmiştir. John Maynard Keynes, 1936 yılında yayımladığı “Para, Faiz ve İstihdamın Genel Teorisi” (The General Theory of Money, Interest and Employment) eseri ile piyasanın kendi kendini düzenleyeceğini ve ekonominin tam istihdam seviyesinde dengeye geleceğini savunan Klasik İktisat görüşüne karşı devletin kamu harcamaları ve vergiler yoluyla toplam talebi yeterli seviyeye çıkaracağını ve eksik istihdamda dahi ekonomik dengenin sağlanacağı görüşünü savunmuştur. Genel teoride dış ekonomiye ilişkin sorunlar üzerinde fazla durulmayarak kapalı bir ekonomi varsayımından hareket edilmektedir¹²⁸.

¹²⁸ Türkel MİNİBAŞ, “Kalkınma İktisadı 2004–2005 Ders Notları”,

Büyük Dünya Buhran'ın yaşandığı dönemde ülkeler, ekonomideki durgunluğu ve işsizliği azaltabilmek amacıyla dış ticaretlerine bazı sınırlamalar getirmişlerdir. Devalüasyona gitmek veya gümrük vergilerini arttırmak suretiyle, ithalatı sınırlayarak yerli endüstrilerini korumaya çalışmışlardır. Ancak bu politikaların ülkeler arasında misillemeye dönüşmesi sonucu, uluslararası ticaret hacmi önceki döneme nazaran oldukça daralmıştır. Bu olgu, sorunun daha da büyümesi anlamına geliyordu¹²⁹.

4. Keynes Sonrası

Devlet, 1940'lı yıllarda “piyasa ekonomisinin başarısızlığı” gerekçesi ile piyasalar üzerinde başlatılan müdahaleci etki, 1970'li yıllarda stagflasyon olgusu gündeme gelinceye kadar sürdürmüştür. İzleyen süreçte, devletin ekonomiye müdahalesinin ekonomik dengeyi bozduğu gerekçesi ile bu kez “Kamu Ekonomisinin Başarısızlığı” görüşü hakim olmaya başlamıştır. İşte 1970'li yıllarda dünya çapında karşılaşılan bunalım - özellikle OPEC ülkelerinin aralarında anlaşarak petrol varil fiyatını aşırı düzeyde arttırmaları- dünya ticaret hacminde daralma, dış ödemeler açığının artışı, uluslararası sermaye hareketlerinde yavaşlama gibi ciddi sorunlar doğurmuştur. Keynesyen iktisat politikaları bu sorunu giderme konusunda yetersiz kalınca yeni yaklaşım ve teorilerin gündeme gelmesi kaçınılmaz olmuştur.

II. Dünya Savaşı sonrası yaşanan gelişmelerle geniş ölçüde sorgulanan ve bir devrim olarak nitelendirilen Keynesyen iktisadi düşünce, parasalcı görüşün ünlü sesi Milton Friedman tarafından acımasızca eleştirilmiştir¹³⁰. Friedman'ın öncülüğünde kurulan ve Keynesyen iktisadi eleştirel bir açıdan ele alan Monetarist iktisat, serbest piyasa ekonomisi modelinde para politikalarının önemini savunmuştur. Nobel iktisat ödülünü kazanan M. Friedman, Neo-Klasik çizgide hareket ederek liberal iktisat

< [www.turkelminibas.net/DersNotlari/ KalkinmaDersiNotlari2005.doc](http://www.turkelminibas.net/DersNotlari/KalkinmaDersiNotlari2005.doc) > (18.04.2005)

¹²⁹ OKUR, a.g.e., s. 175.

¹³⁰ Hüseyin KARAKAYALI, **Makro Ekonomi**, 3. Baskı, İzmir: Bilgehan Basımevi,1995, s. 217.

politikalarını savunmakta, hükümetlerin iktisadi faaliyetlere müdahalesinin sınırlandırılmasının gerektiğini ileri sürmüştür¹³¹.

Friedman, sermayenin serbest dolaşım olanağının dünya genelinde iyi yatırım alanlarına akacağını ileri sürerek sermayenin serbest dolaşımı fikrinin ilk savunucusu olmuştur¹³². Friedman, Adam Smith'in uluslararası serbest ticaret ile ilgili görüşlerinden hareketle uluslararası ticaretin serbestçe yapılmasının tarafların yararına olduğunu bu tür ticari faaliyetlere katılanların refah düzeylerini yükselttiklerini açıklamaktadır. Yüksek gümrük vergileri, uluslararası mal ve hizmet akımını engellemesi nedeniyle kaynakların etkin kullanılmasını sınırlandırmaktadır. Dış ticaretin kontrol edilmesi veya yüksek gümrük vergileriyle uluslararası mal alımının sınırlandırılması, verimsiz üreticilerin korunmasına ve tüketicilerin pahalı ve kalitesiz mal kullanmaya mahkum edilmesi sonucunu doğurmaktadır¹³³. Bu bağlamda Friedman'a göre, ekonomistler arasında genel itibariyle yüksek ve istikrarlı istihdam hedefine ulaşılması, istikrarlı fiyatlar ve uluslararası ticarete en geniş anlamda serbestlik amaçları konusunda görüş birliği hakimdir¹³⁴.

Keynesyen iktisadi düşünceye karşı ileri sürülen diğer bir teori ise Rasyonel Beklentiler Teorisi olarak karşımıza çıkmaktadır. İlk kez John F. Muth tarafından ortaya atılan ve ardından R. Lucas, T. Sargent, N. Wallace tarafından önem kazanan Rasyonel Beklentiler Teorisi'ne göre, kişilerin bugünkü davranışlarını belirleyen temel öge, gelecek ile ilgili beklentileri olmaktadır. Üretici, tüketici olarak bütün kişiler piyasa göstergelerinin hepsini yakından izlemekte ve ellerindeki bütün bilgileri kullanarak geleceğe ilişkin beklentilerini biçimlendirmektedirler. Bu nedenle devlet, aktif politikalar yerine istikrarlı politikalar kullanılmalıdır¹³⁵. Aynı zamanda teori, devlet harcamalarının vergi artışıyla finansmanı halinde maliye politikasının toplam arz üzerinde olumsuz etkilere neden olacağı görüşündedir. Sonuç olarak bu teori, devletin

¹³¹ Arif ERSOY, İktisadi Düşünceler Tarihi, Akyol Matbaacılık, İzmir, 1986, s. 226.

¹³² MİYNAT, a.g.e., s.5.

¹³³ ERSOY, a.g.e., s. 228-229.

¹³⁴ İlker PARASIZ, **Monetarizm (Friedmancı Yaklaşım)**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1991, s.2.

¹³⁵ Beyhan ATAÇ, **Maliye Politikası**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No:118, 2002, s.17-19.

aktif makro iktisadi politikalar (devlet harcamalarının artırılması, verginin azaltılması, para arzını arttırmak ya da azaltmak gibi) üstlenmesine karşıdır¹³⁶.

Gün geçtikçe müdahaleci yapısı nedeniyle eleştirilerin odak noktası haline gelen devlet, James Buchanan tarafından bir yandan Keynesyen iktisat politikalarının uygulanması, diğer yandan siyasal karar alma mekanizmasını oluşturan seçmenlerin, politikacıların ve bürokratların kişisel çıkarlarını maksimize etme çabaları nedeniyle “Leviathan” olarak tanımlanmıştır. Kamu kesiminin bu denli büyümesi ile ortaya çıkan ekonomik ve sosyal sorunlar, bir kısım ekonomistin ilgisini ekonomik kararların alındığı siyasal alana çevirmiştir. İşte Kamusal Tercihi Teorisi olarak isimlendirilen bu yaklaşım, piyasa dışı kararların ekonomik açıdan incelenmesi veya ekonominin siyasal bilim alanına uygulanması olarak tanımlanmaktadır¹³⁷. Kamu Tercihi Teorisi’nin gelişmesiyle birlikte 1980’li yıllarda “Anayasal İktisat” ya da “Anayasal Politik İktisat” olarak adlandırılan yeni bir disiplin gündeme gelmiştir. Anayasal İktisat ile “Devlete Gem Vurmak” şeklinde ifade edilen 18. yüzyıl sloganı, tekrar su yüzüne çıkmıştır¹³⁸.

Anayasal İktisat yaklaşımı, temelini 19. yüzyıl liberalizminde bulan ve devletin ekonomik sınırlarının belirlenmesini amaçlayan Yeni Liberalizm (Neo Liberalizm) yaklaşımının, Hayek, Buchanan, Tullock gibi iktisatçılar tarafından savunulan güncel bir uygulamasıdır¹³⁹. Anayasal İktisat Teorisi “devletin güç ve yetkilerinin nasıl sınırlandırılabilirliğini ve nasıl sınırlandırılması gerektiğini” inceleyen bir disiplindir. James M. Buchanan, Anayasal İktisatı şu şekilde tanımlamaktadır¹⁴⁰: “*Anayasal İktisat... ekonomik ve politik birimlerin tercihlerini ve faaliyetlerini sınırlayan alternatif yasal-kurumsal ve anayasal kurallar bütünüünün işleyiş özelliklerini açıklamaya çalışır.*”

Amerikalı iktisatçı James M. Buchanan tarafından geliştirilen Anayasal İktisat Teorisi, demokratik ülkelerdeki özellikle “ekonomi-politika” sorununu çözmeyi amaçlamaktadır. Ekonomideki konjonktürel sorunlarına neden olan piyasa

¹³⁶ GÜNGÖR, a.g.m., < <http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm> > (24.04.2005)

¹³⁷ A. Kemal ÇELEBİ, **Kamu Ekonomisi Analizi (Kamu Ekonomisinin Büyüklüğü Sorunu)**, Emek Matbaası, Manisa, 2000, s. 107.

¹³⁸ Coşkun Can AKTAN, **Anayasal İktisat ve Ekonomik Anayasa**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1997, s. 35.

¹³⁹ Ramazan GÖKBUNAR, “Anayasal Vergi Politikası Yaklaşımı”, **Maliye Yazıları Dergisi**, 1993, S: 41, s. 82-97.

¹⁴⁰ Coşkun Can AKTAN, **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.101.

mekanizmasının yeterince işletilmesini engelleyen piyasa dışı kurumların (Devlet v.b.) varlığına karşılık ekonomiyi serbestleştiren rekabetçi yasal-kurumsal düzenlemelerin yapılması ve siyasi iktidarın faaliyet alanının minimum düzeye indirilmesi - özellikle devletin vergileme ve harcama gücünün sınırlandırılması - önerilmektedir¹⁴¹. Anayasal İktisat teorisyenleri, birey ve devletin hak, yetki ve sorumluluklarını belirleyen ekonomik anayasa ileri sürmüşlerdir. Bu anayasa¹⁴²;

- **Mali Anayasa:** Mali anayasa (fiscal constitution) anayasal iktisat literatüründe devletin, harcama ve vergileme ve borçlanma konusundaki yetkilerini ve bu yetkilerin anayasal sınırlarını ifade eden bir kavramdır.
- **Parasal Anayasa:** Parasal hükümler ise, para basmaya bir sınır getirerek büyüme ve GSMH ile ilişki kurarak sınırı belirlenecektir.
- **Dış Ticaret Anayasası:** Bu anayasa düzenlemesi ile dış ticaretin serbestleşmesi sağlanacaktır.
- **Yasal Kurumsal Serbestleşme ve Rekabet Anayasası**'ndan oluşmaktadır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse Anayasal İktisat teorisyenlerinden Buchanan, aşırı vergi baskısı ve sosyal kesintilerin işgücü ve sermayenin kazancını azaltarak, çalışmayı, tasarrufu ve yatırımı engelleyici rol oynadığını böylece, serbest girişim üzerine kurulu ekonomik ilerlemenin tehlikeye girdiğini ileri sürerken, Hayek, Klasik İktisatçıların “gece bekçisi devleti”ne benzer bir devlet sistemini baz alarak ekonomilerde devlet müdahalelerinin mümkün olduğunca azaltılmasını savunmaktadır¹⁴³. Devletin ekonomideki müdahalelerinin azaltılmasına paralel olarak dış ticaretin serbestleşmesinde bir adım daha ileri gidilmiş olacaktır.

Yine aynı şekilde Keynesyen iktisada karşıt olarak geliştirilen diğer bir yaklaşım da Arz-Yönlü İktisat (Supply Side Economics) olmuştur. 1970’li yıllarda yaşanan durgunluk içinde enflasyon (stagflasyon) ve bunu önlemede Keynesyen reçetelerin yetersiz kalması, bu reçetelerin yerini, arz iktisadının, devlet harcamalarını azaltarak toplam talebi sınırlayan, para arzındaki artışı yavaşlatan, tasarruf ve sermaye birikimini olumsuz yönde etkileyen vergi yüklerini hafifleten reçetelerine bırakılması gerektiği

¹⁴¹ GÖKBUNAR, 1993, a.g.m., s. 82–97.

¹⁴² GÜNGÖR, a.g.m., < <http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm> > (24.04.2005)

¹⁴³ MİYNAT, a.g.e., s.5–6.

görüşünü getirmiştir¹⁴⁴. Devletin uyguladığı ekonomi politikalarının nispi fiyat yapısını bozarak ekonomide yanlış kaynak dağılımına neden olduğu gerekçesiyle serbest piyasa mekanizmasının daha etkin bir şekilde çalışmasını ve ekonominin potansiyel büyüme hızına ulaşmasını sağlama amacına hizmet eden ekonomi politikaları önerilmiştir¹⁴⁵.

Arthur Laffer tarafından klasik iktisadın modern bir tarzda ifadesi olarak yorumlanan Arz Yönlü İktisat, vergi indirimleri yoluyla gerek üretimin gerekse vergi gelirlerinin pozitif yönde etkileneceğini ve bu suretle ekonomik büyüme ve etkinliğin sağlanacağını ileri süren bir yaklaşımdır¹⁴⁶. Laffer Etkisi olarak bilinen olgunun mantalitesi ilk defa İbn-i Haldun tarafından 1371 yılında hazırlanan “Mukaddime” isimli eserinde; *“Toplumun (hanedanın) oluşumunun başlangıcında vergiler, küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hâsılatı sağlar. Toplumun (hanedanın) genişlemesi ile birlikte, vergiler büyük matrahlara karşılık düşük vergi hasılatı sağlar. Vergi konuları üzerine düşük vergiler yüklendiğinde bu, yükümlülerin çalışma ve bir şeyler yapma arzularını geliştirir. Düşük vergiler vergi yükümlülerini tatmin edeceği için, kültürel teşebbüs büyür ve artar. Öte yandan, kültürel teşebbüsün büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi matrahi genişler. Netice olarak, kişisel matrahların toplamı ile vergi geliri artmış olur¹⁴⁷.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Arz Yönlü İktisat, toplam talebin kamu harcamalarının azaltılarak düşürülmesi ve buna karşılık toplam arzın - özellikle vergi yüklerinin düşürülerek – arttırılması mantığı çerçevesinde şekillenmektedir. Evans’a göre, dengeli bir arz-yönlü iktisat politikası, “Kişisel gelir ve kurumlar vergilerinde indirim”, “Vergi indirimlerine paralel olarak kamu harcamalarının indirilmesi”, “Yasal-kurumsal serbestleşme politikası” şeklindeki politikaları içermelidir¹⁴⁸. Kısacası Arz-Yönlü İktisat yaklaşımında devletin vergi yüklerini azaltmak suretiyle bir taraftan toplayamadığı vergi gelirlerini de elde etmek diğer taraftan serbest piyasa ekonomisinin işleyişinin engellenmemesi ve özel çıkar amacıyla çalışan bireylerin daha etkin bir ekonomik yapı oluşturacakları öngörülmektedir.

¹⁴⁴ Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s. 96.

¹⁴⁵ SAVAŞ, a.g.e., s. 963.

¹⁴⁶ GÜNGÖR, a.g.m., < <http://www.ceterisparibus.net/dusunce/genel.htm> > (15.04.2005)

¹⁴⁷ AKTAN, 2004, a.g.e., s. 58.

¹⁴⁸ AKTAN, 2004, a.g.e., s. 54.

Özellikle 1970’li yıllardan sonra gündeme gelen iktisadi sorunları gidermede kendisinden beklenen başarıyı gösteremeyen Keynesyen İktisat Teorisi’nin en temel eleştiri noktası, devleti müdahaleci kimliğe büründürerek serbest piyasa ekonomisinin etkin bir şekilde işleyişini engellemesi olmuştur. Bu nedenle Keynes sonrası dönemde bu sorunlara yönelik geliştirilen yeni teoriler devlet müdahaleciliği asgari düzeye indirerek serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırma amacı çerçevesinde politika belirlemişlerdir. Bu kapsamda belirlenen iktisat politikaları, özellikle 1980 sonrası dönemde başlayan ve 1990’lı yıllarda soğuk savaşın sona ermesi ile ulaşım ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin etkisiyle küreselleşmenin yapı taşını oluşturan serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılma amacı doğrultusunda şekillenmektedir.

III. KÜRESELLEŞMENİN BERABERİNDE GETİRDİĞİ FIRSAT VE TEHDİTLER

Dünya çapında yaşanan gerek ekonomik gelişmeler, gerek teknolojik yenilikler, gerekse sosyo-kültürel değişim dikkate alındığında küreselleşmenin birçok fırsat ve tehdidi de beraberinde getirdiği görülmektedir.

A. Küreselleşmenin Beraberinde Getirdiği Fırsatlar

Dünyayı tek bir pazar haline getirmeyi amaçlayan küreselleşme olgusunun gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere sunduğu fırsatlar oldukça geniş bir yelpazede ele alınmaktadır. Ancak şurası çok açıktır ki, küreselleşmenin yadsınamaz yararları, yalnızca ekonomilerini en iyi şekilde yönetmeyi başaran ülkeler için geçerlidir¹⁴⁹.

Küreselleşmenin etkisiyle dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler, bölgesel ticaret alanlarının oluşmasına ve bölge içi ticaretin artmasına önemli katkı sağlamıştır. **Tablo 10**’da yer alan veriler incelendiğinde, bölge içi ticaretin yıllar itibariyle giderek

¹⁴⁹ Gazi ERÇEL, Küreselleşme ve Uluslararası Finansal Gelişmeler, 17. Asya Bankalar Birliği Genel Kurulu, Eylül 2000, İstanbul, < www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/Kuresellesme.html> (10.04.2005)

yükseldiği ve bu bölgelerin dünya ile ticareti içindeki yüzdesel paylarının daha da arttığı anlaşılmaktadır.

Tablo 10: Bölge İçi Ticaretin, Bölgenin Dünya İle Ticareti İçindeki Oransal Payları (%)

Entegre Bölgesel Ticaret Alanları (Yüzdesel Değişim)	1980	1990	1999	1980-1999 % Değişim
Avrupa Birliği	57	66	61	7.01
NAFTA (ABD, Kanada, Meksika)	33	37	61	84.84
ANDEAN (Bolivya, Kolombiya, Ekvator, Peru, Venezüella)	4	5	10	150.00
MERCOSUR (Arjantin, Brezilya, Paraguay, Uruguay, Bolivya, Şili (Bolivya ve Şili birliğe sonradan katılmıştır.))	13	14	22	69.23

Kaynak: Patricia S. Polard Trade in the Neighborhood. International Economics Trends. Annual Edition. Federal Reserve Bank of St. Louis. July 2001. s.1, bkz. Mevlüt KARABIÇAK, “Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7, S: 1, Yıl: 2002, s. 123.

Küreselleşme sürecinde özellikle 1960’lı yıllardan sonra gelişmekte olan ülkelerin, Japonya, ABD ve başlıca gelişmiş Avrupa ülkeleriyle ekonomik ve ticari bağlantıları belirgin bir artış göstermiştir. Bu bağlantılar, küresel sistem içinde gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret, finans ve üretim sürecine entegrasyonunu hızlandırmıştır. Gelişmekte olan ülkelerin küresel ekonomiyle giderek artan bir içimde entegrasyonu, uzun dönemde hem gelişmekte olan hem de gelişmiş ülkelerde ekonomik refahın artmasına katkıda bulunmaktadır¹⁵⁰. Bu bağlamda küreselleşmenin sağlamış olduğu yararları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür¹⁵¹:

¹⁵⁰ C. C. AKTAN, H. ŞEN, “Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Fırsatlar”,
< <http://canaktan.org/yeni-trendler/> > (12.04.2005)

¹⁵¹ Salih ÖZEL, Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi, **Yaklaşım Dergisi**, 1998, S: 72, s. 14.

- Dünya ticaret hacmini arttırmaktadır.
- Sermaye birikimine yardımcı olmaktadır.
- Serbest ticaretin gelişmesine hizmet etmektedir.
- Teknolojik gelişmelere önemlice yer vermektedir.
- Üretimi arttırarak maliyetleri düşürmektedir.
- Yetişmiş ve deneyimli işgücü oluşturmaktadır.
- Pazarlama başarıları nedeniyle ihracat olanakları yaratmaktadır.
- Milli geliri ve kalkınmayı arttırmaktadır.
- Girdiği ülkelere uluslararası değerleri taşımaktadır.
- Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere gelişmiş teknoloji aktarmaktadır.

B. Küreselleşmenin Beraberinde Getirdiği Tehditler

Madalyonun diğer yüzüne bakıldığında, gerek literatürde gerekse piyasalarda sessiz şekilde yükselen tehlike çanları duyulmaktadır. Şöyle ki; bir taraftan küreselleşme ile tüm ülkelerde demokrasinin gelişmesi amaçlanırken diğer taraftan da gücün uluslararası kuruluşlara devredilmesiyle ülkeler kendi gelecekleriyle ilgili temel kararları almaktan yoksun bırakılmaktadır¹⁵². Küreselleşme bir ilaca benzetilebilir, hastayı iyi etmesi yanında pek tabii yan etkileri de bulunmaktadır¹⁵³:

- Sermaye belirli kesimlerde yoğunlaşmaktadır.
- Gelir dağılımında bozulma, tüketimde artış görülmektedir.
- Ülkelerin mali ve parasal politikaları küreselleşmenin istemi doğrultusunda şekillenmektedir. Gelişmiş ülkeler tarafından gerçekleştirilen ambargo, bojkot, kota uygulaması, tarife yükseltilmesi gibi bazı uygulamalar ülkelerin politika belirlemelerini güçleştirmektedir.
- Çalışanların sendikal hakları özellikle ücretlerine sınırlamalar getirilmektedir.
- Grevler, baş kaldırmalar toplumsal huzursuzluklar artmaktadır.
- Az gelişmiş ülkelerin yoksullaşmasına milli gelir dağılımının adaletsizliğine neden olmaktadır.

¹⁵² C. C. AKTAN, H. ŞEN, "Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Tehlikeler", <<http://canaktan.org/yeni-trendler/>> (12.04.2005)

¹⁵³ ÖZEL, a.g.m., s. 14.

- Devletin egemenlikten doğan “**yönetim hakkını**” çeşitli yollarla etkilemektedir.
- Ülkeyi yavaş yavaş tüketici toplum haline dönüştürmektedir.

Diğer taraftan küreselleşmenin getirdiği olumsuzluklar olarak da görülen; terörizm, örgütsel suçlar (silah ticareti, uyuşturucu vb.), insan hakları, göç hareketleri, salgın hastalıklar ve çevre kirliliği gibi uluslararası sorunlara çözüm bulma zorunluluğu da ülkeleri birbirlerine doğru yakınlaştırmış ve ülkeleri ortaklaşa karar almaya sevk etmiştir¹⁵⁴.

IV. KÜRESELLEŞME KARŞIT VE TARAFTARLARININ YORUMLARI

Günümüzde ister ekonomik, ister politik, ister sosyo-kültürel olsun her alanda etkisini hissettiren küreselleşme kavramı, çeşitli görüşler bazında yapılan farklı yorumlarda anlam bulmaktadır. Sınırların ve duvarların mevcut olmadığı herkes için refah imkanı sunan barışçı ve iyimser bir küreselleşme imajından yoksulluk, eşitsizlik ve mutsuzluk kaynağı korkunç bir küreselleşme imajına kadar uzanan bu fikir yelpazesi içerisindeki tartışmalar gerçekten ilgi çekicidir¹⁵⁵. Günümüzde küreselleşmeye ilişkin yaklaşımlar, “aşırı küreselleşmeciler” (hyperglobalist), “kuşkucular” (skeptical) ve “dönüşümcüler” (transformationalist) olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır¹⁵⁶.

A. Aşırı Küreselleşmeciler

Aşırı küreselleşmeciler, küreselleşmenin vardığı bugünkü boyutu ulus devletin sonu olarak algılamakta, kuşkucular buna biraz daha ihtiyatlı yaklaşmakta ve küreselleşmenin başarısını devletin kabulü ve desteğinde aramakta, dönüşümcüler ise küreselleşmenin devletlerin gücünü ve dünya siyasetini değiştirdiğini iddia etmektedirler¹⁵⁷. Aşırı küreselleşmeciler: Bunlar radikaller diye anılmaktadırlar. Bunlara

¹⁵⁴ MERİÇ, AY, a.g.m., s. 297.

¹⁵⁵ KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.231.

¹⁵⁶ BOZKURT, a.g.m., < <http://isguc.org/vbozkurt1.htm> > (05.04.2005)

¹⁵⁷ Mevlüt KARABIÇAK, “Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7, S: 1, Yıl: 2002, s. 116–117.

göre endüstri uygarlığının bir ürünü olan ulus devlet, küreselleşme sürecine paralel olarak önemini yitirmiştir. Artık küresel piyasa, politikanın yerini almaktadır; çünkü piyasa mekanizması hükümetlerden daha rasyonel çalışmaktadır. Politikalar yerel ya da ulusal ölçekte hala etkili olsalar bile, küresel ekonominin hareketlerini etkileyebilecek güce sahip değillerdir.

Kenichi OHMAE' nin¹⁵⁸; “Küreselleşme ile birlikte, dünya ekonomisinde sadece iki güç –ulus ötesi şirketler ile küresel piyasa güçleri- önemli hale gelmiştir ve bunlar etkili kamu yönetişimine bağlı değillerdir. Küresel sistem piyasa rekabetiyle idare edilir ve hiçbir yönetsel ajan (ulusal ya da diğer ajanlar) dünya piyasa güçlerinin ölçeğine denk olmadığı için, kamu politikaları -en iyi ihtimalle- ikincildir. Ulusal hükümetler, küresel sistemin yerel otoriteleri gibi algılanmakta ve küresel ekonominin kendilerinden istediği kamu hizmetlerini yerel olarak sağladıkları sürece etkili olabilmektedirler.” ifadesinde olduğu gibi aşırı küreselleşmeciler de piyasaların devletten daha güçlü olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Devlet otoritesindeki bu gerileme ise, diğer kurumlar ile birliklerin ve yerel / bölgesel otoritelerin artarak yaygınlaşması şeklinde görülebilir. Radikal / aşırı küreselleşmeciler, dünya toplumunun, geleneksel ulus devletlerin yerini almakta olduğunu (ya da alacağı) ve yeni toplumsal örgütlenme şekillerinin belirlemeye başladığı düşüncesindedirler¹⁵⁹.

B. Küreselleşme Karşıtları (Kuşkucular)

Aşırı küreselleşmecilerin tam karşısında yer alan bu grup kuşkucular olarak da anılmaktadır. Yaşadığımız hiçbir şeyin yeni olmadığını iddia eden kuşkucular, küreselleşmenin geçmişine bakarak, o dönemde de önemli derecede para ve mal hareketinin oluşmuş olduğunu söylemektedirler. Kuşkucular, dünya ekonomisinde duvarların kaldırılması yönündeki günümüzde yaşanan gelişmelerin, 100 yıl öncesine

¹⁵⁸ Paul HIRST & Grahame THOMPSON, **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Çev. Çağla ERDEM, Elif YÜCEL, Dost Kitabevi, Ankara, 2003, s. 220.

¹⁵⁹ BOZKURT, a.g.m., < <http://isguc.org/vbozkurt1.htm> > (05.04.2005)

benzer bir duruma geri dönüşten başka bir şey olmadığını, dolayısıyla, küreselleşmenin de yeni bir süreç olmadığını kabul ediyorlar¹⁶⁰.

Hirst ve Thompson'a göre¹⁶¹; "Küreselleşme aşırıya kaçan küreselleşme savunucuları tarafından tasarlandığı haliyle bir mittir. Bugünün büyük ölçüde uluslararasılaşmış ekonomisi öncesiz değildir. Gerçek ulus ötesi şirketlere görece az rastlanılır ve çoğu şirket hala ulusal temellidir. Sermaye hareketliliği, gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru yoğun bir yatırım ve istihdam akışına sebep olmamakta hatta doğrudan yabancı yatırım, büyük ölçüde gelişmiş endüstriyel ekonomiler arasında yoğunlaşmış durumdadır. Dünya ekonomisi gerçekten küresel olmaktan çok uzaktır."

Hirst ve Thompson gibi yazarların öncülerinden olduğu bu yaklaşım dünya ekonomisinin küreselleşmiş veya küreselleşmekte olduğu fikrine karşı çıkmaktadır. Mevcut uluslararası ekonomide artan ilişkiler hala, daha gelişmiş ülkelerin özellikle de OECD ülkelerinin arasındaki ilişkilere ve bu durum uzun zamandır pek değişmemiştir¹⁶².

C. Dönüşümcüler

Küreselleşme konusunda kuşkuçulardan daha ziyade radikallere yakın duran bu grup, küreselleşmeyi, modern toplumları ve dünya düzenini yeniden şekillendiren hızlı, sosyal, siyasal ve ekonomik değişimlerin arkasındaki ana siyasal güç olarak görmektedir. Artık dış ya da uluslararası ile iç işleri arasında açık bir ayrım söz konusu değildir. Önceki pazardan çok daha bütünleşmiş yeni bir küresel pazar oluşmuştur.

İletişim devrimi sayesinde anında haberleşme imkanına kavuştuğumuzdan beri, eski yapılar yıkılmaya, eski alışkanlıklar unutulmaya ve kültürler de diğer kültürlerle anında temas edebilmeye, karşılıklı etkileşime girmeye başlamıştır¹⁶³.

¹⁶⁰ BOZKURT, a.g.m., < <http://isguc.org/vbozkurt1.htm> > (05.04.2005)

¹⁶¹ HIRST, THOMPSON, a.g.e., s. 27 - 28.

¹⁶² KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.234.

¹⁶³ BOZKURT, a.g.m., < <http://isguc.org/vbozkurt1.htm> > (05.04.2005)

Held, Mc Grew gibi dönüşümcüler arasında yer alan Giddens'e (1990) göre; küreselleşme, ancak zaman ve mekan bağlamında açıklanabilmektedir. Modern zamanlar öncesi, 1500'ler öncesi, toplumlar birbirlerinde zaman ve mekan açısından uzaktı ve iletişim sınırlıydı. Günümüzde yerel ve küresel olan formlar ve olaylar tüm toplumları etkilemektedir. Giddens küreselleşmeyi zaman ve mekan açısından birbirinden uzakta gelişen olayların yerel oluşumları etkileyebilmesi ve bu yolla küresel ölçekte sosyal ilişkilerin yoğunlaşması olarak tanımlamaktadır. Giddens, kapitalist dünya sistemi, ulus-devlet sistemi, dünya askeri sistemi, uluslararası işbölümü olmak üzere küreselleşmenin dört boyutta düşünülmesi gerektiğini ileri sürmektedir¹⁶⁴.

Dönüşümcüler açısından küreselleşme, aynı zamanda bir ekonomik mantığa indirgenemeyen, dünyanın farklı bölge ve devletleri üzerinde farklı etkilere yol açan çok boyutlu bir süreç olarak algılanmaktadır¹⁶⁵.

¹⁶⁴ İsmail GÖKAL, "Global Değişim, Stratejik Ticaret Politikası ve Türkiye İçin Bir Ticaret Senaryosu", < <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nis97/4.htm> > (12.02.2005)

¹⁶⁵ KOVANCILAR, MİYNAT, a.g.m., s.234.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞME ETKİSİYLE MEYDANA GELEN YENİ OLUŞUMLAR VE BUNLARIN YOL AÇTIĞI VERGİSEL SORUNLAR

Küreselleşme, ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel alanlarda meydana getirdiği etkilerle uluslararası ekonomik düzeni yeniden şekillendirirken aynı zamanda ülkelerin vergi yapılarında bir takım değişimleri zorunlu kılan bir olgudur. Tüm dünya ülkelerini etkisi altına alan küreselleşme rüzgarı, özellikle vergi sistemleri açısından ayrı önem arz eden vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması ve türev ürünleri kapsayan yeni oluşumlar gündeme getirmektedir. Bu oluşumların sunmuş olduğu imkanlar yadsınamaz büyüklükte olmasına rağmen kötüye kullanılması halinde özellikle vergi kaçakçılığı başta olmak üzere ciddi bir takım vergisel sorunları da beraberinde getirmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi sistemlerini derinden etkileyerek matrah aşınmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinde azalmaya neden olan bu oluşumlar ile neden olduğu vergisel sorunlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

I. KÜRESELLEŞME ETKİSİYLE VERGİ SİSTEMLERİNDE YENİ OLUŞUMLAR

Küreselleşmenin etkisiyle şekillenen günümüz dünyasında ticaret hacminde, piyasa yapısında, teknolojide, ulaşım ve iletişimde, ticaret kalıplarında, piyasa araçlarında ve hatta ideolojik kutuplaşma kapsamında görülen değişim, doğal olarak bir takım kavram ve oluşumları da beraberinde getirmiştir. TANZI' nin vergi sistemlerinin temelini kemiren “mali termitler¹⁶⁶” olarak nitelendirdiği bu yeni oluşumlar genel olarak vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması ve türev ürünler şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

A. Uluslararası Vergi Rekabeti

Dünya ekonomisinde birçok kapalı ekonominin açık hale gelmesini sağlayan küreselleşme eğilimi, ticari liberalizasyon ayağıyla dünya ticaret hacmini arttırarak dünya üretiminin üzerine çıkarmakta, finansal liberalizasyon ayağıyla da bireysel ve kurumsal yatırımcıların fonlarını geliştiren uluslararası piyasalarda sınırsız bir şekilde en yüksek gelir elde edebilecekleri yerlerde değerlendirmelerine imkan sağlayan bir ortam sunmaktadır. Yatırımcıların kararları her ne kadar pazar büyüklüğü, geniş kamu hizmetleri, işgücü maliyeleri, ekonomik ve siyasal istikrar gibi vergi dışı faktörlerin etkisi altında şekillense dahi asıl belirleyici faktör vergilerdir. Bunun en çarpıcı örneğini Meussen “Eğer bir ülke şirketler üzerindeki efektif vergi oranını %1 oranında düşürürse, ilave doğrudan yabancı sermaye yatırımları yaklaşık olarak %3,3 oranında artabilecektir¹⁶⁷.” şeklindeki ifadesi ile dile getirmiştir. Sermaye mobilizasyonundan en iyi şekilde faydalanma yarışına giren ulusal ekonomiler, bir yandan doğrudan yabancı yatırımlar ile portföy yatırımlarını ülkelere çekebilmek diğer yandan da yerli sermayenin yurtdışına çıkışını önlemek amacıyla özellikle vergileme alanında birbirleriyle rekabet sürecine girmişlerdir. Küreselleşme eğiliminin meydana getirdiği bu yeni oluşum “vergi rekabeti” olarak adlandırılmaktadır.

¹⁶⁶ Vito TANZI, “Globalization and the Work of Fiscal Termites”, Finance & Development, Vol: 38, No: 1, March 2001, < www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm > (20.05.2005)

Ayrıca bkz. Vito TANZI, “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, Çev: Hüseyin ŞEN, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S: 241, s. 165–169; Vito TANZI, “Küreselleşme ve Mali Termitler”, Çev. Mustafa MİYNAT, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 42. Seri**, 2002, s. 95-101.

¹⁶⁷ Gerard MEUSSEN, “The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States”, 2003,

< www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf > (20.05.2005)

Vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir¹⁶⁸. Daha kapsamlı olarak Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon hareketleri ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak, ülkelerin finansal sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekebilmek ve ulusal sermaye ve şirketleri ise kendi ülkelerinde tutabilmek için vergi oranlarını düşürerek rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmaları şeklinde tanımlanabilir¹⁶⁹.

Vergi rekabetine ilişkin yapılan tanımlamaların birleştiği ortak paydanın, gerek vergi oranlarının azaltılması gerekse sunulan vergisel teşviklerle istisna ve muafiyet kapsamının genişletilerek yabancı yatırımcılar açısından ülkeyi cazip kılabilmek olduğu söylenebilir. Vergi rekabeti gerçekleştiği taraflar açısından “yatay vergi rekabeti^{*}” ve “dikey vergi rekabeti^{**}” olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır¹⁷⁰. Bu yarışta, rakiplerine kıyasla firma ve bireylere vergisel kolaylıklar sağlamak suretiyle üstün bilgi ve tecrübe sahibi “kalifiye” beşeri sermayeyi, üretimi, istihdamı, yenilik ve icatları artıracak yabancı sermayeyi ülkesine çekmeye çalışan idari birimler vergi rekabetinden, rakipleri aktif misillemeye başvurmadığı sürece, yarar sağlarken bu rekabete karşı koymayan veya koymakta geciken veya bu uygulamanın sonuçlarından olumsuz yönde etkilenen idari birimler vergi rekabetinin mağdurları konumunda olmaktadır¹⁷¹. Küresel rekabet artışının arkasında¹⁷²:

- Tüketici beklenti ve tercihlerindeki değişim,
- Teknolojik değişim,
- De-regülasyon ile

¹⁶⁸ Filiz GİRAY, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S: 9, 2005, 93–122.

¹⁶⁹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s. 214.

* **Yatay vergi rekabeti**, aynı düzeyde olan iki (veya daha fazla) yönetimin vergi rekabetidir. İki yerel yönetimin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin almış olduğu verginin diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine örnek gösterilebilir.

** **Dikey vergi rekabeti** ise farklı düzeylerdeki iki yönetimin vergi rekabetidir. Dikey vergi rekabetine örnek olarak federal hükümetler ile eyaletlerin aynı vergi kaynağından vergi almaları gösterilebilir.

¹⁷⁰ Timothy J. Goodspeed, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, Çev: İsa SAĞBAŞ, **Maliye Dergisi**, Ocak, 2002, s. 52–53.

¹⁷¹ C.C. AKTAN, İ.Y. VURAL, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi**, 2004, S:22, s. 2.

¹⁷² S. OKSAY, S. OKSAY, “The New Global Economic Environment”, **Marmara Journal of European Studies**, No: 2, 2002, s.173–184.

- Bölgesel güçler olmak üzere dört unsur yer almaktadır.

Vergi rekabeti ilk olarak 1956 yılında Charles Tiebout tarafından hazırlanan çalışma ile dile getirilmiştir. Tiebout analizine göre: “*Mobil nitelikte olan hane halklarını bünyesine çekebilmek amacıyla yönetimler arasında oluşan rekabet toplumun sosyal refahını arttırmaktadır. Yönetimler bünyesinde bulunan mukimleri kaybetmemek amacıyla kamu harcamalarını ve vergi düzeylerini yerel tercihlere uygun hale getirmek için yeniden düzenlemelidir. Bireyler, kamu mallarına yönelik talepleri doğrultusunda kendileri için en uygun yönetimi seçebileceklerdir. Hane halkları eğer çocuklarının eğitimi için iyi finanse edilen kamu okullarını tercih ediyorlarsa, daha fazla vergi ödemelidirler. Aksi halde ise vergi oranları daha düşük ve olanakları (sunulan kamusal hizmet) daha sınırlı olan yönetim birimlerine göç edeceklerdir. Yönetimler arası rekabet, ürünler için piyasada oluşan rekabete benzemektedir*¹⁷³.”

Vergi rekabeti, “vergi oranı etkisi” ile “vergi matrahı etkisi” olmak üzere vergi gelirlerini iki şekilde etkilemektedir. Bir ülkenin vergi oranı artması halinde, doğrudan etki –özellikle kapalı ekonomi varsayımı altında– vergi gelirlerinin artması biçiminde gerçekleşecektir ki bu etkiye **vergi oranı etkisi** adı verilmektedir. Bir diğer etki ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu, değişken sermaye stokunun yurtdışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasıdır ki bu etkiye de **vergi matrahı etkisi** adı verilmektedir. Vergi rekabeti ile vergi gelirlerinde matrah aşınmasına bağlı olarak gelir vergisi ve aynı zamanda kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, tüketim vergileri ve sosyal güvenlik primlerinde ise artış beklenmektedir¹⁷⁴.

Uluslararası vergi rekabeti hakkında literatürde bazı ekonomistler, yazarlar tarafından dünya refahını arttıracığına (yararlı vergi rekabeti) yönelik, bazıları tarafından da birçok ülkenin kaynak dağılımı, vergi gelirleri ve vergi sistemleri üzerinde ciddi boyutta tahribata neden olacağına (zararlı vergi rekabeti) yönelik görüşleri sürülmektedir.

¹⁷³ EDWARDS-RUGY, International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government, Policy Analysis, No: 431, April 12, 2002, s.19.

¹⁷⁴ Semih ÖĞÜT, “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2003, S: 176, s: 216.

1. Yararlı Vergi Rekabeti

İktisadi literatürde vergi rekabetinin ulusal ekonomiler üzerinde yol açtığı olumsuz etkileri nedeniyle gölgede kalan en önemli olumlu etkisi, dünya refahını arttırması olarak ifade edilmektedir. Meussen' e göre; “Ekonomik perspektiften ele alındığında, vergi rekabeti hükümetlerde etkinliğe ve herkes için en yüksek olası refah düzeyine yol açabilir¹⁷⁵”.

Teather' e göre; “Serbest piyasa taraftarları, vergi rekabetinin tıpkı diğer rekabet türlerinde olduğu gibi yararlı olduğunu ileri sürmektedirler. Rekabetin olmadığı bir ortamda, daha verimli çalışmak gibi bir dürtüye sahip olmayan teknelci firma, tüketicinin istediği şeyleri üretmeye daha az gereksinim duymaktadır. Son on yılların daha açık ve daha rekabetçi çevresi, vergi sistemleri üzerinde vergi reformlarını karakterize eden vergi tabanını genişletme ve vergi oranlarında indirimi kapsayan pek çok pozitif etkiye sahiptir¹⁷⁶”.

Gaffney' e göre; “Verimli bir yönetim, kaliteli kamu hizmetini yüksek vergi almaksızın ya da aynı hizmeti daha düşük vergi olarak sunabilir. Bu zararlı mıdır? Emek ve sermaye faktörünü ülkeye çekebilmek için yönetimler arasındaki rekabeti destekleyen düşünce tarafından, monopolleri, tüketicileri ve üreticileri cezbedici rekabet kabul edilebilir. Bu gibi bir rekabet, zorba yönetime –teknelci yönetimin uygulamalarına– karşı alınan savunmanın en temel şeklidir¹⁷⁷”.

OECD'de uzmanlarının bir kısmı rekabetle ilgili hiçbir şeyin kötü olmadığını, rekabetin her zaman etkinliği arttırdığı ve dolayısıyla vergi rekabetinin de bahsedildiği gibi olumsuz sonuçlar doğurmayacağı görüşünü savunmaktadırlar. Bu kişilere göre monopoller, tüketicinin istediğinden daha az üretim ve etkinsizliği teşvik etmektedir. Bu nedenle vergileme alanında yaşanan bu rekabete bazı çevreler “yararlı vergi rekabeti”

¹⁷⁵ MEUSSEN, a.g.m., <www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf>(20.05.2005)

¹⁷⁶ Richard TEATHER, “The Benefits Tax Competition”, **The Institute Economics Affairs**, 2005, s. 34–37.

¹⁷⁷ Mason GAFFNEY, “The Worldwide Benefits of International Tax Competition”, The Progress Report, 2002, < www.progress.org/archive/gaffney.10htm > (22.08.2005)

adını vermektedir¹⁷⁸. Ülkelerin vergi rekabetine (yararlı vergi rekabeti) başvurma nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁷⁹:

- Vergi rekabeti mali disiplini sağlamaktadır. Ulusal vergi matrahı üzerinde hükümetlerin tasarruf gücü, vergi sistemlerini kendi çıkarları için manipüle etmek isteyen partiler ve çıkar gruplarına fırsat verebilir. Bu durum bir yandan kamusal mallar dolayısıyla kamu harcamalarında aşırılık tehdidine diğer yandan mali yönden güçlü bir azınlığın lehine vergi yükünün yeniden dağılımına neden olabilir. Uluslararası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına kamu hizmetleri ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli şekilde sunmaya yöneltecektir.
- Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan kilit düşünce, verginin “tarafsızlığı”dır. Kaynak dağılımında etkinliği sağlayan temel faktör, verginin tarafsızlığıdır. Vergilerin tarafsızlığı bozan etkileri, vergi teşvik önlemleriyle giderilebilir. Böylece piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda değiştirilmesi mümkün olabilir.
- Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir.
- “Yararlı” vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir. Bu durum hükümetleri, vergi yükümlülerinin toplam vergi yükü ile kamu hizmetlerinin kabul edilebilir bir düzey arasında uygun bir dengeyi bulmaya zorlamaktadır.

2. Zararlı Vergi Rekabeti

Küreselleşme sürecinin etkisiyle sınırsız dolaşım imkanına kavuşan sermaye potansiyelini ülkesine çekebilmek için başta vergilendirme olmak üzere birçok alanda yeni düzenlemeler yapan ülkeler –özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler– arasında adeta bir rekabet görülmektedir. Ulusal ekonomilerin gerek küreselleşme sürecinin hareketli kıldığı yatırım ve sermaye akımlarını ülkelere çekmek suretiyle ekonomik kalkınmayı sağlamak, gerekse dış ticaret ve ödemeler dengesini

¹⁷⁸ YILDIZ, a.g.e., s. 65.

¹⁷⁹ GİRAY, 2005, a.g.m., s. 97–98.

sürdürülebilir kalkınmayı sağlayacak seviyede tutmak amacıyla vergi oranlarını indirme yolunda başlattıkları vergi rekabeti zaman içinde “*dip noktasına yarış (race to the bottom)**” halini almaktadır. İşte bu noktada vergi rekabeti, zararlı niteliğe bürünmektedir. Wallace Oates, zararlı vergi rekabetini; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir “*mali dışsallık*” türü olarak tanımlamaktadır¹⁸⁰.

Mason GAFFNEY zararlı vergi rekabetini (harmful tax competition), efektif vergi oranlarının düşük tutularak vergi ayrıcalıklarının sağlanması ve vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin gizlenmesi suretiyle ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmesi amacıyla gerçekleştirdiği uygulamalar olarak tanımlamaktadır¹⁸¹. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarında devlet, yabancı yatırımcılara bilerek ve isteyerek kendi mükelleflerine sunduğu vergi ortamından daha avantajlı bir vergi ortamı oluşturmaktadır. Böylece serbest dolaşan sermaye, düşük oranlı vergi düzenlemelerinin hakim olduğu ülkelerde vergi ödeyip, daha yüksek vergi oranlarına sahip olan ülkelerin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerden yararlanmak suretiyle hareketliliği (mobility) az olan vergi ödeyicilerinin üzerinden kazanç sağlayacaklardır (free-riding)¹⁸².

Bir vergi teşvikinin zararlı vergi rekabetine neden olup olmadığını tespit etmek amacıyla genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şöyle sıralanmaktadır¹⁸³:

- Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması,

* Ülkelerin yabancı yatırımları ve sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla uygulamış olduğu vergisel avantajlar, ulusal vergi gelirlerinde önemli kayıplara yol açtığı gibi bu stratejiden zarar gören diğer ülkelerin de aynı şekilde uyguladığı vergisel teşvikler ülkeler arasında sonu gelmeyen ve tüm ülkelere zarar veren bir rekabete dönüşmekte ve “dip noktasına yarış” kavramıyla ifade edilmektedir.

¹⁸⁰ GİRAY, 2005, a.g.m., s. 110.

¹⁸¹ GAFFNEY, a.g.m., < www.progress.org/archive/gaffney.10htm > (22.08.2005)

¹⁸² Hakan AY, “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2001, S. 236, s. 134.

¹⁸³ Filiz GİRAY, Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 272, 2004, s.175–185.

- Çok uluslu şirketler (ÇUŞ'lar) lehine uluslararası kabul edilen prensipler dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşviklerinin uygulanması,
- Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri,
- Vergi rekabeti sonucu hareketli ve daha az hareketli üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunlarıyla uyumlu olmayan teşvikler,
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması,
- Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri,
- Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin yokluğunda bile vergi avantajlarının garanti edilmesi.

OECD kapsamında zararlı vergi rekabeti uygulamaları genel olarak **vergi cennetleri** ve **tercihli vergi rejimleri** olmak üzere farklı iki grupta ele alınmaktadır. Ancak çalışmamızda, tercihli vergi rejimlerinin birer yansıması olarak karşımıza çıkan “kıyı bankacılığı (off-shore bankacılık)” ve “serbest bölgeler”, Türkiye açısından önem arz ettiği için ayrı başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmektedir.

a) Vergi Cennetleri

Literatürde “vergi cenneti” kavramına ilişkin olarak “şirketleri ve bireysel yatırımcıları cezbetmek amacıyla düşük vergi oranları ve finansal gizlilik sağlayan ülke¹⁸⁴”, “vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan, kara para aklamasını kolaylaştıran ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yargısal bir düzenleme¹⁸⁵” şeklinde birçok farklı tanım yapılmaktadır. Üzerinde konsensüs sağlanan tanıma göre vergi cennetleri, vergilerin minimize edilmesi ve işletme faaliyetleri üzerindeki diğer kısıtlamaların azaltılması veya elimine edilmesi ile uluslararası ticaret faaliyetlerini çekmeyi amaçlayan önceden düşünülmüş kalkınma politikalarıdır¹⁸⁶.

¹⁸⁴ OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, Paris, 1998, s.22.

< www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf > (24.08.2005)

¹⁸⁵ Erkan YETKİNER, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S: 235, s.92.

¹⁸⁶ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetleri Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”, **Vergi**

Vergi cenneti kavramı, son yıllarda kullanılmış olmasına rağmen vergi cennetleri uygulamasının ortaya çıkışı neredeyse verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme rastlamaktadır. Antik Yunan'da, tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan % 2'lik vergiden kaçınmak amacıyla mallarını, Atina'nın açığındaki adalarda depolamaları o gün koşulları açısından tam anlamlandırılmamış vergi cenneti mantığının bir örneği sayılmaktadır¹⁸⁷. Modern anlamda vergi cennetlerine 20. yüzyılda, I. Dünya Savaşı ardından ABD ve İngiltere'de vergi oranlarının yükseltilmesi halinde sermayenin yurtdışına transfer edilmesi, II. Dünya Savaşı öncesinde Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkan ülkeleri sermayelerini sosyal ve politik karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırılması¹⁸⁸, küreselleşmenin yapıtaşları olan ticari ve finansal liberalizasyonun etkisiyle oluşan dolaşım serbestisi ile özellikle ÇUŞ'ların vergisel farklılıklarından yararlanma amacıyla farklı ülkelere yönelmeleri örneklerinde rastlamak mümkündür.

Vergi cenneti olarak tabir edilen yerler genellikle coğrafi alan, ekonomik faaliyetler ve nüfus bakımından kısır bir hacme sahip ülkelerdir. Vergi cennetlerini asıl önemli kılan unsur; yabancı sermaye yatırımlarını cezbedici bazı niteliklere sahip olmalarıdır. OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan "Zararlı Vergi Rekabeti – Yükselen Bir Global Sorun" başlıklı raporda vergi cennetlerinin ayırt edici özellikleri maddeler halinde sıralanmaktadır¹⁸⁹.

- **Hiç vergi olmaması veya yalnızca nominal vergileme yapılması:** Diğer ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ya da önemsiz düzeyde kalması halinde ülkenin vergi cenneti olma kriterlerinden birini taşıdığı kabul edilmektedir¹⁹⁰. Örneğin; Bahamalar, Cayman Adaları ve Bermuda gibi vergi cennetlerinde, gelir vergisi, veraset ve

Sorunları Dergisi, Kasım 2005, s. 206.

¹⁸⁷ AKTAN, VURAL, a.g.e., s.11.

¹⁸⁸ ÖZ, a.g.e., s. 126-128.

¹⁸⁹ OECD, 1998, a.g.r., s.23.

¹⁹⁰ OECD, 2004b, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The Progress Report**, Paris, < www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf > (24.08.2005); YILDIZ, a.g.e., s. 57-58.

intikal vergisi, stopaj vergileri dahil hiçbir vergi yükü bulunmadığı gibi gelecek 50 yılda da vergi konulmayacağına dair yatırımcılara garanti verilmektedir¹⁹¹.

- **Efektif bilgi değişiminin olmaması:** Gizlilik ve güvenilirlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiçbir şart ve koşul altında üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir.
- **Şeffaflıktan yoksunluk:** Vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelerde göze çarpan diğer önemli özellik de yürürlükte bulunan mevzuatın ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan uzak olmasıdır. Efektif bilgi değişimini de olumsuz yönde etkileyen bu özellik, vergi kaçakçılığı ve kara paranın aklanması açısından uygun bir ortam hazırlamaktadır.
- **Fiili aktivitelerin olmaması (no substantial activities):** Vergi cennetlerinin OECD tarafından belirtilen diğer özelliği, asıl ekonomik faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleştirilmemesidir. Vergi cenneti ülkelerde faaliyette bulunan kişi ya da kurumların varlığı genellikle bir daire, bir masa, bir telefon, bir sekreterden ibarettir. İşlemler yalnızca kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir¹⁹².

New York Times'ta yayınlanan haber bunu gözler önüne sermektedir; "*Batan ABD'li enerji tekeli Enron, vergi ödememek için ABD dışında tam 881 adet "şube" kurmuştur. Bunlardan 692'si Cayman Adaları'nda, 119'u Turk-Caicos Adaları'nda, 43'ü Mauritius Adası'nda, 8'i ise Bermuda'da bulunmaktadır. Şubelerden en az ikisinin, gerçekte olmayan mali işlemleri olmuş gibi gösterdiği vurgulanmıştır*¹⁹³." Bunun yanı sıra Karaippler' de, 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adaları 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketine, Bahama' lar ise 3.400'e yakın sigorta şirketine ev sahipliği yapmaktadır¹⁹⁴.

¹⁹¹ Saygın EYÜPGİLLER, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2000, S: 222, s. 189.

¹⁹² Nurettin BİLİCİ, "Vergi Cennetleri ile Mücadele", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, s. 607.

¹⁹³ "Sermayenin Vergi Cennetleri", < www.evrensel.net/02/01/18/dunya.html#1 >, (12.06.2005)

¹⁹⁴ Muhammed AKDİŞ, **Global Finansal Sistem Finansal Krizler ve Türkiye**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2002, s. 47.

Vergi cennetleri genel olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır¹⁹⁵:

- **Üretici Vergi Cennetleri**; üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulanan ülkeler olarak tanımlanmaktadır. Bu ülkelerin amacı, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri, ülkelerine çekmektir. Bu nedenle üretici vergi cennetleri, uluslararası doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının artması ve üretim tesislerinin kurulması amacıyla üretim işletmelerine önemli vergi ayrıcalıkları tanırlarken, ülkelerinde yerleşik diğer kişi ve kurumları vergilendirmektedirler. Uluslararası vergi rekabeti, üretici vergi cennetlerinin artmasına neden olmuştur. Örneğin; İrlanda, belirli alanlarda üretim tesisi kuran yabancı ÇUŞ'lara % 10 azaltılmış vergi oranı uygulamaktadır.
- **Geleneksel Vergi Cennetleri**; yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine oldukça düşük oranda vergi uygulayan ülkeler olarak tanımlanmaktadır.

Bazı yazarlara göre vergi cennetlerinin coğrafi yapı dikkate alınmak suretiyle aşağıdaki gibi sınıflandırılması mümkündür¹⁹⁶:

- **Afrika'da**, Djibouti, Liberia, Mauritius, Seychelles ve Tangier,
- **Asya ve Pasifik'te**, Avustralya, Cook Adaları, Guam, Hong Kong, Japonya, Macau, Malezya, Marianas, Marshall Adaları, Micronesia, Nauru, Niue, Filipinler, Singapur, Tayland, Vanuatu ve Western Samoa,
- **Avrupa'da**, Avusturya, Andora, Campione, Kıbrıs, Gibraltar, Guernsey, Macaristan, İrlanda, Sark and Isle of Man, Jersey, Liechtenstein, Lüksemburg, Malta, Maderia, Monaco, Hollanda, Rusya, İsviçre, United Kingdom,
- **Orta Doğu'da**, Bahreyn, Dubai, İsrail, Kuveyt, Lübnan, Oman,
- **Batı Hemisphere' de**, Antigua, Anguilla, Ruba, Bahamas, Barbados, Belize, Bermuda, British Virgin Adaları, Cayman Adaları, Costa Rika, Dominica, Grenada, Montserrat, Hollanda Antileri, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, Panama,

¹⁹⁵ ÖZ, a.g.e., s. 125-126.

¹⁹⁶ GÜNAYDIN, 2005, a.g.m., s.121-122.

Puerto Rico, St. Vincent, Turks and Caicos, ABD ve Uruguay.

Vergi cenneti ülkelerin sınıflandırılmasında kullanılan diğer bir parametre ise uygulanan vergi sistemleridir. Vergi cenneti ülkeler, uyguladıkları vergi sistemleri açısından aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır¹⁹⁷:

- **Verginin olmadığı ülkeler:** Bermuda, Bahama ya da Cayman Adaları'nın örnek olarak gösterilebileceği bu ülkelerde kazanç, irat ya da servetler üzerinden hiçbir şekilde vergi alınmamakta, devlet gelirleri kuruluş aşamasında alınan ücretlerden ya da faaliyetin devamı süresince alınan aylık, ücret gibi unsurlardan oluşmaktadır.
- **Yurtdışı faaliyet kazançları üzerinden vergi alınmayan ülkeler:** Panama, Liberya, Cebeli Tarık (Gibraltar), Isle of Man gibi ülkelerin örnek olarak gösterilebileceği bu ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurtiçi faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır.
- **Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler;** bu gruba giren ülkelerde kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak, vergi oranı oldukça düşüktür. Bu ülkelere; K.V. oranının % 4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum Kesimi örnek gösterilebilir.
- **Özel vergi rejimleri olan ülkeler;** bu gruba giren ülkelerde gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmakla birlikte belirli tipteki şirketlere veya işlemlere vergi avantajları sağlanmaktadır. Hollanda Antilleri'nde holdinglere, Panama'da gemicilik işletmelerine, Barbados' ta uluslararası finansal şirketlere yönelik sunulan özel vergi uygulamalarına rastlanmaktadır. Örneğin; Panama'da genel K.V. oranı % 30 olmasına rağmen, uluslararası gemicilik faaliyetlerinden sağlanan kazançlar vergiye tabi tutulmamaktadır. Yine, Barbados'ta genel K.V. oranı % 36 olmasına rağmen, kıyı bankalarına % 1 oranında K.V. uygulanmaktadır.

b) Tercihli Vergi Rejimleri

¹⁹⁷ ÖZ, a.g.e., s. 130-131.

OECD üyeleri ile üye olmayan ülkelerden birçoğu, genellikle vergi farklılıkları karşısında oldukça kolay bir şekilde yer değiştirebilen ekonomik faaliyetleri cezbetme, pasif yatırımları ülkede tutma, kağıt üzerindeki karlar (kağıt üzerine kaydedilen karlar) için uygun ortam sağlama amacı doğrultusunda tercihli vergi rejimleri oluşturmaktadır¹⁹⁸. Diğer bir ifadeyle, tercihli vergi uygulamalarında temel amaç, dar mükellefe tam mükelleften farklı olarak bir takım vergisel teşviklerin uygulanmasıyla yabancı sermayenin ülkeye çekilmesidir. Tercihli vergi rejimi uygulaması, vergi cennetleri ile benzer özellikler göstermesine rağmen, aralarındaki en temel fark, tercihli vergi rejimlerinde uygulanan vergisel teşviklerin belirli bir konuda ya da bölgede sınırlı olmasıdır. İrlanda, İsviçre ve Lüksemburg tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelere örnek verilebilir¹⁹⁹.

OECD'nin 1998 yılı Raporu'nda tercihli vergi rejimlerinin ayırt edici özellikleri maddeler halinde sıralanmaktadır²⁰⁰.

- **Hiç vergi olmaması ya da düşük efektif vergi oranları uygulanması:** Tercihli vergi rejimlerinin en belirgin özelliği, elde edilen gelirler üzerine hiç vergi uygulanmaması ya da oldukça düşük oranlı efektif vergi uygulanmasıdır. Vergi olmaması veya efektif olarak oldukça düşük olması vergi tarifesinin düşüklüğünden kaynaklanacağı gibi vergi matrahının oldukça dar tanımlanmasından da kaynaklanabilir. Mevcut rejiminin “zararlı” olduğuna dair kesin yargıda bulunma konusunda yalnız başına yeterli olmayan bu özelliğin yanı sıra diğer özelliklerden de bir ya da birkaç tanesinin mevcut olması gerekmektedir²⁰¹.
- **Rejimin izole edilmiş olması (Ring fencing of regimes):** Bazı tercihli vergi rejimleri, kısmen veya tamamen ilgili ülkenin iç piyasasından izole edilmiş durumdadır. Bir ülkenin oluşturduğu bir rejimi kendi iç piyasasından izole etmesi, bu rejimin zararlı etkiler doğurabileceğinin habercisidir. Bu izolasyon, rejimin açık ya da kapalı bir şekilde mukim vergi mükelleflerini rejimin avantajlarından yararlanmaktan mahrum bırakılması ya da rejimden yararlanan

¹⁹⁸ OECD, 1998, a.g.r., s.25.

¹⁹⁹ GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m., s. 153.

²⁰⁰ OECD, 1998, a.g.r., s.27.

²⁰¹ TAŞ, KARACA, 2004, a.g.m., s.433.

firmaların iç piyasada faaliyette bulunmalarının açık ya da kapalı bir şekilde yasaklanması şeklinde sağlanmaktadır.

- **Şeffaflıktan yoksunluk:** Bu özellik gereği ikametgah ülkesi, bir yandan yabancı yatırımcılar açısından rağbet görmesi diğer yandan koruyucu tedbirler alma konusunda zor durumda kalması nedeniyle kendisini çelişki ortasında bulmaktadır. Çünkü şeffaf olmayan rejimler onun faydalanıcılarına vergi otoriteleri ile pazarlık etmek için, serbestlik verir ve benzer durumlardaki vergi mükelleflerine farklı muamele yapma adaletsizliği ile sonuçlanmaktadır²⁰².
- **Efektif bilgi değişiminden yoksunluk:** Tercihli vergi rejimi faaliyetlerinden yararlanan mükelleflere ait bilgilerin diğer ülkelerle efektif değişimden yoksun olması, söz konusu ülkenin zararlı vergi rekabeti faaliyetinde bulunduğu güçlü bir göstergesidir.

Tablo 11: OECD Ülkelerinde Tercihli Vergi Rejimlerinin Görünümü

Ülke	Rejim	Rejim Durumu			
		Yürürlükten Kaldırılan Rejimler	Değiştirilen Rejimler	Zararlı Değil	Zararlı
SİGORTACILIK					
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			X	
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X			
Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi	X			
İtalya	Triste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	X			
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	X			
Portekiz	Maderia Uluslararası İş Merkezi	X			
Lüksemburg	Reasürans Firmalarına Dalgalanmalara Yönelik Sağlanan Ayrıcalıklar		X		
İsveç	Yabancı (non-life) Sigorta Şirketleri	X			
FİNANS VE KİRALAMA					
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X			

²⁰² GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m., s. 179.

Macaristan	Risk Sermayesi Şirketleri			X	
Macaristan	Yurtdışında Faaliyet Gösteren Şirketlerin Tercihli Rejimleri	X			
İzlanda	Uluslararası Ticari Şirketler	X			
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	X			
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	X			
İtalya	Triste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	X			
Lüksemburg	Finans Bölümü		X		
Hollanda	Uluslararası Grup Finansmanı İçin Risk Rezervleri	X			
Hollanda	Grup İçi Finans Aktiviteleri		X		
Hollanda	Finans Bölümü		X		
İspanya	Basque Country ve Navara Koordinasyon Merkezi	X			
İsveç	50 % 50 Uygulamaları (İşletmeleri)				
FON YÖNETİCİLERİ					
Yunanistan	Yatırım Fonu / Portföy Yatırımı(Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)			X	
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)	X			
Lüksemburg	Fon Yönetim Şirketleri				
Portekiz	Maderia Uluslararası İş Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)	X			
BANKACILIK					
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			X	
Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezi			X	
İrlanda	Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi	X			

İtalya	Triste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi	X			
Kore	Döviz Değişimi Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Aktiviteleri	X			
Portekiz	Maderia Uluslararası İş Merkezinde Bulunan Dış Bölümler	X			
Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi	X			
MERKEZ REJİMLERİ					
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X			
Fransa	Merkez		X		
Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri		X		
Yunanistan	Yabancı Şirket Ofisleri	X			
Hollanda	Artı Maliyet Yöntemi		X		
Portekiz	Maderia Uluslararası İş Merkezi	X			
İspanya	Basque Country ve Navara Koordinasyon Merkezleri	X			
İsviçre	50 % 50 Uygulamaları (İşletmeleri)				
İsviçre	Hizmet İşletmeleri		X		
DAĞITIM MERKEZ REJİMLERİ					
Belçika	Dağıtım Merkezleri		X		
Fransa	Lojistik Merkezler		X		
Hollanda	Artı Maliyet Yöntemi		X		
Türkiye	Serbest Bölgeler			X	
HİZMET MERKEZİ RAJİMLERİ					
Belçika	Hizmet Merkezleri		X		
Hollanda	Artı Maliyet Yöntemi		X		
GEMİCİLİK					
Kanada	Uluslararası Gemicilik			X	
Almanya	Uluslararası Gemicilik			X	
Yunanistan	Gemicilik Ofisleri			X	
Yunanistan	Gemicilik Rejimi (27/75 Sayılı Kanun)			X	
İtalya	Uluslararası Gemicilik			X	
Hollanda	Uluslararası Gemicilik			X	
Norveç	Uluslararası Gemicilik			X	
Portekiz	Madeira Uluslararası Gemicilik Kaydı			X	
DİĞER AKTİVİTELER					
Belçika	Informal Capital		X		

	Düzenlemeleri				
Belçika	Dış Satış Şirket Aktiviteleri İle İlgili Düzenleme	X			
Kanada	Yerleşik Olmayanların (Dar Mükellefler) Sahip Oldukları Yatırım İşletmeleri	X			
Hollanda	Informal Capital Düzenlemeleri		X		
Hollanda	Dış Satış Şirket Aktiviteleri İle İlgili Düzenleme	X			
ABD	Dış Satış Şirketleri	X			

Kaynak: OECD, 2004, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, s. 7-9.

c) Kıyı Bankacılığı (Off-Shore Bankacılık)

Küreselleşen dünya ekonomisinde bankacılık sektörünün gelişimini sağlamak amacıyla bu alanda geçerli olan yasal kısıtlayıcı düzenlemeler mümkün olduğunca indirilmeye çalışılmış ve yeni bir olgu, kıyı bankacılığı (off-shore bankacılık) merkezleri ortaya çıkarılmıştır. Özellikle, 1960'lı yıllarda yaşanan ödemeler dengesi krizleri nedeniyle sermaye hareketlerine sınırlamalar getirilmesi, OPEC üyesi ülkelerin aniden artan gelirleri, soğuk savaş döneminde SSCB'nin ABD'deki banka hesaplarının dondurulması korkusuyla, yasal sınırlamalara tabi olmayan ve dolar olarak tutulan İngiliz Bankalarına aktarılması modern kıyı bankacılığının ortaya çıkmasına neden olmuştur²⁰³.

“Off-shore” kavramı İngilizce kökenli olup “kıyı açıklarında” anlamına gelmektedir²⁰⁴. Kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslararası paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler

²⁰³ ÖZ, a.g.e., s. 166.

²⁰⁴ E. ALPTÜRK, A. KAYACAN, “Off-Shore Hesaplarının Finansal ve Vergisel Boyutu ile Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2002, S: 170, s. 67.

yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsam dışında tutularak, getirilen mali ve hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türüdür²⁰⁵.

Kıyı bankaları, özel bir banka olmayıp, temel olarak diğer bankalar gibi mevduat toplayan, kredi veren ve güvene dayalı işlemler yapan bankalardır²⁰⁶. Kıyı bankacılığı faaliyetlerinde, işlemlerin gerçekleştirilme biçimlerine göre, kayıt merkezleri (paper center, shall branch, brass plate) ve fonksiyonel merkezler (functional centers) olmak üzere iki merkez söz konusudur. Kayıt merkezleri, başka merkezlerde gerçekleştirilen işlemlerin, burada kayda geçirilerek özellikle vergisel avantajlar sağlanmaktadır. Kıyı bankacılığı yapan finansal kuruluşlar tarafından, söz konusu merkezlerde bulunma karşılığında sadece yıllık bir ücret ödenmektedir. Fonksiyonel merkezler ise, her türlü bankacılık işlemlerinin bizzat gerçekleştirildiği merkezlerdir²⁰⁷.

Müşterilerine gizlilik, politik istikrar, vergilendirme olmaması (sıfır ya da sıfıra yakın), sermaye hareketlerinde tam serbesti, coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık, gerekli altyapı (telekomünikasyon, ulaşım, konaklama) ve uzman personel veya kurum (vergi danışmanları, avukatlar vs) gibi hizmetler sunan kıyı bankalarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²⁰⁸:

- Kıyı bankaları buldukları ülkede geçerli olan para birimi dışındaki bir para birimi ile işlem yapmaktadır.
- Şart olmamakla birlikte, esasen yerleşik olmayan kişiler ve kurumlarla işlem yapmaktadır.
- Genellikle yurtiçi finans piyasasının tabi olduğu yasaların, sınırlamaların ve kontrollerin çoğundan muaf tutulmaktadır.
- Çok sıkı biçimde sır saklama ilkesi uygulanmaktadır.

²⁰⁵ TOBB, Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, 2002, s. 350- 351.

< www.tobb.org.tr/vergisistemi/d2.pdf.> (07.07.2005)

²⁰⁶ TBB, “Karaparanın Aklanması Suçu İle Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri”, s. 20.

< www.tbb.org.tr/turkce/yayin/235.pdf > (07.07.2005)

²⁰⁷ TOBB, a.g.m., s. 352.

²⁰⁸ TBB, a.g.m., s. 21.

- Faiz oranlarının belirlenmesinde serbesti söz konusudur.
- Dolaysız vergi olarak alınan gelir ve kurumlar vergisinin kaldırılması veya çok düşük seviyelere çekilmesi söz konusudur.
- Bankaların, müşterilerine ödeyecekleri faizden stopaj kesilmemesi, yurtiçi bankaların tabi olduğu kambiyo sınırlamalarına tabi tutulmaması diğer bankalardan ayrılan bir başka özelliktir.

Kıyı bankalarının karakteristik özellikleri doğrultusunda sunmuş olduğu vergisel ve diğer avantajlar dolayısıyla bir ülkede sağladığı dolaylı ve dolaysız faydalar ev sahibi ülkenin uluslararası sermaye piyasalarına rahatlıkla girebilmelerine imkan tanıma, finans sistemlerinin işlerliğini etkinleştirme ve ülke ekonomisinin yurt dışı ekonomilerle entegrasyonunu hızlandırma şeklinde kendisini göstermekte, ayrıca ev sahibi ülkeler modern bankacılık ve finansman teknikleri getirerek, ülkedeki proje, mali, hukuki danışmanlık hizmetlerinin gelişmesine ve uzman personelin yetişmesine de katkıda bulunmaktadır. Fakat tüm bunların yanı sıra, elde edilecek faydaların tek başına yeterli olmaması, bankacılık sektörünün geneli içindeki yerinin sınırlı olması ve niteliği gereği sağlayacağı faydanın çoğunun ülke dışında kalması nedeniyle, kıyı bankasının bulunduğu ülke ile direkt ilgisinin bulunmaması, kıyı bankacılığı uygulamasının sağlayacağı faydaların ancak küçük ülkeler için tatminkar olduğu sonucunu doğurmaktadır²⁰⁹.

Kıyı bankacılığı kavramı, her ne kadar gerek sahip olduğu özellikler gerekse yaygın kuruluş yerleri itibarıyla vergi cenneti kavramı ile eşdeğerdeymiş gibi algılsa dahi, özünde –standart bankalara nazaran ayırt edici bir takım özelliklere sahip olan– bir bankacılık çeşididir.

d) Serbest Bölgeler

Uluslararası platformda yaşanan serbestleşme trendinin etkisi ve üretim maliyetlerini en düşük düzeyde belirleyerek rekabet gücünü artırma güdüsüyle

²⁰⁹ Emel YAMAÇ, **Küresel Vergi İşbirliğinde Vergi Cennetleri ve Zarar Verici Vergi Uygulamaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2005, s. 39.

yatırımcılar, gerek yurt içinde, gerekse yurt dışında cazip faaliyet merkezleri arayışı içerisindeyler. Bu arayışın, yurtiçi ayağını “serbest bölgeler” olarak adlandırılan alanlar oluşturmaktadır.

Dünyada ilk olarak serbest bölge niteliğinde kabul edilebilecek uygulamalar, yaklaşık 200 yıl öncesinin eski Yunan ve Roma medeniyetlerine kadar uzanmaktadır. Yunanistan’ın Pire ve Challis limanları ilk serbest bölge örneklerini oluşturmaktadır. Günümüzdeki yapıya benzer serbest bölgeler ise 18.yüzyıldan itibaren Gibraltar Adası (1704), Singapur (1819) ve Hong-Kong’da (1842) faaliyet göstermeye başlamıştır²¹⁰. Özellikle 1967 yılında Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Komisyonu tarafından gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarını arttırmada önemli bir araç olarak kabul edilen serbest bölgeler, bu gelişmenin ardından hızla artış göstermiştir²¹¹. Günümüzde serbest bölge olarak kullanılan “Sulina Limanı”nın bu niteliği kazanabilmesi için atılan ilk adımlar, 1870 yılının Osmanlı İmparatorluğu’na kadar uzanmaktadır. Türkiye’de Cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllardan itibaren yasal zemin oluşturulması için gerekli düzenlemeler yapılmasına rağmen ilk somut girişimlere 1980’li yıllarda rastlanmaktadır²¹².

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içerisinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli olan ticari, mali ve iktisadi alanlara yönelik hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır²¹³. Ticari, sanayi ve özel serbest bölgeler olmak üzere üç tür serbest bölge bulunmaktadır. Genel olarak serbest bölgelerin temel amaçları, istihdam sağlamak, ihracatı arttırarak döviz girişini sağlamak ve böylece ticaret dengesini geliştirmek, gelişmekte olan ülkelerle sanayileşmiş ülkelerin sanayi sektörlerinin birleşimini kolaylaştırmak ve ulusal sanayinin uluslararası

²¹⁰ www.gumruk.gov.tr.pdf, s. 9. (15.07.2005)

²¹¹ Kevser Altay EBİRİ, “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Raporu Dergisi**, 2000, S: 47, s. 45.

²¹² www.gumruk.gov.tr.pdf, s. 8. (15.07.2005)

²¹³ TOBB, a.g.m., s. 352.

rekabetini geliştirmek, teknoloji transferini ve gelişmeyi teşvik etmek şeklinde sıralanabilir²¹⁴.

Serbest b6lgeler, sadece gelişmekte olan 6lkelere 6zg6 bir uygulama olmayıp gelişmiş 6lkelerde de varlığına rastlanmaktadır. Ancak, gelişmekte olan 6lkelerdeki serbest b6lgeler, genelde 6retim ağırlıklı “ihrac 6r6nleri işleme b6lgeleri” g6r6n6m6nde iken, gelişmiş 6lkelerdeki serbest b6lgeler ise ticaret ağırlıklı “serbest ticaret b6lgesi” g6r6n6m6ndedir. 6lkemizde faaliyet g6steren serbest b6lgeler ise hem 6retim hem de ticarete y6nelik olup, karma 6zellik g6stermektedir²¹⁵.

AB 6lkelerinde, serbest b6lgelerde gerçekleştirilen faaliyetler için gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasına dair 6zel bir d6zenleme mevcut değildir. Sadece, b6lgeye ithal edilen mallar, burada kaldıkları s6rece g6mr6k vergisine tabi tutulmamaktadır. Ancak b6lgeden başka 6lkelere yapılan ihracat o 6lkede g6mr6k vergisine tabi tutulmaktadır²¹⁶.

T6rkiye’de 1985 yılında ıkarılan 3218 Sayılı Serbest B6lgeler Kanunu*’nun 6. maddesinde yer alan “*Serbest b6lgeler g6mr6k hattı dışında sayılır. Bu b6lgelerde vergi, resim, harç, g6mr6k ve kambiyo m6kellefiyetlerine dair mevzuat h6k6mleri uygulanmaz.*” h6k6m ile serbest b6lgelerde faaliyette bulunanlara oldukça geniş ayrıcalıklar tanınmıştır. 2001 yılında y6r6rl6đe giren 5084 Sayılı Kanun** ile bu h6k6m “*Bu b6lgelerde, g6mr6k ve kambiyo m6kellefiyetine dair mevzuat h6k6mleri uygulanmaz.*” şeklinde değiştirilmiştir. Her ne kadar vergi mevzuatı ile ilgili ayrıcalıkların ortadan kaldırılması amaçlansa dahi, kanuna eklenen geçici maddeler, bazı şartlar dahilinde 6nceden tanınan ayrıcalıkların belirli bir s6re daha geçerliliğini s6rd6rme imkanı sağlamaktadır.

²¹⁴ Free Trade Zones and Free Trade Agreement, 2000, <www.local.attac.org/13/documents/ZF_en.PDF> (07.07.2005)

²¹⁵ “Serbest B6lgeler; Tanım, Amaçlar Ve Uygulamalar” <www.ihracatdunyasi.com/soruserbbolg.html> (07.07.2005)

* 15/06/1985 tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete

** 06/02/2004 tarih ve 25365 Sayılı Resmi Gazete

²¹⁶ GİRAY, a.g.m., s. 182.

OECD 2000 yılı “Küresel İşbirliği’ne Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” başlıklı raporunda, Türkiye’de gerçekleştirilen serbest bölge uygulamaları, potansiyel zarar verici rejimler kapsamında değerlendirilmesine rağmen, yapılan çalışmalar doğrultusunda 2004 yılı “Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu” başlıklı raporunda bu uygulamaların zarar verici özelliklere sahip olmadığı ifade edilmiştir.

Serbest bölgelerin karakteristik özelliklerinin yatırımcılar açısından sağladığı avantajlar aşağıdaki gibi özetlenebilir²¹⁷:

- Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirler, hiç bir izne ve vergiye tabi olmaksızın yurt dışına veya Türkiye’ye transfer edilebilir.
- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye’den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye’ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye’den ihraç fiyatına (KDV’siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz.
- Mallar serbest bölgede süre sınırlaması olmaksızın kalabilir.
- Serbest bölgedeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır.
- Başvuru ve faaliyet süresince her türlü bürokrasi en aza indirilmiştir.
- Serbest bölgeler özel sektör şirketlerince işletilmektedir.
- Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye’ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye veya AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak, serbest bölgeden Türkiye’ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke

²¹⁷ Levent GENÇYÜREK, “Serbest Bölgeler Gerçeği ve Vergilendirme”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Temmuz 2004.

menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.

- Ülke içinde vergiye dayalı mali yüklerden ve bürokrasiden kurtulmak isteyen, ithal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan, emek yoğun sektörlerde faaliyet gösteren, takas ticareti ile uğraşan, altyapısı hazır, modern bir iş ortamı arayan tüm firmalar için bu bölgeler cazip olabilmektedir.

B. Uluslararası Transfer Fiyatlaması

Dünya ekonomisi, özellikle 1990'lı yılların başından itibaren ekonomik, siyasi, teknolojik alanda yaşanan değişimlerin ivme kazandırdığı küreselleşme sürecinin etkisiyle gün geçtikçe sayıları hızla artan ÇUŞ'ların hakim olduğu bir pazar konumuna gelmiştir.

“Küresel işletme”, “dünya işletmesi”, “transnasyonal işletme” ve “suprasnasyonal işletme” (uluslar üstü) gibi birbirlerine yakın terimlerle ifade edilen ÇUŞ'lar, ekonomik işletme birimlerinin hukuki şekli ve uğraşı alanlarına bakılmaksızın iki ya da daha fazla ülkede faaliyet gösteren; işletme birimleri arasında, küresel strateji oluşturmak üzere uyumlu ve ortak politikaların saptanması sağlayan; bir ya da birden fazla karar alma merkezinin etkin kontrolüne dayalı bir karar alma sistemine sahip olan; bilgi, kaynak ve sorumlulukları birimler arasında paylaşan ekonomik işletmelerden oluşan ticari bir teşebbüstür²¹⁸.

ÇUŞ'ların beraberinde getirdiği genişleme süreci, birbirlerinin alıcı ve satıcısı konumunda bulunan ana şirket (parent company) ile yabancı ülkelerdeki iştirakleri (subsidiaries) arasında maddi ya da gayri maddi iktisadi kıymetlerin (hizmetler de dahil) transferini de önemli seviyelere getirmektedir. OECD'nin yaptığı araştırmalara göre, dünya ticaretinin % 60'dan fazlası ÇUŞ'ların kendi aralarında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'ların kendi aralarında ve sınır aşırı olarak yaptıkları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlandırma, hem işlemi yapan ÇUŞ'ları, hem de işlemlerin

* **Vergi sığınakları**, kişinin vergi yükümlülüğünü azaltma amacıyla önerilen yatırım planlarıdır.

²¹⁸ Kadir D.ŞATIROĞLU, **Çok Uluslu Şirketler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 536, 1984, s. 22.

gerçekleştiği ülkeleri çok yakından ilgilendirmektedir. İşlemi yapan ÇUŞ' lar, esas olarak, işlemler nedeniyle elde edilecek karları düşük gösterip, ödeyecekleri toplam vergileri minimize etmeye çalışırken, ana şirketin bulunduğu ülkeler (home country) ile yatırımın yapıldığı ülkelerde (host county) vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar²¹⁹. Bu amaç doğrultusunda, ÇUŞ' ların ana şirketleri yüksek vergi oranları uygulamaya devam eden gelişmiş ülkelerde, yatırımları ise yabancı sermayeye uyguladıkları vergi avantajları nedeniyle vergi cennetleri (tax havens) veya vergi sığınakları* (safe harbours) olarak adlandırılan ülkelerde bulunmaktadır²²⁰. Bu bağlamda, iki ülke arasında anlaşmazlıklara neden olan “transfer fiyatlaması” olgusu, özellikle ülkelerin vergi sistemleri açısından büyük önem arz etmektedir.

1. Uluslararası Transfer Fiyatlaması Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Literatürde “transfer fiyatlaması” kavramına ilişkin olarak “herhangi bir kar merkezinin ürettiği bir aramalının bu aramalını girdi olarak kullanacak diğer bir kar merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyat²²¹”, “dünyanın farklı bölgelerinde yerleşmiş aynı grup birimleri arasında alınıp satılan mal, hizmet ve gayri maddi varlıklara uygulanan fiyat”, “ya ithalatların yüksek fatura edilmesi veya ihracatların düşük fatura edilmesi suretiyle ÇUŞ birimleri arasında finansal kaynakların transferi için bir araç” şeklinde birçok tanım yapılmaktadır²²².

1910 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “The Principles of Political Economy” isimli eserinde firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve bu durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gereğinden bahsetmektedir²²³. Uluslararası arenada transfer fiyatlama ile ilgili özel hükümler, ilk olarak I. Dünya Savaşı sırasında ABD ile İngiltere tarafından ortaya çıkarılmıştır. Bu hükümler, şirketlerin sınır ötesi işlemlerinin fiyatlaması veya

²¹⁹ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2003, s. 1–2.

²²⁰ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e., s.217.

²²¹ Z. HATİPOĞLU, C.T. GÜRSOY, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Bilmen Basımevi, 1979, s. 481.

²²² İ. GÜNAYDIN, S. BENK, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10–14 Mayıs 2004, s. 397.

²²³ Tuncay KAPUSUZÖĞLU, **Türkiye VI. Vergi Kongresi 2002**, İstanbul, s. 147.

denizaşırı ortak şirketlere kar dağıtımını yoluyla gerçekleştirecekleri vergiden kaçınma faaliyetlerini önlemeyi amaçlamaktadır²²⁴. 1920’li yıllarda Du Pont firması, General Motors, Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği, 1965 yılında “Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” başlıklı çalışması ile Solomons, 1970 ‘li yıllarda İngiltere Vergi Dairesi ile ABD Vergi Dairesi hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlamalarına dikkat çekerek bir takım düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır²²⁵. Bu amaç doğrultusunda transfer fiyatlamasına yönelik olarak ilk yasal düzenleme, Gelir Yasası kapsamına 1954 yılında dahil edilen 482 numaralı kısım ile gerçekleşmiştir. ABD’de gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, izleyen süreçte diğer ülke ve kuruluşlara (özellikle OECD’ye) örnek teşkil etmiştir²²⁶.

Türkiye’de daha düne kadar “örtülü kazanç müessesesi” ile vurgulanmaya çalışılan transfer fiyatlaması ile ilgili gerekli düzenleme, 22.06.2006 tarihi itibariyle T.B.M.M.’de kabul edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yer almaktadır. Transfer fiyatlaması, aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin nasıl olması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavram iken, örtülü kazanç kavramı, hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceğini tanımlamaktadır. Transfer fiyatlaması ile örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirildiğinde, emsallerine uygun olmayan transfer fiyatlamaları örtülü kazanç olarak kabul edilebilecektir. Kısacası; örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak değerlendirilebilmektedir²²⁷.

2. Uluslararası Transfer Fiyatlaması İşleyişi

Entegrasyon hareketlerinin oldukça yoğun olduğu günümüz dünya ekonomisini ekonomik, siyasi, sosyal ve özellikle vergi sistemleri açısından oldukça yakından ilgilendiren uluslararası transfer fiyatlaması kavramı, ÇUŞ’lar tarafından vergi yüklerini azaltma amacıyla kullanılan bir araç olarak algılanmaktadır. Bu şirketler, vergi oranı

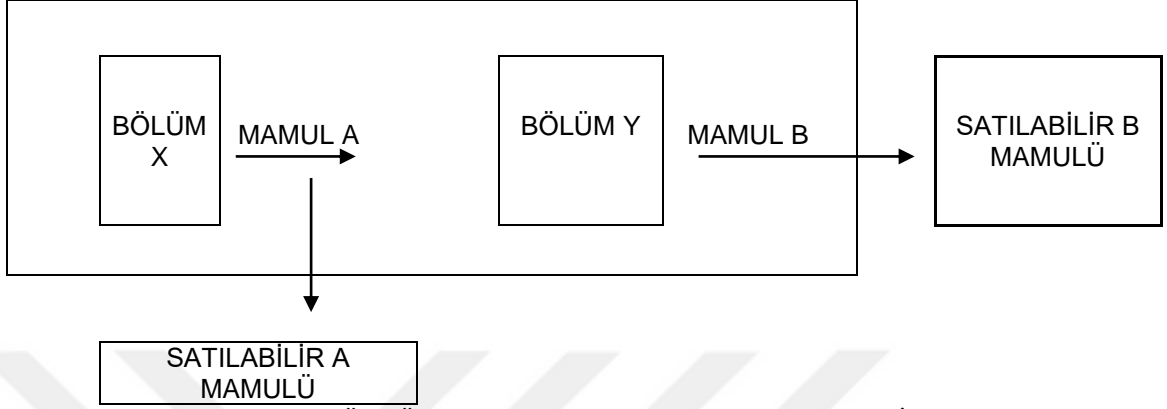
²²⁴ UN, Transfer Pricing History C State of the Art C Perspectives, 2001, ST/SG/AC.8/2001/CRP.6, s.5.

²²⁵ KAPUSUZUOĞLU, 2002, a.g.m., s. 147-148.

²²⁶ Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1999, S: 214, s. 57.

²²⁷ Şükrü ŞENALP, “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, < www.alomaliye.com.tr > (05.05.2006)

düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerinden mal veya hizmetleri yüksek fiyatla satın almakta ve bu şirketlere mal veya hizmetleri düşük fiyatlarla satarak karlarını düşük vergili bu ülkelere aktarmak suretiyle vergi sonrası karlarını arttırmaktadırlar²²⁸.



Kaynak: Süleyman YÜKÇÜ, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Cem Ofset, 1999, s. 738.

Şekil 2: Transfer Fiyatı Uygulaması

Transfer fiyatlamasının uygulama aşamalarını gösteren **Şekil 2**'de X üretim bölümünde üretilen A mamulü, kendi bağlı olduğu grubun diğer bir üyesi olan Y üretim bölümüne aktarılarak üretiminde kullanıldığı "B mamulü" olarak satılabileceği gibi, doğrudan X üretim bölümü tarafından satılması da mümkündür. Burada transfer fiyatlaması, A mamulünün piyasaya sürülmeksizin, kendi grubunun bir üyesine yaptığı satışta uygulanacak fiyat olarak karşımıza çıkmaktadır.

ÇUŞ yöneticileri, transfer fiyatını belirlerken "vergi minimizasyonu", "nakit transferi olanağı", "gümrük tarifeleri", "gümrük vergileri", "döviz kurlarındaki değişme riski" gibi kriterleri göz önünde bulundurmak durumundadır²²⁹. ÇUŞ'ların izleyeceği transfer politikaları üzerinde vergi oranlarındaki değişikliğin etkisi aşağıdaki somut örnek üzerinde daha iyi anlaşılmaktadır²³⁰.

²²⁸ Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", *Yaklaşım Dergisi*, 2001, S: 105, s. 75.

²²⁹ Orhan ÇELİK, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Nisan 2000, s.107.

²³⁰ AKTAŞ, a.g.t., s. 11-12.

A ülkesinde yerleşik ABC Şirketi, bir yılda 1.000 adet TV üretimi yapmaktadır. Şirket, bu TV'leri B ülkesinde yerleşik olan, iştiraki BCD şirketi aracılığı ile piyasaya satmaktadır. ABC Şirketi, TV'lerin adedini 1.000 \$'dan, BCD şirketine, BCD şirketi de TV'lerin adedini 1.250 \$'dan piyasaya satmaktadır. A ülkesinde % 50 oranında, B ülkesinde ise % 20 oranında K.V. uygulanmaktadır. A ülkesi, malı 600.000 \$'a mal etmekte, ayrıca her iki firma 100.000 \$ tutarında "Diğer Gider" gerçekleştirmektedir.

Tablo 12: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği - 1

	A Ülkesi ABC A.Ş.	B Ülkesi BCD A.Ş.	ÇUŞ'un Konsolide Gelir Tablosu
Satış Geliri	1.000.000 \$	1.250.000 \$	1.250.000 \$
Satılan Malın Maliyeti	600.000 \$	1.000.000 \$	600.000 \$
Diğer Giderler	100.000 \$	100.000 \$	200.000 \$
Vergi Öncesi Kar	300.000 \$	150.000 \$	450.000 \$
Kurumlar Vergisi	150.000 \$	30.000 \$	180.000 \$
Vergi Sonrası Kar	150.000 \$	120.000 \$	270.000 \$

Tablo 12' de görüldüğü gibi söz konusu ÇUŞ, piyasaya yönelik olarak 1.250.000 \$ tutarında gerçekleştirdiği konsolide satış dolayısıyla toplam 180.000 \$ konsolide vergi ve 270.000 \$ net kar elde etmiştir. Ancak ÇUŞ' lar, kendi aralarında yaptıkları transferleri bir araç olarak kullanarak daha az vergi ödemek ve daha fazla konsolide net kar sağlama amacı gütmektedirler. Bu amaç doğrultusunda grup içi transfer fiyatı 1.000 \$'dan, 800 \$'a düşürülerek ÇUŞ'un konsolide vergi sonrası karında görülen artış aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 13: Uluslararası Transfer Fiyatlamasının İşleyiş Örneği - 2

	A Ülkesi ABC A.Ş.	B Ülkesi BCD A.Ş.	ÇUŞ'un Konsolide Gelir Tablosu
Satış Geliri	800.000\$	1.250.000 \$	1.250.000 \$
Satılan Malın Maliyeti	600.000 \$	800.000 \$	600.000 \$
Diğer Giderler	100.000 \$	100.000 \$	200.000 \$
Vergi Öncesi Kar	100.000 \$	350.000 \$	450.000 \$
Kurumlar Vergisi	50.000 \$	70.000 \$	120.000 \$
Vergi Sonrası Kar	50.000 \$	280.000 \$	330.000 \$

Tablo 13' te A ülkesinde üretilen TV'lerin düşük vergi oranlarının olduğu B ülkesine, daha düşük fiyatla satılıp, karın büyük çoğunluğunun B ülkesinde bırakılması

sonucunda, ÇUŞ grubu toplam ödenecek vergiyi 180.000 \$'dan 120.000 \$'a düşürmüş, buna karşılık konsolide net karlılığını 270.000 \$'dan 330.000 \$'a yükseltmiştir.

3. Uluslararası Transfer Fiyatlaması Uygulamasının Amaçları

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının stratejik amaçları genel olarak üç alanda ortaya konabilmektedir. Bunlar, uluslararası amaçlar, iç yönetim ile ilgili amaçlar, vergileme ile ilgili amaçlar olarak sıralanmaktadır²³¹.

- **Uluslararası transfer fiyatlamasının uluslararası amaçları:** Uluslararası transfer fiyatlama, ÇUŞ'ların bağlı işletmeleri arasında gerçekleşen nakit, nakit benzerleri ve alacaklar gibi fon akışlarını etkilemektedir. Grup içi satışlar arttıkça, fon akışları da doğal olarak artmaktadır. Uluslararası fon akışları, döviz değişim maliyetleri, ülkelerin kar dağıtımı, vergi, kambiyo kontrolleri gibi düzenlemelerinden etkilenebilmektedir. Bu noktada, transfer fiyatlama, önemli bir uluslararası araç olarak kullanılabilir²³². ÇUŞ'ların nihai hedefi, küresel bir ekonomide rekabet edebilmektir. Küresel rekabet ortamında piyasaya yerleştikten sonra kazanmayı amaçlayan ÇUŞ'lar, gerekli gördükleri bazı durumlarda düşük fiyatla mal satmaya razı olmaktadır. Örneğin ÇUŞ grubu belirlediği düşük bir transfer fiyatı ile bir bağlı şirketinin veya şubesinin yeni bir piyasaya girmesini kolaylaştırabilir²³³. Ayrıca ÇUŞ'lar, karlılıklarını daha yüksek göstermek suretiyle kredi değerliliğini arttırmak ve böylece daha uygun koşullarla finansman olanağı elde edebilmek için transfer fiyatlamasını bir araç olarak kullanabilmektedirler²³⁴.
- **Uluslararası transfer fiyatlamasının iç yönetim ile ilgili amaçları:** Transfer fiyatlama uygulaması, satıcı tarafın gelirlerini, alıcı tarafın ise maliyetlerini belirleyeceği için şirket bünyesinde bulunan bu her iki tarafın başarısını ölçmekte kullanılacak kar rakamlarını etkilemektedir. Bir şirketin temel amacı, kar maksimizasyonu sağlamak olduğu için uygulanacak olan transfer fiyatının, firma

²³¹ S. Karen CRAVENS, "Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmanın Rolü", Çev. İhsan GÜNAYDIN, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2000, S: 141, s. 141.

²³² ÖZ, a.g.e., s. 274.

²³³ IŞIK, a.g.e., s. 36.

²³⁴ ÇELİK, a.g.m., s. 103.

içi optimal kaynak kullanımını da gerçekleştirmesi gerekmektedir²³⁵. Şirket yönetimi açısından transfer fiyatlandırma sisteminin uygulanması, şirket içinde kaynak transferinde kontrol noktası oluşturmak, bölüm performansını değerlendirerek diğer bölümlerle karşılaştırmak, bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etmek açısından önem arz etmektedir²³⁶.

- **Uluslararası transfer fiyatlandırmanın vergi ile ilgili amaçları:** ÇUŞ'ların temel amacı ülkeler arası vergisel farklılıklardan yararlanmak suretiyle ödeyecekleri vergi miktarını minimum düzeye indirmektir. Şöyle ki, ÇUŞ bünyesindeki ana şirketinin yüksek vergi oranı uygulayan ülkede, bağlı şirketin ise düşük vergi oranı uygulayan bir ülkede bulunması halinde, bir taraftan ana şirket bağlı şirketten mümkün olduğunca yüksek fiyatla mal satın alarak, kar düşük vergi oranı uygulayan ülkeye aktarılmakta, diğer taraftan ana şirketten bağlı şirkete düşük fiyatla mal satılmak suretiyle ana şirketin karı, düşük gösterilerek ödenecek vergi miktarı azaltılmaktadır. Söz konusu bu durum, doğal olarak ülkelerin vergi sistemlerini etkilemektedir. Ayrıca, ÇUŞ merkezi tarafından yapılarak bağlı şirketlerin faydalandığı hizmetlere ait bedellerin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı artırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketin payı azaltılarak, vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin artırılması suretiyle daha az kar, dolayısıyla daha az vergi ödenmesi, yurtdışına ödenen karpayı, patent, know-how ve marka hakkı karşılığında yapılan ödemelerden stopaj kesilmesi halinde bu kesintinin yurtdışından alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılması suretiyle daha az stopaj vergisi ödenmesi gibi bir takım vergisel amaçlara ulaşmak için transfer fiyatlandırmasında değişiklikler yapılmaktadır²³⁷.

Tablo 14: ÇUŞ' lar İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Temel Amaçları

Amaçlar	%
Uluslararası Amaçlar	28

²³⁵ Cudi T. GÜRSOY, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1997, s. 788.

²³⁶ ÇELİK, **a.g.m.**, s. 104.

²³⁷ Berk DİCLE, "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1995, S: 163, s.35-36.

<ul style="list-style-type: none"> • Nakit Transfer Sınırlamaları • Rekabetçi Durumu • Gerçek Gelir veya Maliyetleri Yansıtma 	<p>2 21 5</p>
İç Yönetim İle İlgili Amaçları <ul style="list-style-type: none"> • Adaletli Performans Değerlemesi • Motivasyon • Hedef Uyumunu Teşvik Etme 	<p>7 9 5</p> <p>21</p>
Vergileme İle İlgili Amaçları <ul style="list-style-type: none"> • Tarifeleri Yönetmek • Vergi Düzenlemelerine Uymak • Vergi Yükünü Yönetmek 	<p>4 7 40</p> <p>51</p>

Kaynak: S. Karen CRAVENS, “Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmanın Rolü”, Çev. İhsan GÜNAYDIN, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2000, S: 141, s. 146.

Tablo 14'de, Cravens tarafından dünyanın en büyük 500 şirketi arasında yer alan 179 Amerikan şirketi ile 363 ABD menkul kıymetler borsasında işlem yapanlar arasından seçilen toplam 542 şirketin üst düzey yöneticilerine gönderilen “uluslararası transfer fiyatlandırmanın amaçları ile ilgili” anket sonuçları yer almaktadır. Araştırma sonucu, vergi yükünü ayarlamının en önemli amaç olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası alanda rekabetçi konumu sürdürme amacı ikinci sırada yer alırken iç yönetime yönelik amaç üçüncü sırada yer almaktadır²³⁸.

4. Uluslararası Transfer Fiyatlama Yöntemleri

Çeşitli yazarlar tarafından farklı biçimlerde gruplandırılmış transfer fiyatlama yöntemlerinden en kabul görmüş olanları şöyle sıralanabilir²³⁹:

- **Pazar fiyatını esas alan transfer fiyatlama yöntemi:** Transfer edilen ara mamul fiyatının aynı özellikte benzer mamullerin piyasadaki fiyatı esas alınarak tespit edildiği bu yöntem, bölüm yöneticilerinin karar almada yeterli bağımsızlığa sahip olduğu ve böylece her bölümün bağımsız kar sorumluluğu olan nihai faaliyetleri yürüttüğü, yerinden yönetim yapılarına uygun nitelik arz etmektedir²⁴⁰.

²³⁸ CRAVENS, a.g.m., s. 145.

²³⁹ Semra ÖNCÜ, **İşletmelerde Yönetim Kontrolü ve Sorumluluk Raporlaması**, İzmir: Serdar Ofset, 1992, s. 109.

²⁴⁰ Sinan ASLAN, “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2004, S: 12, s. 55.

- **Pazarlık yoluyla tespit edilen transfer fiyatlandırma yöntemi:** Serbest piyasada ürünlerin fiyatı her zaman aynı olmamakta mevsimsel hareketler veya sık değişen arz ve talep yapıları nedeniyle günlük fiyatlar değişkenlik göstermektedir. Bunun yanı sıra bazı ürünlerin kendine özgünlüğü nedeniyle piyasa fiyatı olmayabilir. Bütün bu durumlarda, grup şirketleri arasında fiyat, pazarlık yoluyla tespit edilmektedir²⁴¹.
- **Tam maliyet ya da değişken maliyet temeline göre kurulan transfer fiyatlandırma yöntemi:** İşletmeler, genellikle ara mal transferi sağlayan bölüme herhangi bir kar ödemeksizin yalnızca maliyet temeline göre transfer fiyatını belirlemeye çalışmaktadırlar. Transfer fiyatı olarak değişken maliyetlerin kullanılması, kısa vadeli kararlar bakımından yararlı olmasına rağmen başarı değerlemesi açısından bu tür bir fiyatlandırma, satıcı bölümün aleyhine işlemektedir. Bu süreçte sabit maliyetleri karşılayamayan satıcı bölüm kar edemeyecektir. Maliyet esasına dayanan tam maliyet, uygulamada en çok kullanılan diğer transfer fiyatıdır²⁴².
- **Çifte transfer fiyatlandırma yöntemi:** Bölümler arası transfer fiyatlandırmasında piyasa fiyatı uygulandığında ya da uygulanmadığında maliyete dayalı fiyatın bölümlerde zarara neden olması halinde ikili transfer fiyatı uygulanmaktadır. Fiyatın yüksek tutulması halinde alıcı bölümünün maliyetinin artması, fiyatın düşük tutulması halinde ise satıcı bölümün bir kısım maliyetlerini karşılayamaması sorununa çözüm olarak bu fiyatlandırma sistemi tercih edilmektedir. Bu yöntemde fiyat, satıcı bölümün maliyetlerine bir kar payı eklenmek suretiyle (Fiyat = Tam Maliyet + Kar Payı) tespit edilmektedir²⁴³.

Tablo 15: Uluslararası Transfer Fiyatlandırma Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları

YÖNTEM	AVANTAJLARI	DEZAVANTAJLARI
Pazar Fiyatını Esas Alan	* Gerçekçi olması, * Fiyatın saptırılmasına daha az	* Bazı mal ve hizmetler için geçerli olmaması,

²⁴¹ Ali BEYLİK, "Transfer Fiyatlandırması", *Yaklaşım Dergisi*, 2004, S: 142, s. 121.

²⁴² Tuna TANER, Semra ÖNCÜ, *İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol*, Manisa: Emek Matbaası, 2000, s. 192.

²⁴³ ASLAN, a.g.m., s. 61.

Transfer Fiyatlama Yöntemi	imkan vermesi, Uzun dönem satın alma kararlarını olanaklı kılması.	* Departmanlar arası dayanışmayı sağlayamaması.
Pazarlık Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlama Yöntemi	* Satın alma ve satış departmanlarının birlikte karlarını maksimize edebilecekleri, uygun miktarda transfer edilecek mal miktarını belirleyebilmeleri.	* Zaman kaybı, * Yönetim başarısının departman yöneticilerinin sahip olduğu müzakere yetisine bağlı olması.
Değişken Maliyet Temeline Göre Kurulan Transfer Fiyatı	* Fazla ünite transferinde, transfer fiyatının fırsat maliyetine yaklaşabilmesi, * Satın alma departmanını fazla kapasiteye sahip olması halinde, satın alma departmanına olması gereken sayıda ünite satın alma imkanı vermesi.	* Satın alma departmanına sabit maliyetlerini yansıtabilme imkanı vermemesi, * Değişken maliyetin çıktı miktarına göre değişmesi,
Tam Maliyet Temeline Göre Kurulan Transfer Fiyatı	* Maliyetlerin sabit mi yoksa değişken mi olduğuna yönelik yapılan tartışmalara son vermesi, * Basit, anlaşılır olması.	* Satış departmanının verimsizliğini satın alma departmanına aktarabilmesi,
Çifte Transfer Fiyatı	* Transfer fiyatlandırma konusu üzerine masraflı tartışmaları ortadan kaldırması.	* Farklı sorumluluk merkezlerinin sağlayacağı yararları azaltması.

Kaynak: Mesut KOYUNCU, "Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2005, S: 290, s. 78.

C. Elektronik Ticaret

Dünyada özellikle son yüzyılda yaşanan ekonomi, siyaset, teknoloji, iletişim, ulaşım gibi alanlarda başlayan liberalleşme hareketleri ile toplumun her kesimine nüfus etmeye çalışan küreselleşme süreci, tüm dünyayı birbirine daha da yakınlaştıran elektronik ortama zemin hazırlayarak gelişmesini sağlamıştır. Oldukça muazzam büyüklüğe sahip elektronik ortamda gerçekleştirilen yeni ticaret şekli "elektronik ticaret", Tanzi' nin ifade ettiği mali termitlerden bir diğerini oluşturmaktadır.

1. Elektronik Ticaret Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Literatürde "elektronik ticaret" kavramı ile ilgili "mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımının telekomünikasyon ağları aracılığıyla yapılması"²⁴⁴,

²⁴⁴ WTO, *Electronic Commerce and the Role of the WTO*, 1998, < www.wto.org > (28.02.2005)

“kurumları ve bireyleri ilgilendiren ticari faaliyetlere ilişkin her türlü işlemin metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verinin işlenerek, bilgisayar ağları üzerinden gerçekleştirilmesi²⁴⁵”, “internet veya telefon, faks, televizyon, atm., radyo gibi diğer araçlar desteği ile fiziki temas kurmaksızın telekomünikasyon teknolojisi kullanılarak mal ve hizmet tanıtımının, satışının yapılması ve satış bedellerinin tahsil edilmesine ilişkin ticari aktiviteler²⁴⁶” şeklinde birçok tanımlama yapılmaktadır.

Elektronik ticaretin gelişimi, iletişim teknolojisinin gelişimi ile paralel bir yol izlemektedir. Telgrafın icat edilmesi, bir anlamda internete giden yolun ilk adımı sayılırken, 1876 yılında Bell tarafından icat edilen telefon ise en önemli bağlantı aracı olarak kabul edilmektedir. Küresel bazda iletişim, 1957 yılında SSCB'nin ilk uydu olan Sputnik'i uzaya fırlatması ile başlamış, buna paralel olarak ABD, olası nükleer bir savaş sırasında güvenli askeri haberleşmeyi sağlamak amacıyla Advanced Research Projects Agency'i (ARPA) kurarak internet gelişimine yönelik önemli adımlardan bir tanesini atmıştır. Ağ iletişimini başlatarak elektronik posta (e-mail) olgusunu geliştiren ARPANET'e 1973 yılında İngiltere ve Norveç'ten iki üniversite bağlanması ile ilk küresel bağlantı sağlanmıştır²⁴⁷. 1980'lerin ortasından itibaren internetin ticaretleşmeye başlamasıyla birlikte “Yeni Ekonomi”, “İnternet Ekonomisi”, “Network Ekonomisi”, “Sanal Ekonomi”, “Dijital Ekonomi”, “Bilişim Ekonomisi”, “Enformasyon Ekonomisi”, “Bilgi Ekonomisi”, “Bilgiye Dayalı Ekonomi”, “Dot.com Ekonomisi” gibi kavramlar, dünya ekonomisini etkisi altına almaya başlamıştır²⁴⁸.

2. Elektronik Ticaretin Temel Özellikleri

Dünya ticaret alanında gün geçtikçe kullanımı ve önemi artan elektronik ticaret, sahip olduğu ayırt edici özelliklerle geleneksel ticaretten ayrılmaktadır. Örneğin; batılı bir firmanın Çinli bir firma ile normal koşullarda ticaret sözleşmesi imzalaması yaklaşık olarak üç ayda sonuçlanmakta, malın ihracat süresi ise üretim süresinden çok daha uzun zaman alabilmektedir. BM Uluslararası Ticaret Etkinliği Sempozyumu'nda geleneksel

²⁴⁵ OECD Policy Briefs No.1–1997, < www.oecd.org/publications > (28.02.2005)

²⁴⁶ Bülent SÖZER, **Elektronik Sözleşmeler**, İstanbul, 2002, s. 21.

²⁴⁷ Yusuf ÇILKOPARAN, “Elektronik Ticaret ve Vergi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S: 243, s. 212.

²⁴⁸ R. GÖKBUNAR, A. UTKUSEVEN, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, 2002.

ticarete, ticari işlem maliyetlerinin tüm dünya ticaret hacminin %7 - 10'unu kapsadığı ifade edilmiştir²⁴⁹. Elektronik ticaretin sahip olduğu ayırt edici özellikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür²⁵⁰:

- Elektronik ticaret aracılığı ile bir mal ve hizmete ilişkin bilgiler, mümkün olan en kısa sürede üretici, satıcı, alıcı ve ticaret ile ilgili birimlere iletilmektedir. Ürün ve hizmetlerdeki değişimler, kısa sürede bireylere ulaştırılabileceği için müşteriler, bilgisayar başında, daha az maliyetle oldukça geniş ürün yelpazesine ulaşır, istedikleri mal ve hizmetleri seçebilme imkanı elde etmektedirler.
- Elektronik ticaret, “aracısız” ticaret sistemi niteliğine sahip olduğu için üreticiden tüketiciye kadar uzanan dağıtım zincirinde, alıcı ile satıcı arasında yer alan toptancı ve perakendeci gibi araçları ortadan kaldırmak suretiyle maliyetleri önemli ölçüde düşürmekte ve etkinliği arttırmaktadır.
- Elektronik ticaret ile dünya pazarlarına ulaşmak için yalnızca bir bilgisayar, modem ve telefon hattı yeterli olacağı için en küçük şirketlerin dahi ulusal ve uluslararası piyasalara girmesine ortam hazırlanmaktadır.
- Elektronik ticaret, büyük ve küçük ölçekli tüm şirketlere dünya pazarlarına kolaylıkla girebilme imkanı sağladığı için rekabeti arttıracak böylece fiyatların düşmesini sağlayacaktır.
- Geleneksel ticaretin gerçekleştirilmesi için gerekli personel istihdamı, depolama, organizasyon, özellikle uluslararası ticarete bir takım belgelerin düzenlenmesi gibi işlemler elektronik ticarete bulunmadığından masraf ve zaman açısından önemli tasarruf sağlanmaktadır.

3. Elektronik Ticaretin İşleyişi

Günümüzde, sahip olduğu özellikleri ve sunduğu imkanlar dolayısıyla oldukça geniş ticaret hacmi sergileyen elektronik ticaretin işleyiş şeması **Şekil 3**' te ayrıntılı bir biçimde gösterilmektedir²⁵¹:

²⁴⁹ Ankara Ticaret Odası, “İş Hayatında Yeni Kavramlar Elektronik Ticaret ve İnternet”, ATO Yayın No: 08, Ankara, 1999, s.13.

²⁵⁰ Filiz GİRAY, “Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2002, S: 254, s. 117–118.

(1) İlk olarak kullanıcı, internet bağlantısını sağlayabilmek için belli bir ücret karşılığında internet servis sağlayıcısı tarafından internete bağlanır.

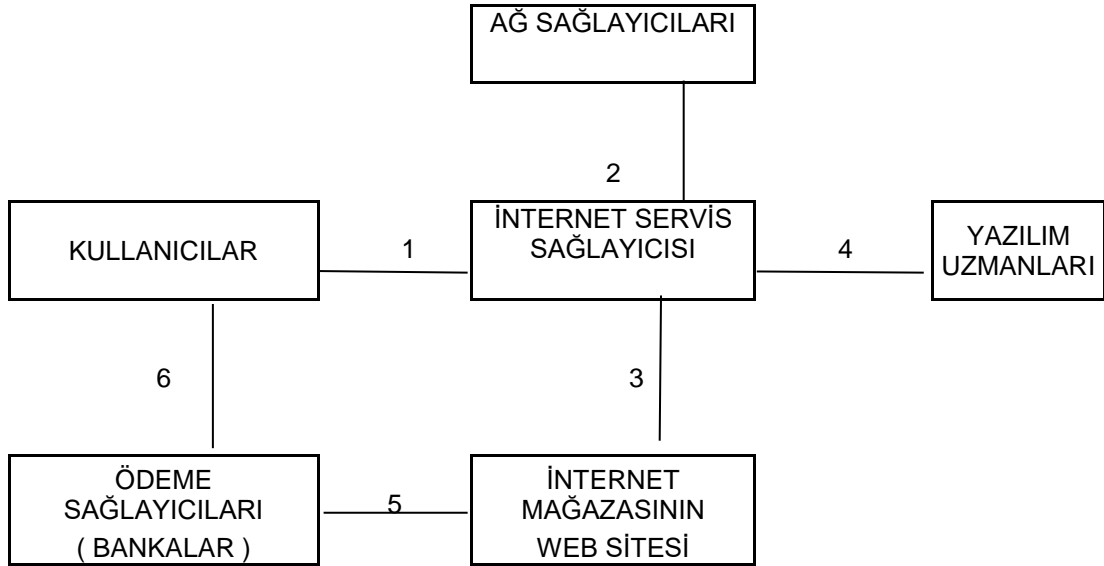
(2) İnternet servis sağlayıcıları, telekomünikasyon şirketleri olup, internet bağlantıları için gerekli “bant genişliğini (Bandwidth)” toptan satan ağ sağlayıcısından satın almakta ve bunu, genellikle web ve mail adresleri oluşturmak gibi bir dizi ek hizmetle birlikte internet bağlantıları biçiminde yeniden satmaktadır.

(3) İnternet üzerinde mağaza açmak isteyen satıcılar, sürekli olarak internet hizmetinden yararlanabilmek için servis sağlayıcılarından gerekli band genişliğini almak zorundadırlar.

(4) Sanal mağazanın oluşturulması için gerekli yazılım, yazılım uzmanları tarafından oluşturulmaktadır.

(5) Sistem kurulduktan sonra kullanıcı, satın almak istediği ürünü satıcının web adresine ulaşarak belirlemektedir. Ürün satın alınmak istendiğinde burada devreye ödeme sağlayıcıları olan bankalar girmektedir.

(6) Kredi kartı yoluyla ürün satın alındığında ödeme sağlayıcısı olan banka, bir miktar komisyon karşılığında mağazaya ödemeyi yapmaktadır. Daha sonra satın alınan malın tutarı, alıcı tarafından bankaya ödenmektedir.



Şekil 3: Elektronik Ticaret İşleyiş Şeması

²⁵¹ Serkan BENK, **Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2002, s. 41.

4. Elektronik Ticaret Araçları

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler sonucu elektronik ticaretin telefon, faks, televizyon gibi klasik araçları arasına elektronik ödeme sistemleri (kredi kartları, ATM, smart kart, elektronik para vb.), elektronik veri değişimi sistemi (EDI) ve internet de dahil edilmiştir²⁵².

- **Klasik elektronik ticaret araçları:** Telefon; karşılıklı iletişim sağlamasına rağmen görüntü iletmemektedir. Faks; çok hızlı veri transferi gerçekleştirmesine rağmen pahalı olması, ses ilememesi ve hizmet kalitesinin düşük olması daha az tercih edilmesine neden olmaktadır. Herkesin kolaylıkla ulaşabileceği televizyon ise ürünlerin reklamını geniş bir kitleye kolaylıkla sunmasına rağmen tüketicinin istediği ürünü arayamaması, tercihlerinin yalnızca televizyonda reklamı yapılan ürünlerle sınırlı kalması kısacası, tek yönlü olması etkinliğini azaltmaktadır.
- **Elektronik ödeme sistemleri:** Gün geçtikçe gelişen elektronik ticaret kapsamında ödeme aracı olarak kullanılan kredi kartlarına ek olarak smart kart*, elektronik para** gibi yeni sistemler geliştirilmiştir. Bu yeni sistemlerde banka aracılığıyla gerek smart karta yüklenen para, gerekse müşterilerin satın aldığı elektronik para ile harcama yapılmakta böylece nakit bulundurma riski ve maliyeti önemli ölçüde azalmakta ve işlem hızı artmaktadır.
- **Elektronik veri değişimi (elektronik data interchange):** Elektronik veri değişimi (EDI), siparişlerin alınması, ticari sözleşmelerin ve faturaların hazırlanması gibi işlemler ile gümrük, bankacılık vb. işlemlerin maliyetlerinin düşürülmesi ve işlemlerin en az hata ile en kısa sürede tamamlanması amacıyla ticaret yapan iki kuruluş arasında, insan faktörü olmaksızın ağlar aracılığıyla yapılmış bilgi değişimini sağlayan bir sistemdir. Ticarete daha etkin olunması için “tam zamanında” (Just in Time-JIT) ve “hızlı yanıt” (Quick Response-QR) gibi anlayışlar geliştirmiş ve bunların gerçekleştirilmesi için, iş akışında her hangi bir katma değer oluşturmayacak işlemlerin elime edilmesi gerektiği belirlenmiştir. Bankalardan sigortalara, nakliyecilerden komisyonculara, gümrük

²⁵² ÇİLKOPARAN, a.g.m., s.212.

idarelerine ve diğ er ilgili devlet kuruluşlarına kadar geniş bir kitlenin katılımı ile gerçekleş en EDI, tüm tarafların bilgiyi elektronik ortamda ulaşmasına imkan vererek süreyi kısaltmakta, işlemlerin tekrarlanmamasını ve olası hataların ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır²⁵³. Singapur tüm ticari işlemlerini EDI kullanarak gerçekleştiren ilk ülkedir. İhracatçılar, ithalatçılar, nakliye şirketleri ve dış ticaret işletmeleri ile çok sayıda kamu kuruluşu arasında 1989 yılında Singapur Network Sistemi (SNS) kurulmuş ve böylece Singapur limanı, dünyanın en hızlı mal sevkıyatı yapan limanı halini almıştır²⁵⁴.

- **İnternet:** Mazisi 1960'lı yıllara kadar uzanan ve üçüncü bin yılın devrimi olarak nitelendirilen internet, ilk olarak ABD'de nükleer savunma sistemlerinde kullanılmak üzere merkezi olmayan bir iletişim ağı kurulması fikrinden yola çıkılarak geliştirilmiş; ardından sivil kaynaklı kullanıma açılarak bilgi ve özel haber transferleri yapılabilmesi amacıyla birden fazla iletişim ağı -karayolları ağına benzer bir şekilde- oluşmuş yeni bir iletişim aracı, yeni bir ticaret yoludur. Bu kapsamda internet uluslararası ticarete yeni bir mal sunan yeni bir yol, yani "İpek Yolu" olarak nitelendirilmektedir²⁵⁵. İnternetin diğ er elektronik ticaret araçlarına nazaran en önemli özelliğ i, hızlı oluşu ve ciddi maliyet avantajı sağlamasıdır. Yapılan bir araştırmaya göre; New York- Tokyo arasında bir işlemin maliyeti farklı araçlarla **Tablo 16**'daki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 16: New York-Tokyo Arasında Gerçekleştirilen Bir İşlemin Farklı Araçlar Açısından Maliyet Karşılaştırması

İşlem Aracı	Maliyeti (\$)
Hava Yolu	7,4
Kurye	26,25
Faks	28,83
İnternet	0,10

Kaynak: İTO, Bilgi Ekonomisinde E-Ticaret,'den aktaran Önder CANPOLAT(2001), E- Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliğ i, Yayın No: 89, Ankara, s.17.

* **Smart kart** (akıllı kart), kart temelli bir ödeme aracı olmakla birlikte, kredi kartlarında bulunan manyetik şeritler yerine, her türlü bilginin yüklenmesi -elektronik para da dahil olmak üzere- mümkün olan özel mikro çipi bulunan plastik bir karttır.

** **Elektronik para**, parasal değerin teknolojik bir araç kullanarak elektronik bir şekilde depolamasıdır.

²⁵³ Hakan UZUNOĞLU, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değ erlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Master Tezi, Ankara, 2002, s. 26.

²⁵⁴ Önder CANPOLAT, **E- Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliğ i, Yayın No: 89, Ankara, 2001, s.16.

²⁵⁵ GÖKBUNAR, UTKUSEVEN, a.g.m., s. 204.

- **İntranet:** İnternet teknolojisinde kullanılan araçlardan, işletme içi iletişim amacı ile kullanılacak şekilde yararlanılması intranet olarak adlandırılmaktadır. Mutlaka internete bağlı olması zorunluluğu olmadan da iletişim kurulan intranet sistemi, internet ortamının sağladığı tüm kolaylığı işletme bünyesine adapte etmekte ve böylece personelin internete olan bağlantısını, doğal olarak çalışma zamanı kayıplarını engellemektedir²⁵⁶.

İnternet, firmalara sadece bir ekran, bir modem ve telefon gerektiren faaliyetlerini, uygun teknoloji altyapısının mevcut olduğu herhangi bir yerde gerçekleştirme imkanı tanıdığı için küresel piyasaya hitap eden firmalar, vergi sonrası karlarını arttırmak amacıyla vergi yükünün düşük olduğu ülkelere ticari faaliyetlerini yönlendirmektedirler. Bu bölgelerde internet kullanılarak gerçekleştirilen ticari işlemler sonucu sağlanan kazançlar, bu bölgelerde beyan edilerek düşük vergi tahakkuk ettirilmekte, böylece, düşük vergi oranlarının uygulandığı bölgelerde konumlanan şirketler kilometrelerce uzaktaki piyasalarda internet üzerinden gerçekleştirdikleri ticaret sayesinde sağladıkları kazançları dolayısıyla vergi ödemekten kurtulmaktadır²⁵⁷.

5. Elektronik Ticaret Türleri

Elektronik ticaret, işlemi gerçekleştiren taraflar açısından ele alındığında kullanılan teknikler ve uygulamalar birbirine oldukça yakın olmasına rağmen aşağıdaki gibi farklı gruplar altında gerçekleşmektedir.

- **İşletmeden işletmeye (Business To Business – B2B) elektronik ticaret:** şirketten şirkete, işletmeden işletmeye e-ticaret faaliyetine konu olan ürün ve hizmet, satıcıdan yine satış yapmak üzere başka bir satıcıya geçiyorsa şayet kurumlar arası ticaret söz konusu olmaktadır²⁵⁸. Bu e-ticaret çeşidine Elektronik Veri Değişimi (EDI), Ürün Veri Değişimi (PDI), danışmanlık veri tabanları, talep üzerine bilgi verme örnek olarak gösterilebilir. Türkiye’de de otomotiv,

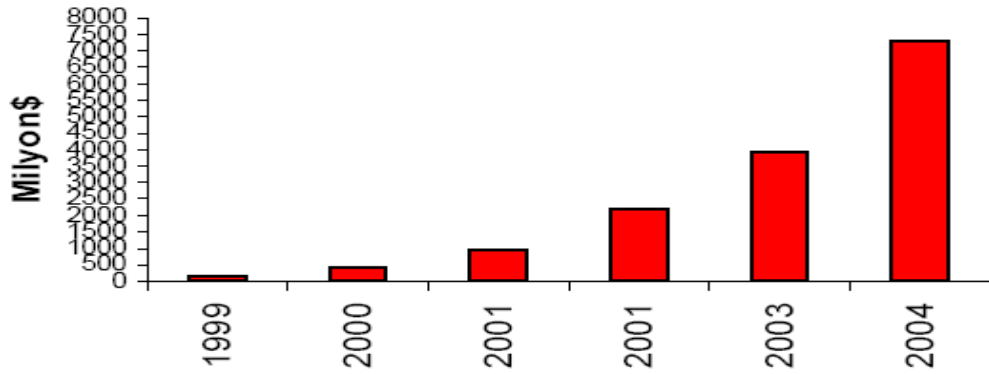
²⁵⁶ Coşkun DOLANBAY, **E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri**, Ankara: Meteksan Sitem Yayınları, 2000, s. 14.

²⁵⁷ AĞBAL, a.g.m., s.72

²⁵⁸ < www.supercadde.com/dukkane-ticaret/content.htm > (04.03.2005)

elektronik eşya, beyaz eşya, bilgi teknolojileri gibi sektörlerde ana sanayi ile yan sanayi, ana firma ile bayi arasında gerçekleşen ticari işlemlerde, işletmeler arası elektronik ticaret uygulamalarında gün geçtikçe hızla artış gözlenmektedir. E-Ticaret'in işletmeler arasında gelişim hacmine ilişkin Gartner Group tarafından yapılan bir araştırma sonucu **Grafik 4**'te de görüldüğü gibi dünya genelinde, işletmeler arasında gerçekleştirilen elektronik ticaret hacminin 1999 yılında 145 Milyar \$'dan, 2004 yılında 7,29 Trilyon \$'a yükseleceği tahmin edilmektedir. 2004 yılında, işletmeler arasında gerçekleştirilen elektronik ticaret, 105 trilyon \$ olarak tahmin edilen toplam küresel satış işlemlerinin % 7'sini temsil edecektir²⁵⁹. Tedarik zincirinde tüccarları, doğrudan doğruya karşılaştıran ve böylece aracıları ortadan kaldıran bir pazar görünümü sergileyen B2B elektronik ticaret, toplam elektronik ticaret pazarı içerisinde % 95 gibi oldukça büyük ağırlığa sahiptir²⁶⁰. 2001 – 2004 yılları arasında dünya genelinde gerçekleşen B2B elektronik ticaret hacminin ülkeler itibariyle değerlendirildiğinde, % 57,7'lik oran ile Kuzey Amerika'nın en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir.

Grafik 4: İşletmeler Arası (B2B)E-Ticaretin İşlem Hacmi



Kaynak: Gartner Group 2000, KOSGEB, Elektronik Ticaret ve KOBİ-Net Projesi Tanıtım Kitapçığı, S.17 UZUNOĞLU, a.g.t., s. 40.

- **İşletmeden tüketiciye (Business To Consumer - B2C) elektronik ticaret:** bireysel tüketicileri hedef alan bu elektronik ticaret türü ile internet üzerinde işletmeler showroom, sanal mağaza uygulamaları ile bilgisayardan otomobile,

²⁵⁹ "GartnerGroup Forecasts Worldwide Business-to-Business E-Commerce to Reach \$7.29 Trillion in 2004", < www.gartner.com/S5_aboutSpress_roomSpr2000016a.html > (04.03.2005)

²⁶⁰ Billur YALTI, **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul: Der Yayınları No: 357, 2003, s. 9.

kitaptan pizzaya kadar birçok ürünün doğrudan tüketiciye satışı yapılmakta, ayrıca elektronik ödeme, elektronik bankacılık ve sigortacılık faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. 7 gün 24 saat açık olan ve dünyanın her yerinde şubesi bulunan mağaza açma/işletme maliyetleri, internet ile KOBİ'lerin karşılayabileceği düzeye inmek suretiyle genel giderlerde yaşanan düşüklük satış fiyatlarını da düşürmüştür. İşletme-tüketici ticaretinin hızla büyümesine imkan sağlayan böyle bir ortamın olmasına rağmen bu ticaret türü, tüketicilerin gerek bilgisayar aracılığıyla alış-veriş fikrinin yaygınlaşmamış olması gerekse bu tür işlemlere karşı oluşan güvensizlik nedeniyle işletmeler arası ticarete (B2B) nazaran daha az gelişme göstermektedir.

- **İşletme ile devlet arası (Business To Government - B2G) elektronik ticaret:** Elektronik ortamda vergilendirme, istatistiki bilgiler ve çeşitli izinlerin elektronik ortamda verilmesi, izlenmesi, denetlenmesi ve düzenlenmesi, sosyal güvenlik hizmetleri, elektronik imza*, elektronik noter**, onay kurumu, elektronik ticarete kullanılacak standartlar, elektronik gümrükleme, sigortacılık, kamu ihalelerinin elektronik ortamda duyurulması, elektronik ortamda hukuki ve cezai sorumluluğun düzenlenmesi gibi bir çok konuyu bünyesinde barındıran bu elektronik ticaret türü günümüzde pek yaygın olmamasına rağmen, yakın gelecekte bu ilişkinin yaygınlaşacağı ve etkinlik kazanacağı tahmin edilmektedir²⁶¹.
- **Vatandaş ile devlet arasında (Government To Consumer-G2C) elektronik ticaret:** Devletin, bünyesinde yer alan kurumlar ve özel kesimle, elektronik ağlar aracılığı ile bağlanması durumu “Elektronik Devlet” ya da kısaca “e-devlet” kavramı ile ifade edilmektedir²⁶². E-Devlet uygulaması ile kamu kurumları, ticari kurumlar ve vatandaşlar arasında gerçekleşen bilgi, hizmet ve mal alışverişlerinde bilgi teknolojileri kullanılmak suretiyle performans ve verimlilik artışı sağlanması amaçlanmaktadır. Singapur Hükümeti tarafından

* **Elektronik imza**, bir bilginin üçüncü tarafların erişimine kapalı bir ortamda, bütünlüğü bozulmaksızın, tarafların kimlikleri doğrulanarak iletildiğini elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden oluşmuş bir seti ifade etmektedir. ÇİLKOPARAN, a.g.m., s.217.

****Elektronik noter**, işlemi gerçekleştiren taraflara ait bilgilerin doğruluğunun bağımsızca kanıtlanması ve bilgilerin gerçek dünyada olduğu gibi belgelenebilmesi amacı ile kurulacak **onay kurumlarına** noterlik yetkisi verilmesi şeklinde oluşturulan sistemdir. ÇİLKOPARAN, a.g.m., s.215.

²⁶¹ CANPOLAT, a.g.e., s. 19.

²⁶² UZUNOĞLU, a.g.t., s. 42.

1981 yılında uygulamaya geçirilen e-Devlet'e yönelik düzenlemeler, İngiltere, Hollanda, Belçika ve Fransa'da da yankı bulmuş ve gerekli çalışmalar başlatılmıştır. Türkiye'de ise e-Devlet işleyişi için gereksinim duyulan kamusal bilgi altyapısının kurulması, kamu kurumlarında enformasyon ve iletişim teknolojilerinin üst düzeyde kullanımını engelleyici bir bürokrasi ve mevzuat eksikliğinin olması, birçok kamu kurumun ellerindeki mevcut bilgiyi halen elektronik ortama girmemiş olması, kamu birimleri arasında işbirliği ve eşgüdümün gerçekleştirilmemesi gibi bir takım eksiklikler konusudur. Klasik devletten e-devlet modeline geçiş sürecinde yaşanan değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir²⁶³.

Tablo 17: Klasik Devlet ve E-Devlet Anlayışı

KLASİK DEVLET ANLAYIŞI	E-DEVLET ANLAYIŞI
Bürokratik kontroller	Bireye hizmet ve toplumun güçlendirilmesi
İzole edilmiş idari fonksiyonlar	Entegre kaynak hizmetleri, açık ve şeffaf devlet
Kağıt işi ve dosyalama	Elektronik hizmet teslimatı
Zaman tüketen süreçler	Hızlı, seri iş süreçleri
Elle düzenlenen finansal sözleşmeler	Elektronik fon transferi (EFT)
Bağlantısız, birbirinden kopuk bilgi teknolojileri	Bütünleşmiş ağ çözümü
Her dönem idareci seçimi	Gerçek, katılımcı ve sürekli demokrasi
Devlet-Vatandaş anlayışı	Devlet Müşteri anlayışı

Kaynak: YILDIRIR, KARAKURT, "E-Devlet ve Uygulamaları", **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, 2004, Cilt:6, S: 01
[\(05.03.2006\)](http://www.isgucdergi.org/index.php?arc=arc_view.php&ex)

6. Elektronik Ticaretin İşlem Hacmi

Dünya ekonomisinde ve ülkemizde sağladığı avantajlarla daha cazip ve daha yaygın bir tablo çizen internet kullanımı ile elektronik ticaret hacmi, gün geçtikçe hızla büyümektedir. Elektronik ticaret işlem hacminin, ölçülmesinin oldukça zor oluşu, çeşitli kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen tahminler sonucu farklı değerlerin ortaya

²⁶³ Esra YILDIRIR, Hilal KARAKURT, "E-Devlet ve Uygulamaları", **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, 2004, Cilt:6, S: 01,
[\(05.03.2006\)](http://www.isgucdergi.org/index.php?arc=arc_view.php&ex).

çıkmasına neden olmaktadır. **Tablo 18**'de elektronik ticaret işlem hacminin gelişme trendi, yıllar itibariyle izlenebilmektedir.

Tablo 18: İnternet Kullanıcı Sayısı ile E-Ticaret Hacminde Yıllar İtibariyle Görülen Değişim

2001–2004 yılsonu tahminleri	2001	2002	2003	2004
B2C e-ticaret hacmi (milyon \$) Türkiye	69,7	177	365,2	614,3
B2C e-ticaret hacmi (milyar \$) Toplam	78	121	188	233
İnternet kullanıcı sayısı (milyon) Türkiye	3,5	6,1	7,5	10
Kişi başına yıllık online harcama (\$) Türkiye	19,9	29	48,7	61,4
PC sayısı (milyon) Türkiye	3,6	6,1	7,7	11
B2B e-ticaret hacmi (milyon \$) Türkiye	298	656	1457	3235
B2B e-ticaret hacmi (milyar \$) ABD	522	782	1113	1500

Kaynak: Selda ENE, “Elektronik Ticarete Tüketicinin Korunması ve Bir Uygulama”,
<www.eticaret.org/sureci.htm> (07.03.2005)

Uluslararası bir kuruluş olan Forrester Research tarafından 2000 yılında yapılan çalışma doğrultusunda e-ticaretin hem işletmeden işletmeye (B2B) hem de işletmeden tüketiciye (B2C) toplam hacminin 2004 yılında 6,8 Trilyon \$ aşacağı tahmin edilmiştir. Forrester Research 2000–2004 yılları arasında gerçekleşecek e-ticaret hacmine ilişkin tahminler **Tablo 19**'da yer almaktadır²⁶⁴.

Tablo 19: Dünya Geneline Rakamsal Büyüklüklerle E-Ticaret

	2000	2001	2002	2003	2004	2004'te Toplam Satışların Yüzdesi
Toplam Milyar \$	657,0	1.233,6	2.231,6	3.979,7	6.789,8	% 8,6
Kuzey Amerika	509,3	908,6	1.495,2	2.339,0	3.456,4	% 12,8
Amerika	488,7	864,1	1.411,3	2.187,2	3.189,0	% 13,3
Kanada	17,4	38,0	68,0	109,6	160,3	% 9,2
Meksika	3,2	6,6	15,9	42,3	107,0	% 8,4
Asya Pasifik	53,7	117,2	286,6	724,2	1.649,8	% 8,0
Japonya	31,9	64,4	146,8	363,6	880,3	% 8,4
Avustralya	5,6	14,8	36,9	96,7	207,6	% 16,4
Kore	5,6	14,1	39,3	100,5	205,7	% 16,4
Tayvan	4,1	10,7	30,0	80,6	175,8	% 16,4
Diğerleri	6,5	14,0	60,6	130,5	197,1	% 2,7
Batı Avrupa	87,4	194,6	422,1	853,3	1.533,2	% 6,0
Almanya	20,6	46,4	102,0	211,1	386,5	% 6,5
İngiltere	17,2	38,5	83,2	165,6	288,8	% 7,1
Fransa	9,9	22,1	49,1	104,8	206,4	% 5,0

²⁶⁴ UZUNOĞLU, a.g.t., s.41.

İtalya	7,2	15,6	33,8	71,4	142,4	% 4,3
Hollanda	6,5	14,4	30,7	59,5	98,3	% 9,2
Diğerleri	25,9	57,7	123,4	240,8	410,8	% 6,0
Latin Amerika	3,6	6,8	13,7	31,8	81,8	% 2,4
Dünyanın Kalan Kısmı	3,2	6,2	13,5	31,5	68,6	% 2,4

Kaynak: UZUNOĞLU, a.g.t., s.41.

Türkiye’de e-ticaretin parasal değeri hakkında kesin istatistiksel bilgiler olmamakla birlikte 1999 yılında 7 Milyon \$ olan işlem hacminin, 2003’te 840 Milyon \$’a, 2004’te 1 Milyar \$’a, 2005’te ise 6 Milyar \$’a ulaşacağı tahmin edilmektedir. Bu da ülkemizde, internet üzerinden sanal marketler ve elektronik bankacılık aracılığıyla on-line alışveriş merkezi uygulamaları, elektronik eşya ve dijital ürün satışı, seyahat rezervasyonları gibi alanlarda ciddi bir pazarının oluştuğu sinyallerini vermektedir²⁶⁵.

D. Uluslararası Sermaye Hareketleri

Geçtiğimiz yüzyılda uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri önündeki engelleri kaldıran küreselleşme eğilimleri ile özellikle gelişmekte olan ülkelerde uygulanan liberal ekonomik politikalar ve finansal liberalizasyon sürecinin de etkisiyle sermaye hareketleri ivme kazanarak, bu ülkelerin finansal piyasalarının gelişmesine, çeşitlenmesine ve dış dünya ile entegrasyonuna katkı sağlamıştır.

1. Uluslararası Sermaye Hareketi Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Günümüzün küreselleşen dünyasında gerek sanayileşmiş ve gelişmesini tamamlamış ülkeler, gerekse gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının sağlayacağı sermaye (dış kaynak), yeni teknoloji, modern know-how, yönetim becerisi, pazarlama katkısı ve ihracat imkanı gibi avantajları ülkelerine çekebilmek amacıyla büyük çaba harcamaktadırlar²⁶⁶. Ülke sınırlarını geçmek suretiyle ülkeden ayrılan ya da ülkeye giren fonları ifade eden uluslararası sermaye hareketleri üç şekilde karşımıza çıkmaktadır²⁶⁷:

²⁶⁵ UZUNOĞLU, a.g.t., s.48.

²⁶⁶ Rıdvan KARLUK, “Türkiye’de Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Katkısı”, <www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/yayin/kitaplar/kitap2/turkyabsermyat.doc> (20.08.2005)

²⁶⁷ C.C. AKTAN, H. ŞEN, “Globalleşmenin Boyutları”, <www.canaktan.org.tr> (08.03.2005)

- **Doğrudan yabancı sermaye yatırımları**, bir firmanın yabancı bir ülkede doğrudan veya iştirak halinde yatırım yapması ve yatırımın yönetimine katılması anlamına gelmektedir.
- **Portföy yatırımları**, tasarruf sahiplerinin ya da yatırımcının bir kazanç elde etmek için uluslararası sermaye piyasalarından menkul kıymetler satın almaları şeklinde yaptıkları yatırımlardır.
- **Diğer yatırımlar** ise hazine bonosu ve tahvil alım satımıyla oluşan kısa ve uzun vadeli sermaye hareketleridir. Literatürde, ülkeler arasında farklılaşan faiz oranları, vergi, istikrarsızlık vb. karşısında oldukça duyarlı olan, spekülasyon amaçlı kısa vadeli sermaye hareketleri “sıcak para” olarak, uluslararası finans kuruluşları ve yabancı hükümetler tarafından bankalara, kamu sektörüne, özel şirketlere proje finansmanı, makro ekonomik dengelerin düzeltilmesi için verilen krediler ise “Uzun Vadeli Sermaye Hareketleri” olarak karşımıza çıkmaktadır²⁶⁸.

1980 öncesi dönemde gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, özellikle vatandaşlarının döviz bulundurmalarına, yurt dışında döviz hesabı açmalarına, yabancı firma ve kuruluşların hisse senedi ve tahvillerini satın almalarına yasaklamalar getirerek sermaye hareketlerini sınırlayıcı politikalar uygulamışlardır. Ülkelerin sermaye hareketlerine sınırlama getirmesi politikalarının altında yatan ekonomik temeller²⁶⁹:

- Sermaye hareketlerinden kaynaklanan finansal işlemlerin vergilendirilmesini sağlamak,
- Yeniden yapılanma sürecine giren ülkelerin ekonomik reform programlarını uygulamak amacıyla ekonomik istikrarı bozucu sermaye hareketlerini önlemek,
- Yurtiçi tasarrufların yurtdışı varlıklara yönelmesini engelleyerek, yurtiçi tasarrufları yatırımların finansmanında değerlendirmek,
- Yurtiçi yatırımların yabancıların kontrolüne girmesini engellemek,
- Kısa vadeli sermaye akışının döviz kurlarında yarattığı istikrarsızlığı ve ödemeler dengesindeki açıkları önlemek, olarak sıralanmaktadır.

²⁶⁸ KAR, KARA, “Türkiye’ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler”, <www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm> (08.08.2005)

²⁶⁹ H. DAĞLI, H. TERZİ, "Sermaye Hareketlerinde Liberalizasyona Geçiş: L.Amerika ve Türkiye Deneyimi", **İktisat, İşletme ve Finans Dergisi**, 1994, s.30–35

1970 ve 1980’li yıllarda daha çok sermaye ihraç eden gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşen yabancı sermaye yatırımları 1980’li yılların sonlarına gelindiğinde - özellikle yaşanan borç krizleri nedeniyle- giderek artan oranlarda gelişmekte olan ülkelere yönelmeye başlamıştır. Gelişmekte olan ülkelerin, ekonomik kalkınmalarının finansmanında var olan yapısal darboğazlar ve sermaye birikimi yetersizliği karşısında tek alternatif, dış finansmanlardır²⁷⁰. Finansal liberalizasyon politikaları sonucunda mal, hizmet ve sermaye önündeki engeller kaldırılarak serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılan 1980’li yıllarda ülkeler, özellikle doğrudan yabancı yatırımları kendilerine çekebilmek amacıyla teşvik rekabeti sürecine girmişlerdir.

2. Uluslararası Sermaye Hareketlerine Yönelik Teşvikler

Yönetimlerin, ülkelerini yabancı yatırımlara daha cazip kılabilmek için hazırladıkları teşvik paketleri, yatırımcıların ilk aşamada ilgilendikleri yer seçimi faktörleri arasında olmasa bile yer seçiminin tamamlandıktan sonra geniş oranda bölge veya ülkeler tarafından sunulan teşvik paketine bağlı olmaktadır²⁷¹.

Tablo 20: Teşvik Araçlarının Türleri

<u>Ayni Teşvikler</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Arsa – Arazi Tahsisi • Bina Temini
<u>Nakdi Teşvikler</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Hibeler • Primler • Uygun Koşullu Krediler (düşük faiz, uzun vade vs.)
<u>Vergi Teşvikleri</u>	<p><u>Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi • Vergi Muafiyeti • Zarar Mahsubu • Hızlandırılmış Amortisman • Yatırım İndirimi • Bazı Harcamaların Vergiden Düşürülmesi (Sosyal Güvenlik Katkısı, İstihdam ile ilgili Harcamalar, Sağlık Giderleri vb.) <p><u>KDV Teşvikleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sermaye Mallarına KDV İstisnası

²⁷⁰ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT: 2514 – ÖİK:532, Ankara, 2000, s. 2.

²⁷¹ N.B. MUTER, B. KOVANCILAR, “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10–14 Mayıs 2004, Antalya, s. 346.

	<ul style="list-style-type: none"> • Gelişmeyen Bölgelere veya Bazı Ürünlere Düşük KDV Oranı <p><u>Gümrük Vergisi Teşvikleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Makine-Teçhizat, Hammadde, Parça ve Yedek Parça gibi Sermaye Mallarına Gümrük Muafiyeti • Gümrük Vergisi İadesi
<u>Garanti ve Kefaletler</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Kredi Garantileri • Yüksek Ticari Risk Taşıyan Projelere Kamu Kaynaklı Risk Sermayesi Katılımı • Ekonomik ve Ticari Riskleri İçeren Ayrıcalıklı Kamu Sigortası
<u>Diğer Teşvikler</u>	<ul style="list-style-type: none"> • Altyapı Hazırlanması • Ucuz Enerji Desteği • Yatırım Öncesi Hizmetler; pazar araştırması, hammadde vb. • Ayrıcalıklı Kamusal Anlaşmalar

Kaynak: Mustafa DURAN, **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, 2003, s. 27.

Tablo 20'de görüldüğü gibi yatırımları arttırmak amacıyla kullanılan teşvik araçları 5 grupta sınıflandırılmaktadır. Teşvik mekanizmaları arasında -özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından- en yaygın kullanılan vergisel teşvikler, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyet alanlarına vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlanması olarak tanımlanmaktadır. Ekonomi içerisindeki bazı sektörlere yönelecek yatırımların artırılması, bölgesel bazda yatırımların teşvik edilmesi, ekonomik performansın artırılması ve ülkeye modern teknoloji transferinin sağlanması gibi amaçlara hizmet eden vergisel teşvikler, karşımıza çeşitli enstrümanlarla çıkmaktadır²⁷².

Tablo 21: Yaygın Olarak Kullanılan Vergisel Teşvikler

Teşvik Türü	Gelişmekte Olan Ülkeler			Gelişmiş Ülkeler			Orta ve Doğu Avrupa	Toplam
	Afrika	Asya	Latin Amerika	Kuzey Amerika	Batı Avrupa	Diğer Gelişmiş		
Ülke Sayısı	23	17	12	2	20	4	25	103
Düşük Oranlı G.V. ile K.V.	18	13	12	2	16	2	20	83
Vergi Tatili	16	13	8	2	7	2	19	67
Hızlandırılmış Amortisman	12	8	6	2	10	3	6	47

²⁷² Emrah AKIN, "Çokuluslu Şirketler, Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Vergisel Teşvik", **Yaklaşım Dergisi**, 2005, S: 148, s. 70.

Yatım İndirimi	4	5	9	-	5	-	3	26
Sos. Güv. Pay. İndirim	2	1	2	-	5	-	2	12
KDV İstisnası	14	12	6	2	9	-	2	45
Gümrük Muafiyeti	5	13	11	2	7	2	13	63
Gümrük Vergisi İadesi	10	8	10	1	6	2	12	49

Kaynak: UNCTAD, "Incentives and Foreign Direct Investment; Background Report", Geneva, 1996'dan akt. DURAN, a.g.e., s. 30.

Tablo 40'ta de görüldüğü gibi inceleme kapsamına alınan 103 ülkenin % 81'lik kısmını oluşturan 83 ülkede, düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi uygulaması ile bir taraftan yeni yatırımlar özendirilmekte, diğer taraftan var olan yatırımlar geliştirilmektedir.

3.Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Rakamsal Analizi

Küreselleşen dünya ekonomisinde yaşanan finansal liberalizasyon sürecinin bir yansıması olarak uluslararası sermaye hareketlerinde görülen değişim, Türkiye ekonomisi de dahil olmak üzere tüm dünya ekonomisini yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir.

a) Dünya Ekonomisinde Gözlemlenen Uluslararası Sermaye Hareketleri

Geçtiğimiz yüzyılın son çeyreğinde, dünya dengelerini etkileyen soğuk savaşın sona ermesi ile serbest piyasa ekonomisinin daha yaygın bir hal alması, 1980'li yılların başında kendisini hissettirmeye başlayan finansal liberalizasyon sürecine ciddi bir ivme kazandırmıştır. Başta dağılan Doğu Bloku ülkeleri ile Kıta Çin'i olmak üzere siyasal ve ekonomik rejimleri farklı ülkeler, yabancı yatırımlar için yeni alanlar oluşturmuş, özellikle Çin, ucuz, yoğun ve nitelikli işgücü ile doğrudan yabancı yatırımları cezbeden ve faydalanan en önemli ülkelerden biri haline gelmiştir²⁷³. 1993–1998 yılları arasında ortalama 38,5 Milyar \$ doğrudan yabancı yatırım girişine konu olan Çin ekonomisi,

²⁷³ DPT, 2000, a.g.r., s.6.

izleyen yıllarda giderek artan bir trend izleyerek 2004 yılında 60,6 Milyar \$ doğrudan yabancı sermaye girişine konu olmuştur²⁷⁴.

UNCTAD tarafından hazırlanan World Investment Report 2005'e ait verilerin yer aldığı **Tablo 22**, 1993 – 2004 arası seçilmiş bazı bölgelere yönelik doğrudan yabancı yatırımları göstermektedir. Tabloya göre doğrudan yabancı yatırım girişleri, 1993–1998 yılları ortalaması “*Gelişmiş Ekonomiler*” kategorisinde 256,2 Milyar \$ iken % 48’lik bir artış göstererek 2004 yılında 380 Milyar \$’a, “*Gelişmekte Olan Ekonomiler*” kategorisinde 138,9 Milyar \$ iken % 68’lik bir artış göstererek 2004 yılında 233,2 Milyar \$’a, “*Güney-Doğu Avrupa Ülkeleri*” kategorisinde ise 6,6 Milyar \$ iken % 428’lik artış göstererek 2004 yılında 34,9 Milyar \$’a yükselmiştir. Dünya geneline baktığımızda, 1999 ve 2002 yılları arasında aşırı artış görülmesine rağmen 2004 yılında gerçekleşen rakamlarla kıyaslandığında % 61 oranında artış görülmektedir.

Tablo 22: Seçilmiş Bölgelere Ait Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım Girişleri:

1993–2004

(Milyar \$ ve % Olarak)

Bölgeler	1993–1998 (Ortalama)	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Gelişmiş Ekonomiler	256,2	849	1.134,3	596,3	547,7	442,1	380,0
Avrupa	147,3	520,4	722,8	393,9	427,6	359,4	223,4
Amerika	86,1	283,4	314,0	159,5	71,3	56,8	95,9
Japonya	1,3	12,7	8,3	6,2	9,2	6,3	7,8
Diğer Gelişmiş Ülkeler	21,5	32,5	89,2	36,7	39,6	19,6	52,9
Gelişmekte Olan Ekonomiler	138,9	232,5	253,1	217,8	155,5	166,3	233,2
Afrika	7,1	11,9	9,6	20,0	13,0	18,0	18,1
Latin Amerika ve Karayipler	47,9	108,6	97,5	89,1	50,5	46,9	67,5
Asya Pasifik	83,9	112,0	146,0	108,7	92,0	101,4	147,6
Güney-Doğu Avrupa	6,6	10,5	9,1	11,8	12,8	24,1	34,9
Dünya Geneli	401,7	1.092,1	1.396,5	825,9	716,1	632,6	648,1

²⁷⁴ UNCTAD, *World Investment Report 2005 Transnational Corporations and the Internationalization of R & D Overview*, United Nations New York and Geneva, 2005, s. 2.

Dünya Doğrudan Yabancı Yatırım Akış Yüzdesi							
Gelişmiş Ekonomiler	63,8	77,7	81,2	72,2	76,5	69,9	58,6
Gelişmekte Olan Ekonomiler	34,6	21,3	18,1	26,4	21,7	26,3	36,0
Güney-Doğu Avrupa	1,6	1,0	0,6	1,4	1,8	3,8	5,4

Kaynak: United Nations Conference on Trade and Development(UNCTAD), **World Investment Report 2005 Transnational Corporations and the Internationalization of R & D Overview**, United Nations New York and Geneva, 2005, s. 2.

UNCTAD tarafından hazırlanan World Investment Report 2005’ te yer alan ve 1993 – 2004 arası seçilmiş bazı bölgelerde gerçekleşen doğrudan yabancı yatırım çıkışlarına ait veriler **Tablo 23**’te gösterilmektedir. Tabloya göre, doğrudan yabancı yatırım çıkışları, 1993–1998 yılları ortalaması “*Gelişmiş Ekonomiler*” kategorisinde 353,3 Milyar \$ iken % 80’lik bir artış göstererek 2004 yılında 637,4 Milyar \$’a, “*Gelişmekte Olan Ekonomiler*” kategorisinde 56,6 Milyar \$ iken % 47’lik bir artış göstererek 2004 yılında 83,1 Milyar \$’a, “*Güney-Doğu Avrupa Ülkeleri*” kategorisinde ise 1,3 Milyar \$ iken % 646’lık artış göstererek 2004 yılında 9,7 Milyar \$’a yükselmiştir. Dünya geneline baktığımızda, 1993–1998 yılı rakamları, 1999 ve 2001 yılları arasında aşırı artış, 2002-2003 yıllarında azalma görülmesine rağmen 2004 yılında gerçekleşen rakamlarla kıyaslandığında % 77,6 oranında artış görülmektedir.

Tablo 23: Seçilmiş Bölgelerde Gerçekleşen Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım

Çıkışları: 1993–2004

(Milyar \$ ve % Olarak)

Bölgeler	1993–1998 (Ortalama)	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Gelişmiş Ekonomiler	353,3	1.014,1	1.092,8	662,2	599,9	577,3	637,4
Avrupa	218,1	763,5	866,1	451,3	396,9	309,0	309,5
Amerika	92,3	209,4	142,6	124,9	134,9	119,4	229,3
Japonya	21,4	22,7	31,6	38,3	32,3	28,8	31,0
Diğer Gelişmiş Ülkeler	21,5	18,5	52,5	47,7	35,8	39,1	67,6
Gelişmekte Olan Ekonomiler	56,6	88,2	143,3	78,5	47,8	29,0	83,2
Afrika	2,3	2,5	1,6	-2,6	0,4	1,2	2,8

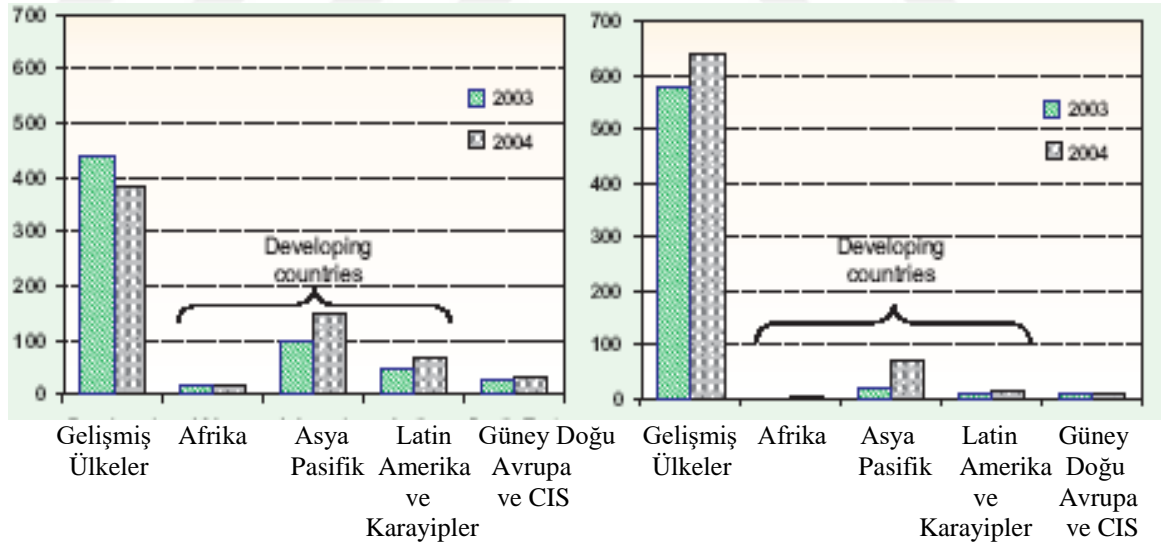
Latin Amerika ve Karayipler	12,7	44,7	60,6	29,1	11,4	10,6	10,9
Asya Pasifik	41,6	41,0	81,1	52,0	36,0	17,2	69,4
Güney-Doğu Avrupa	1,3	2,6	3,2	2,7	4,5	10,6	9,7
Dünya Geneli	411,2	1.104,9	1.239,1	743,5	652,2	616,9	730,3
Dünya Doğrudan Yabancı Yatırım Akış Yüzdesi							
Gelişmiş Ekonomiler	85,9	91,8	88,2	89,1	92,0	93,6	87,3
Gelişmekte Olan Ekonomiler	13,8	8,0	11,6	10,6	7,3	4,7	11,4
Güney-Doğu Avrupa	0,3	0,2	0,3	0,4	0,7	1,7	1,3

Kaynak: UNCTAD, 2005, a.g.r., s. 2.

Grafik 5: Bölgeler İtibariyle Doğrudan Yabancı Yatırım 2003–2004 (Milyar \$)

Doğrudan Yabancı Sermaye Girişleri

Doğrudan Yabancı Sermaye Çıkışları



Kaynak: UNCTAD, 2005, a.g.r., s. 11.

Doğrudan yabancı yatırım akışlarını gösteren **Tablo 22**, **Tablo 23** ve bu tablolara istinaden hazırlanan **Grafik 5**, göstermektedir ki doğrudan yabancı yatırımların “Gelişmiş Ekonomiler”e nazaran oldukça düşük rakamlarda seyretmelerine rağmen 2003-2004 yılları karşılaştırıldığında doğrudan yabancı yatırım girişlerinde

“Gelişmiş Ekonomiler”de % 14’lük azalma karşısında “Gelişmekte Olan Ekonomiler” %40, “Güney Doğu Avrupa” ise % 45 oranındaki artış ile ciddi anlamda doğrudan yabancı yatırımlara ev sahipliği yapmaktadır. Diğer taraftan doğrudan yabancı yatırım çıkışları ele alındığında, “Gelişmiş Ekonomiler” de görülen % 10’luk artışı “Gelişmekte Olan Ekonomiler” de %186 oranında ciddi bir artış izlerken “Güney Doğu Avrupa” da ise % 8’lik azalış görülmektedir. UNCTAD 2005 yılı Raporuna göre, 2004 yılı itibariyle dünya genelinde doğrudan yabancı yatırım akışında ilk sırada 96 Milyar \$’lık doğrudan yabancı yatırım girişi, 229 Milyar \$’lık doğrudan yabancı yatırım çıkışı ile ABD yer almaktadır.

b) Türkiye Ekonomisinde Gözlemlenen Uluslararası Sermaye Hareketleri

1980 sonrası dönemde tüm dünyayı etkisi altına alan liberalizasyon süreci, Türkiye’de dahil olmak üzere birçok ülke ekonomisinde -özellikle 1980 öncesi döneme nazaran yabancı sermaye yatırımları ile dış ticaret açısından, sermaye ve mal hareketleri üzerine uygulanan sınırlamalar konusunda- ciddi yapısal değişimleri gerekli kılmıştır. Türkiye’de 1954 yılında çıkarılan ve dönemin en liberal yabancı sermaye rejiminin uygulanmasına imkan sağlayan 6224 Sayılı “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu”na rağmen 1980 yılına kadar kayda değer miktarda doğrudan yabancı yatırım girişi sağlanamamıştır²⁷⁵. 1980 yılında alınan “24 Ocak İstikrar Kararları” ile uygulamaya getirilen ekonomik serbestleşme trendi ve izleyen süreçte 1989 yılında alınan 32 Sayılı “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Karar” ile birlikte sermaye hareketlerinde -özellikle portföy yatırımları ve kısa vadeli yabancı sermaye yatırımlarda doğrudan yatırımlara nazaran daha fazla- artış görülmüştür²⁷⁶.

²⁷⁵ Z. Tuğrul GÖVER, **Doğrudan Yabancı Yatırımların Uluslararası Ticarete Etkileri: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 40, 2005, s.19.

²⁷⁶ Z. ÖNİŞ (1994), *Transnational Corporations and Foreign Direct Investment in Turkey: The Experience of The 1980s*, İçinde F. Senses (Editör), *Recent Industrialization Experience of Turkey in A*

Yabancı Sermaye Derneği öncülüğünde 2000 yılında başlatılan yatırım ortamını iyileştirmeye yönelik çalışmalar kapsamında Dünya Bankası'nın görevlendirdiği FIAS (Yabancı Yatırım Danışmanlık Servisi) tarafından “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırım Ortamı Analizi” ile “Yatırımın Önündeki İdari Engeller” başlıklı iki tane rapor hazırlanmıştır. Bu raporlara istinaden Hazine Müsteşarlığı tarafından 2001 yılında hükümete sunulan “Türkiye'de Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Reformu Programı”, 31 Ocak 2002 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından prensip karar olarak kabul edilmiştir. Yatırım ortamını iyileştirme çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen en önemli değişiklik, Hazine'den izin alma gerekliliğini ortadan kaldırarak yabancı yatırımcılara yerli yatırımcılar ile eşit şartlar getiren 5 Haziran 2003 tarihli 4875 Sayılı “Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu”nun yürürlüğe konulması olmuştur²⁷⁷.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun getiriliş amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar aracılığıyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemek şeklinde ifade edilmiştir. Kanun ile birlikte yatırımda serbestlik, kar transferlerinde serbestlik, gayrimenkul alımı, uyuşmazlıkların çözümü, uluslararası tahkim, nakdi olmayan sermayenin kıymet değerlendirmesi, yabancı personel istihdamı ve irtibat büroları açılması konularında liberal bir yabancı sermaye ortamı sağlanmış, şirket kuruluşlarında 19 aşamadan oluşan bürokratik prosedürler 3 aşamaya indirilmiştir²⁷⁸.

Tablo 24: Fiili Doğrudan Yabancı Yatırım Akışları 1995–2006 (Milyon \$)

Yıllar	Sermaye Hareketi			Doğrudan Yabancı Sermaye	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Toplam
	Giriş	Çıkış	Diğer Sermaye*		

Global Context, New York: Greenwood Pres.'den aktaran KAR, KARA(2003), a.g.m.

< www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm >(08.07.2005)

²⁷⁷ Referans Gazetesi (09.11.2005), “Yatırım Ortamı Adım Adım İyileşti”, < www.referansgazetesi.com/haber.aspx > (28.11.2005)

²⁷⁸ Referans Gazetesi (09.11.2005), “Yatırım Ortamı Adım Adım İyileşti”, < <http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?> > (28.11.2005)

1995	934	- 49	---	885	885
1996	914	- 192	---	722	722
1997	852	- 47	---	805	805
1998	953	- 13	---	940	940
1999	813	- 30	---	783	783
2000	1.707	- 725	---	982	982
2001	3.374	- 22	---	3.352	3.352
2002	622	- 5	520	1.137	1.137
2003	745	- 8	17	754	1.752
2004	1.245	- 100	359	1.504	2.847
2005	8.432	- 346	- 243	7.843	9.673
2006**	64	---	17	81	206

* Yabancı sermayeli firmaların yabancı ortaklarından aldıkları krediler.

** Ocak ayı itibariyle hesaplanmıştır.

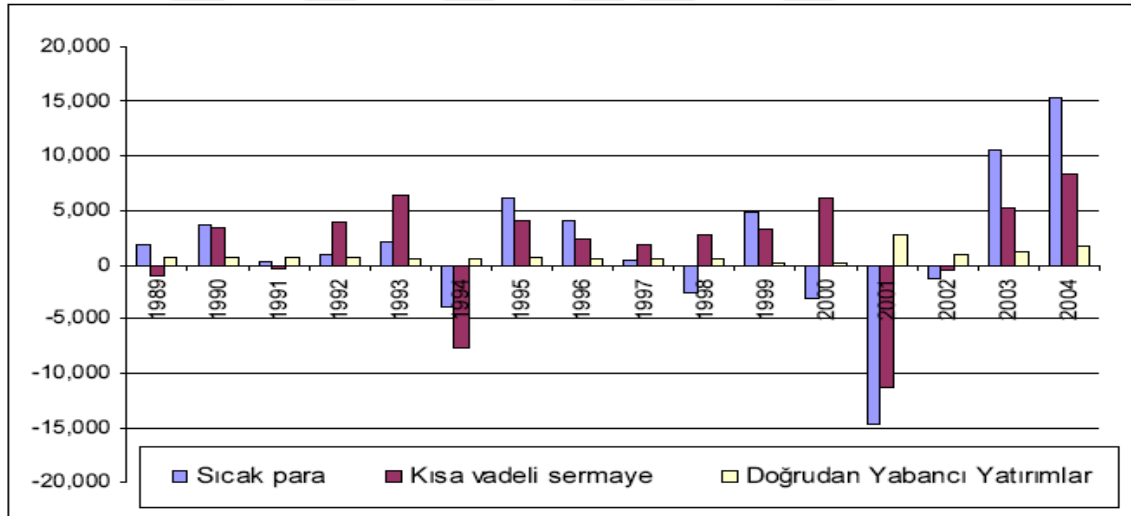
Kaynak: T.C.Merkez Bankası Hazine Müsteşarlığı

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile daha kolay bir şekilde yatırım yapma imkanına kavuşan yabancı sermayeli işletmelerin sayısı, Kanun'un çıkarıldığı 2003 yılı Haziran ayı itibariyle 35 iken 2003 Temmuz ayı itibariyle 2,6 kat artış göstererek 126'ya yükselmiştir. 1995–2006 yılları arasında gerçekleşen doğrudan yabancı yatırımların fiili girişlerinin yer aldığı **Tablo 24**'te 2003 yılından itibaren sermaye hareketlerinde görülen hızlı artış trendi bu serbestleşme eğiliminin piyasalara yansımaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye girişlerinde bir önceki yıla nazaran 2004 yılında %67, 2005 yılında ise % **577** oranında önemli artışlar görülmektedir. Bu tür yatırım girişleri, kaynaklandığı ülkeler açısından ele alındığında, 2005 yılında 3.513 Milyon \$ Amerika ilk sırada yer alırken, 2002–2006 yılları arasında Avrupa ülkeleri diğer ülkelere nazaran açık farklarla ilk sıralarda yer almaktadır.

Türkiye'de makro ekonomik dengesizliklere çözüm getirilmeden, istikrarlı bir ekonomi oluşturulmadan sermaye hareketlerine serbesti kazandırılması, varolan sorunların giderek daha da büyümesine neden olmuştur. Özellikle kamu kesimi açıklarının iç borç stokunu artırarak henüz derinleşmeyen mali piyasalar üzerinde ciddi baskı oluşturması, faiz oranlarında yükselişi de beraberinde getirmiştir. Sermaye hareketlerine kazandırılan serbesti ile yüksek faiz oranlarından yararlanmak amacıyla

olan kısa vadeli yabancı sermaye -sıcak para- her ne kadar piyasaları rahatlatırsa da beklenmedik anda ülkeyi terk etme potansiyelleri piyasalarda önemli sonuçlar doğuran çalkantılara neden olmaktadır.

Grafik 6: Türkiye’de Uluslararası Sermaye Akımları 1989–2004 (Milyon \$)



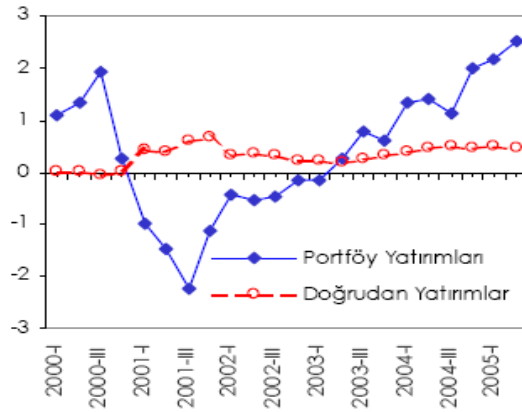
Kaynak: T.C.M.B. Ödemeler Dengesi Raporu; Şeyda İNANDIM, **Kısa Vadeli Sermaye Hareketleri İle Reel Döviz Kuru Etkileşimi: Türkiye Örneği**, T.C.Merkez Bankası Piyasalar Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2005, s.7.

1989–2004 yılları arasında Türkiye’ye yönelen uluslararası sermaye hareketlerini ele aldığımızda, finansal serbestleşme süreci ile uluslararası sermaye hareketleri özellikle “kısa vadeli sermaye hareketleri” ile “sıcak para” akımlarının artan ağırlığı ile kendisini göstermiştir. Doğrudan yabancı yatırımlarda ise ani ve keskin dalgalanma görülmezken, yalnızca 2001 yılında bir sıçrama ardından 2002 yılında tam

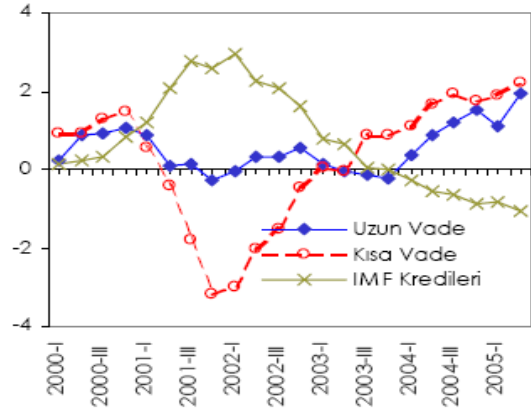
olmasa da eski seyrine doğru gerilemiştir. Ancak 2003 yılında çıkartılan 4875 Sayılı Kanun ile doğrudan yabancı yatırımlar için getirilen serbesti ile artık yükseliş trendi başlamıştır.

Grafik 7: Türkiye’de Gerçekleşen Uluslararası Sermaye Hareketleri

Doğrudan ve Portföy Yatırımları
(12-aylık ort., milyar ABD doları)



Diğer Sermaye Akımları
(12-aylık ort., milyar ABD doları)



Kaynak: T.C. Merkez Bankası, **Ödemeler Dengesi Raporu 2005-II**, s. 3.

Merkez Bankası tarafından hazırlanan Ödemeler Dengesi Raporu’nda 2000 yılından itibaren gerçekleşen sermaye hareketlerine dair yer alan verilere göre doğrudan yabancı yatırımlarda keskin olmamak üzere belirli dönemler itibariyle dalgalanmalar görülmekte, portföy yatırımlarında ise içinde bulunduğu yükseliş trendinden 2000–2001 kriz yıllarının etkisiyle ani düşüş ve ardından toparlanma evresi derken kriz öncesi dönemden daha yüksek boyutlara ulaştığı görülmektedir. Diğer sermaye yatırımlarını ele aldığımızda ise vadesi kısa, ekonomik ve siyasi istikrarsızlıklara karşı oldukça duyarlı, hareket amacı spekülasyondan ibaret olan kısa vadeli sermaye hareketleri niteliği gereği kriz döneminde dibe vurmuşken yavaş yavaş istikrarlı ortamın sağlanmasıyla tekrar hareketlenmeye başlamıştır.

Ülkemizin 1990’lı yılların ilk yarısında görülen ciddi kamu açıkları ile 1990’lı yılların ikinci yarısında ortaya çıkan yüksek reel faiz olgusu nedeniyle içinde bulunduğu istikrarsız ortamdan kurtulup enflasyonu düşürmek ve ekonomide büyüme ortamını yeniden temin etmek amacıyla 2000 yılı başında imzalanan stand-by anlaşması ile IMF’nin de desteğini alarak “Enflasyonla Mücadele Programı” ismi altında kapsamlı bir program uygulamaya konulmuştur. Ancak Kasım 2000 ve ardından Şubat 2001’de yaşanan krizler, bu program yerine yeni bir ekonomik istikrar programı -Güçlü

Ekonomiye Geçiş Programı- hazırlanmasını gerekli kılmıştır²⁷⁹. Kriz yıllarında artış gösteren IMF kredileri, kriz sonrası dönemlerde azalış trendi seyretmiştir. Uzun vadeli sermaye hareketleri de artış trendinde iken kriz yıllarında kısa vadeli sermaye hareketlerindeki kadar şiddetli olmasa bile yine de bir düşüş gözlenmektedir. Krizi izleyen dönemlerde her ne kadar eski seviyesine gelemese de küçük bir artış gözlenmiş, 2003'ün ortalarında tekrar inişe geçen uzun vadeli sermaye hareketleri, 4875 sayılı Kanun'un etkisiyle kısa sürede oldukça yüksek bir artış seyretmiştir.

E. Türev Ürünler

Küreselleşme süreci ile daha serbest, teknolojik gelişmeler ile daha karmaşık bir nitelik kazanan finansal piyasalardan işlem gören bireysel ve kurumsal yatırımcıların korunması amacıyla yeni tasarruf araçları ve finansal enstrümanlar ile piyasalarda çeşitlenme görülmeye başlamıştır. Küreselleşmenin meydana çıkardığı yeni oluşumlar kapsamında değerlendirilen “Türev Ürünler”, TANZI tarafından vergi sistemlerinde karışıklığa yol açan mali termitler arasında yer almaktadır.

1. Türev Ürünler Kavramı ve Tarihçesi

Sanayi Devrimi ardından ülkelerin hangi malların ticaretini yapacağı ve bu ticarete uygulanacak değişim oranları üzerine yoğunlaşan bir takım dış ticaret teorileri oluşturulmuştur. Altın standardının geçerli olduğu dönemde, bir ülke parasının değeri, içerdiği altın miktarı ile belirlendiği için paraların birbiriyle değişim oranları büyük hareketler göstermemiş, dolayısıyla söz konusu yıllarda, döviz kuru, karar alıcılar açısından bir risk unsuru oluşturmamıştır²⁸⁰. Bu dönemde geçerli olan dünya ticaretini

²⁷⁹ ATAÇ, a.g.e., s. 253–255.

²⁸⁰ Pınar ÖZALP, Türev Araç Piyasalarının Finansal Sistemin İşleyişi İçindeki Rolü: **Türkiye’de Bu Piyasalara İşlerlik Kazandırma Çalışmaları**, Uzmanlık Yeterlilik Tezi T.C. Merkez Bankası

geliştirerek uluslararası refah düzeyini arttırmayı amaçlayan ve bu amaç doğrultusunda 1 ons altın = 35 \$ olduğunu ve bunun değişmeyeceğini, \$ getiren herkese istediği kadar altın verileceğini ve katılımcı ülkeler arasında sabit döviz kuru politikasını benimseyen Bretton Woods sistemi, dış ticaret alanında yaşanan olumsuz gelişmeler nedeniyle 1971 yılında sona ererek yerini serbest döviz kuru politikasına bırakmıştır²⁸¹.

1970’li yıllarda gerek döviz kurunda gerekse uluslararası para piyasalarında görülen faiz haddi dalgalanmaları, finans sektöründe yeni araçların türemesine yol açmıştır. Uluslararası finans piyasaları, yaşanan küreselleşme eğilimleri ile ödünç arayanlar ve yatırım yapmak isteyenler açısından zengin bir alternatifte kavuşmuştur²⁸².

Özellikle 1980’li yıllarda uluslararası finansal piyasalarda müşterinin yatırım finansı, risk yönetimi gibi karmaşık ve rekabete yönelik çeşitli ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla oluşturulan türev ürünler, para, sermaye ve mal piyasalarında mevduat, mevduat sertifikası, hazine bonosu, hisse senedi ve tahvil gibi araçlara alternatif olarak geliştirilmiştir. Dünya çapında ürün fiyatı, döviz kuru ve faiz oranındaki değişmelerin neden olduğu risklere karşı korunma ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılan türev ürünler, “risk”i riskten korunmak isteyen taraflardan riski üstlenmek isteyen taraflara transfer etmektedir²⁸³.

2. Türev Ürün Çeşitleri

Risk yönetiminde bir araç olarak kullanılan türev ürünler, futures sözleşmeleri, forward sözleşmeleri, swap sözleşmeleri ve options sözleşmeleri şeklinde oldukça yaygın kullanım alanına sahiptir.

a) Futures Sözleşmeleri (Gelecek Piyasaları)

Piyasalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s. 10.

²⁸¹ EROL, a.g.e., s.7-10.

²⁸² AKDIŞ, a.g.e., s. 28.

²⁸³ Öcal USTA, **İşletme Finansı ve Finansal Yönetim**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005, s. 251–252.

Türev piyasalardan tarihsel olarak en eski olan futures, öncelikle tarımsal ürünlerde uygulanırken, günümüzde döviz piyasalarında uygulama alanı bulmaktadır. Futures, mal, döviz, altın gibi belirli bir değerin gelecekte, önceden belirlenmiş bir tarihte, önceden belirlenmiş bir fiyattan teslimine yönelik işlemleri ifade etmektedir. Organize olmuş fiziki piyasalarda sözleşmeye (standart miktarlı) dayalı olarak gerçekleştirilen futures işlemi satıcı, sözleşmede bulunan varlığın standart miktarını önceden belirlenmiş bir fiyattan ve gelecekte önceden belirlenmiş bir tarihte teslim etmeyi (kısa pozisyon), alıcı ise teslimatı almayı taahhüt etmektedir(uzun pozisyon)²⁸⁴.

Futures piyasalarında amaç, fiyat dalgalanmalarının getirdiği belirsizliği ortadan kaldırmak, belirli bir vade için ilgili finansal varlığın fiyatını sabitlemektir. Kısacası, riskten kaçınmak, riske karşı korunmak (hedge) esas amaçtır²⁸⁵. Futures sözleşmelerinde ortaya çıkan riskler ise “temel risk”, “sözleşme riski”, “manipülasyon riski” ve “marjin riski” olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır²⁸⁶.

b) Forward Sözleşmeleri

Forward işlemleri, belirli miktarda malın ya da hisse senedi, tahvil, döviz gibi finansal araçların, önceden belirlenmiş bir fiyattan ve gelecekte, önceden belirlenmiş bir tarihte satın alınması ya da satılması yükümlülüklerini içeren sözleşmelere dayalı işlemlerdir. Future sözleşmelerinin aksine forward işlemlerinde sözleşme büyüklükleri standart olmadığı için tarafların ihtiyaçlarına göre düzenlenebilmektedir. Bu durum ise bu tür piyasalarda işlem yapanların sözleşmelere ilişkin bilgi edinmesini zorlaştırırken, forward sözleşmelerinin tedavülünü ve pazarlanabilirliğini imkansızlaştırmaktadır. Organize olmuş, düzenlenmiş borsalar aracılığı olmaksızın gerçekleştirilen forward sözleşmeleri, niteliği gereği bir diğerinden farklı olmakta ve böylece kendi alanında ikincil piyasa bulunmamaktadır²⁸⁷.

c) Swap Sözleşmeleri

²⁸⁴ Erdinç ANGIN, “Türev Piyasalar: Future, Forward, Swap ve Option İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1998, S: 203, s.45–46.

²⁸⁵ Öztin AKGÜÇ, **Finansal Yönetim**, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1998, s. 725.

²⁸⁶ S. David KIDWAN, Richard PETERSON, **Financial Institutions, Markets and Money**, The Dryden Press, 1984, s. 501’den akt. Ali CEYLAN, **Finansal Teknikler**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s. 411.

²⁸⁷ ANGIN, a.g.m., s. 48.

Swap, iki taraf arasında, önceden belirlenen bir sistem içerisinde, belirli bir finansal varlıktan kaynaklanan, gelecekteki nakit akışlarının değiştirilmesi konusunda yapılan bir sözleşmedir. Swap'ta amaç, faiz oranları ile döviz kurlarında kaydedilen dalgalanmaların meydana getirdiği riski minimize etmektir²⁸⁸. Swap, faiz swapları ve döviz swapları olmak üzere iki ana başlık altında incelenebilmektedir²⁸⁹:

- Faiz swapları, swap işlemine iki tarafın, birbirlerine belirli fiktif bir başlangıç tutarı üzerinden faiz yürütülmesi esasına dayalı olarak hesaplanan düzenli ödemeler yapmayı taahhüt ettikleri işlemlerdir.
- Döviz Swapları, tarafların belirli bir süre içerisinde iki farklı para birimini karşılıklı olarak değiştirmeyi ve belirli bir vade sonunda geri almayı taahhüt ettikleri işlemlerdir.

d) Options Sözleşmeleri (Opsiyonlar)

Genel anlamda opsiyonlar, vadeli işlem piyasalarında sözleşme konusu olan maddenin alım satımını yapan taraflardan birisinin, fiyatı belirlenen bir vadeli işlem sözleşmesini, önceden tespit edilen prim karşılığı belirli bir süre içinde satın alma veya satma işleminden vazgeçme hakkını veren ve hukuki bağlayıcılığı olan sözleşmelere denir²⁹⁰. Kısacası opsiyonlar, mal, döviz, hisse senedi, faiz gibi bir varlığı belirli bir süre içerisinde, sabit bir fiyattan satın alma ya da satma hakkı olarak tanımlanmaktadır²⁹¹. Opsiyonların altı temel özelliği mevcuttur²⁹²:

- Opsiyon türünün satma ya da satın alma olarak belirlenmesi,
- Teslim edilecek malın belirlenmesi,
- Malın fiyatının belirtilmesi,
- Malın miktarının belirlenmesi,
- Opsiyon sahibinin işlem hakkını kullanabileceği zaman aralığının belirlenmesi,

²⁸⁸ CEYLAN, a.g.e., s. 233.

²⁸⁹ ANGIN, a.g.m., s. 50-51.

²⁹⁰ USTA, a.g.e., s. 271.

²⁹¹ ÖZALP, a.g.t., s. 3.

²⁹² USTA, a.g.e., s. 271.

- Opsiyon priminin veya fiyatının belirlenmesi.

Opsiyonlar kendilerine özgü bu özelliklerden dolayı menkul kıymetlerden ve diğer türev ürünlerden ayrılmaktadır. Opsiyonları forward, future ve swap gibi diğer türev ürünlerden ayıran en önemli fark, tanınan hakkın kullanılıp kullanılmamasıdır²⁹³.

3. Finansal Yeniliklerde Yaşanan Hızlı Artış Nedenleri

Dünyada 1970'li yıllardan sonra finansal yeniliklerin bu denli hızlı artış göstermesini belirleyen temel gelişmeler şöyle özetlenebilir²⁹⁴:

- **Enflasyon ve faiz oranlarındaki dalgalanmaların artışı;** 1970'li yıllardan sonra gerek petrol krizlerinin gerekse gelişmekte olan ülkelerin borçlanma gereğinin artmasıyla tetiklenen yüksek faiz oranı dalgalanması, finansal piyasaları daha fazla riskli hale getirmiştir. Finansal piyasalardaki bir değişme, beraberinde kar amacıyla yeni bir finansal varlık arayışını da gündeme getirmiştir. Bu doğrultuda yatırımcılar, karşı karşıya kaldıkları riski azaltabilmek amacıyla faiz oranı riskini azaltabilecekleri yeni kurulan finansal piyasalarda ve yeni yatırım araçlarıyla işlem yapma konusunda daha istekli olmuşlardır.
- **Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler;** 1970'lerin sonlarında ve 1980'lerin başlarında finansal piyasalar arasındaki sınırların liberalleşme ve deregülasyon hareketleri ile ortadan kalkmaya başlaması çeşitli piyasalara girişlerdeki engelleri kaldırarak yatırımcılara bu yeni piyasalara daha fazla getiri elde etmek ve risk paylaşımını sağlamak amacıyla girme imkanı sunmuşlardır. Yasal düzenlemeler kar marjlarının azalması sonucunu doğurduğu zaman, yatırımcılar bu düzenlemelerden kaçınmak amacıyla finansal yenilik arayışı içine girmişlerdir.

²⁹³ CEYLAN, a.g.e., s. 305.

²⁹⁴Cafer KAPLAN, **Finansal Yenilikler Ve Piyasalar Üzerine Etkileri: Türkiye Örneği**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü Tartışma Tebliği No: 9910, 1999, s. 2–10.

- **Vergi kanunlarındaki değişiklikler;** vergi yasalarının finansal araçların vergi sonrası getirileri üzerinde meydana getirdiği etki, mevcut yatırım araçlarını yeni düzenlemelere göre revize eden yeni finansal ürünler ortaya çıkacaktır. Özellikle sermaye kazancına karşı faiz ve temettü getirilerinin farklı vergilendirmeye tabi tutulması piyasa denge sürecini etkilemektedir. Ancak, türev ürünler olarak adlandırılan bu yeni finansal araçlar sağladıkları birçok avantaja rağmen vergi idareleri açısından verginin kavranması güçlüğü de beraberinde getirmektedir²⁹⁵.
- **Teknolojideki gelişmeler;** finansal işlemlerin ve hizmetlerin maliyetlerini düşürmekte ve daha fazla kar imkanı sağlamaktadır. Teknolojideki gelişmeler, işlem bazında etkinliğin artışında da önem arz etmektedir. Özellikle finansal hizmetler sektöründe, bilgisayar kullanımının yaygınlaşması işlem başına maliyetlerin daha düşük olmasını sağlamıştır.
- **Ekonomik büyümenin hızlanması;** finansal kurumlar, ekonominin büyüdüğü dönemlerde yeni fikirleri uygulamaya getirme konusunda daha istekli olurlarken, durgunluk ve resesyon dönemlerinde riskten kaçınma ve likit kalmayı tercih etmektedirler. Özellikle 1970'lerde uluslararası bankacılık alanında ortaya çıkan finansal yenilikler temelde ekonomideki büyümeyle bağlantılı olmuştur.
- **Piyasa etkinliği üzerinde yapılan akademik çalışmalar;** piyasaların etkinliği üzerine yapılan akademik çalışmalar da finansal ürünlerin artışını olumlu yönde etkileyen unsurlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır.

II. VERGİ SİSTEMLERİNDE KÜRESELLEŞME SONUCU OLUŞUMLARIN YOL AÇTIğI SORUNLAR

Küreselleşme süreci bünyesinde gerçekleşen dış ticarete ve sermaye kontrollerinde yaşanan serbestleşme hareketlerinin yoğunlaşması, ekonomik entegrasyon hareketlerinin yaygınlaşması, ulaşım ve iletişim teknolojilerinde görülen

²⁹⁵ L. BRETSCHGER, F. HETTİCH, "Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory And Evidence For OECD Countries", European Journal of Political Economy, V. 18, Issue.4, 2002, s. 696- 697.

gelişmeler ile –sermaye, vasıflı emek gibi– bazı üretim faktörlerinin mobil yapıya kavuşması özellikle vergileme alanında bir takım sorunlara kaynak teşkil etmektedir.

A. Vergi Rekabetinin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

Son on yılın daha açık ve daha rekabetçi çevresi, vergi oranlarının azaltılması ve vergi matrahlarının genişletilmesi de dahil vergi sistemleri üzerinde birçok olumlu etkiye sahip olmuştur. Bu gelişmeler yatırımcılar için vergi sistemlerini daha cazip hale getirmek isteyen ülkeleri cesaretlendiren rekabetçi güçlerin bir sonucu olarak görülmektedir²⁹⁶. Ancak vergi rekabetinin, vergi oranlarını olması gereken düzeylere indirmeleri konusunda hükümetler üzerinde baskı kurması şeklinde ifade edilen yararlı etkisine nazaran, vergi cenneti ülkeler tarafından diğer ülkelerin hem vergi matrahları, dolayısıyla vergi gelirlerinin hem de vergi tabanlarının aşınması konularında ciddi vergisel sorunlara neden olan zararlı etkisi daha ağır basmaktadır. Özellikle günümüzde küreselleşme hareketleri sonucu evrensel bir hal alan kayıtdışı ekonomik faaliyetler ile bu faaliyetler sonucu işlenen ekonomik suçlar, gelişme ortamı bulduğu bütün ülkelerde sürekli olarak büyümekte ve küreselleşme olgusunun getirdiği avantajlar sayesinde dünya üzerinde her noktaya rahatlıkla yayılabilmektedir²⁹⁷.

OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue” adlı raporda zararlı vergi rekabetinin²⁹⁸;

- finansal akımların ve reel yatırımların yönünün çarpıtılmasına,
- vergi yapılarının bütünselliğinin ve tarafsızlığının zayıflamasına,
- tüm vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyumunun zayıflamasına,
- vergi ve kamu harcamaları düzeyinin yeniden şekillendirilmesine,
- vergi yükünün emek, varlık, tüketim gibi daha az mobil olan vergi unsurları üzerine kaymasına,
- yönetsel maliyetleri ve vergi otoriteleri ile mükellefler üzerindeki uyum yükünün artırılmasına neden olduğu ifade edilmektedir.

²⁹⁶ GÜNAYDIN, BENK, 2003a, a.g.m., s. 143.

²⁹⁷ Ülker MAVRAL, “Karapara Kayıtdışı Ekonomi ve Globalleşme Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2003, S: 174, s. 150.

²⁹⁸ OECD, 1998, a.g.r., s. 16. < www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf > (24.08.2005)

OECD, “zararlı vergi rekabeti”nin uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açmak suretiyle ulusal vergi tabanlarında erozyona yol açtığını ve dolayısıyla vergiden kaçınma ve dahası vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini vurgulamaktadır²⁹⁹. Vergi cennetleri kendilerine has özellikleri gereği hem kurumlar hem de gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırmayı kolaylaştırmak suretiyle şirket ve bireysel yatırımcıları cezbederek diğer ülkelerin vergi sistemlerini potansiyel olarak zarara uğratmaktadır. Denilebilir ki; vergi cennetleri, vergiden kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik ederek ekonomik az gelişmişliği arttırmaktadır³⁰⁰.

Vergi cennetleri olarak işleyen finansal merkezler, kara para aklama için cazip bir mekan sağlarken bütün ülkeleri vergi toplama konusunda problemlerle karşı karşıya bırakmışlardır³⁰¹. Uluslararası alanda vergi cennetleri varlığını devam ettirdiği sürece karapara, ciddi bir finans kaynağı olarak algılanmakta ve bazı ülkeler için çekiciliğini korumaktadır³⁰². Karaparanın kaynağını oluşturan yasadışı faaliyetlerin uluslararası alanda gizlenmesi ulusal sınırlar içerisinde gizlenmesine nazaran daha kolay yapıldığı için küreselleşme, suç sayılan faaliyetler sonucu elde edilen kazançların, vergi cenneti sayılan ülkelere kolaylıkla transfer edilerek, bu ülkelerde bulunan finansal kuruluşlar ve paravan şirketler aracılığıyla aklanmasını sağlamaktadır³⁰³. Örneğin; The Isle of Man’de bulunan bankalar 7 Milyar \$ para aklama işinin bir parçasını oluştururken, Marshall Adaları tarafından sağlanan gizlilik, Rus mafyasının para aklamasına, İsviçre tarafından sağlanan gizlilik ise Nazilerin 50 yıldan daha uzun süre altınlarının saklanmasına imkan sağlamıştır³⁰⁴.

Vergi cennetleri, küresel finansal piyasaların işleyişi için bir merkez konumundadır. Nakit istikrarsızlığı ve gelişmekte olan ülkelere yönelik sermaye akımlarında görülen hızlı artışı ve ardından bu artışın tersine dönmesi son yıllardaki

²⁹⁹ ÖĞÜT, a.g.m., s. 217-218.

³⁰⁰ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2005, S: 207, s. 146.

³⁰¹ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2005, S: 206, s. 119.

³⁰² Kemal KILIÇDAROĞLU, “Kayıtdışı, Ekonomi ve Bürokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1997, S: 190, s. 6.

³⁰³ Ufuk BAKKAL, “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kırkbirinci Seri-Yıl: 2002**, İstanbul, s.104.

³⁰⁴ GÜNAYDIN, 2005b, a.g.m., s. 147.

küresel finansal piyasaların belirleyici özelliği olmuş ve finansal krizlere ortam hazırlamıştır³⁰⁵.

Dar mükelleflere, tam mükelleflerden farklı olarak bazı vergisel teşvikler uygulanmak suretiyle yabancı sermayenin ülkeye çekilmesini esas alan tercihli vergi rejimleri de vergi cennetleri gibi, uyguladıkları vergisel politikalarla diğer ülkelerin vergi tabanını aşındırmakta ve mükellefleri vergi kaçakçılığına teşvik etmektedir.

XIV. Louis'in Hazine uzmanı Jean Babtiste COLBERT, "Vergileme sanatı"nın mümkün olduğunca az bağırtarak kazların en fazla tüyünü yolduktan ibaret olduğunu ifade etmesine rağmen günümüzde, asıl problem çok tüy elde etmek değil, ne olursa olsun kazı kümeşte tutmayı sağlamak olmuştur³⁰⁶. Bu amaç doğrultusunda ülkelerin mobil halde bulunan üretim faktörlerini ulusal sınırlar içerisinde tutmak için birbirleriyle girdikleri (zararlı) vergi rekabeti, vergi matrahlarında yol açtığı aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma ve bunun yansıması olarak kamu harcamalarında azalış ya da kamu açıklarında artış şeklinde sonuçları da beraberinde getirmektedir.

Kıyı bankacılığının yapıldığı yerler olarak bilinen ada ülkeleri, vergiden kaçınma veya paravan şirketler vasıtasıyla kara para aklamak amacıyla kullanılan başlıca merkezlerdir. Off-shore hesaplarının tercih edilmesinin tek nedeni, vergiden kaçınma değildir. Bunun yanında iş ortağından, eski karısından, avukattan ya da kredi verenlerden kaçınmak gibi bazı ailevi ve kişisel sebepler de kişileri off-shore hesaplara yönlendirebilmektedir³⁰⁷.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcılar, genel olarak dünya piyasalarındaki fiyatlarla girdi temin ederek uluslararası rekabet güçlerine katkı

³⁰⁵ GÜNAYDIN, 2005a, a.g.m., s. 120.

³⁰⁶ Dilek DİLEYİCİ, "Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: C.C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ.Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 137.

³⁰⁷ Muzaffer DEMİR, "Globalleşen Vergi Cennetleri", < www.turkhukuk sitesi.com/hukukforum > (06.06.2005)

sağlamak, ihracata dönük sanayiye geliştirmek, ihracatı ve döviz girişini arttırmak yerine sadece vergisel avantajlardan yararlanma amacını gütmektedirler. Serbest bölgelere tanınmış olan vergisel avantajlar, doğal olarak ülkenin vergi sistemine zarar vermektedir³⁰⁸. Yabancı yatırımcılar ve üreticiler, serbest bölge avantajları ile sağladıkları yüksek karlarını çeşitli vergilerden kaçınmak amacıyla transfer fiyatları yoluyla ana firmalara aktarabilir ve böylece ülkeye yaptığı katkı azalmaktadır³⁰⁹.

B. Transfer Fiyatlamamın Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

Transfer fiyatlaması olgusu, 1960'lı yılların başlarından itibaren gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından giderek artan bir sorun halini almıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin altyapı yatırımlarda yabancı sermayeye ihtiyaç duymaları ve ithalatlarında yatırım malları ile teknoloji ürünleri gereksinimleri, bu ülkeleri transfer fiyatlamasına daha açık hale getirmektedir. Transfer fiyatlarındaki değiştirmelerin, gerekli yasal tedbirleri almayan ülkeler açısından ortaya koyabileceği olumsuz sonuçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür³¹⁰:

- Transfer fiyatlamasında yapılan değiştirmeler ile her şeyden önce ülkelerin egemenlik haklarından biri olan vergilendirme yetkisi sınırlandırmaktadır. Bu durum karşısında tedirgin olan başta ABD, Kanada, Fransa, Japonya, İngiltere, Çin olmak üzere çok sayıda ülke arasında zaman zaman siyasi ve ekonomik tartışmalar yaşanmaktadır.
- Transfer fiyatlamasında özellikle vergilendirmeye yönelik değiştirmeler, ülkelerin kaynak oluşumu ve tahsisi üzerinde olumsuz etkiye sahiptir. Bazı şirketler, bağlantılı bulunduğu finans kuruluşlarını vergi yükü düşük ülkelere oluşturmak suretiyle kaynak tahsisini bulunduğu ülkelerin aleyhine olacak şekilde etkilemektedirler.

³⁰⁸ GİRAY, 2004, a.g.m.,s.183-184.

³⁰⁹ EBİRİ, a.g.m., s.49.

³¹⁰ Yenal ÖNCEL, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kırkbirinci Seri-Yıl: 2002, İstanbul, s. 9-10.

- Dış kaynağa ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkelerde ÇUŞ' lar, doğrudan veya transfer fiyatlaması yoluyla dolaylı olarak, getirdikleri sermayeden daha fazla tutarlarda kar transferi yaparak, hem ülkelerin ulusal gelirlerini olumsuz yönde etkilemekte hem de vergi kaybına yol açmaktadır.
- Transfer fiyatlamasında yapılan değiştirmelerin bir diğer olumsuz etkisi de ödemeler dengesi üzerinde kendisini göstermektedir. Şöyle ki; fiyatlar üzerindeki değiştirmeler, cari işlemler dengesi içinde kar transferleri arasında yer alması gereken tutarları gerçeğinden farklı olarak, dış ticaret dengesinde yer alan ithalat ve ihracat kalemlerine taşımaktadır. Bu durumda dış ticaret dengesinde bulunan ihracat ve ithalat kalemleri hangi ölçüde transfer fiyatlarından etkilenmişse, bu rakamlarda o ölçüde fiktif hale gelecektir.

ÇUŞ'lar tarafından usulüne uygun olmayan transfer fiyatlaması ile aynı karlar çifte vergilendirmeye maruz kalabilmektedir. Örneğin; Fransız bisiklet üreticisi, Hollanda'da bulunan bağlı şirketi aracılığıyla bisikletlerini dağıtmaktadır. Bisikletlerin üretimi 900 €'ya mal olurken, Hollandalı bağlı şirketin dağıtım faaliyeti 100 €'ya mal olmaktadır. Üretici şirket, transfer fiyatını 1.000 € olarak tespit etmiştir. Hollandalı bağlı şirket de perakende olarak satmak için 100 € dağıtım maliyeti ekleyerek 1.100 €'dan Hollanda'da satışa sunmuştur. Sonuçta şirket 100 € kar elde etmekte ve bu tutar üzerinden vergi ödemektedir. Fakat Hollandalı şirket, Hollanda vergi idaresi tarafından denetlendiğinde dağıtıcı firmanın hiç kar beyan etmediği anlaşılmıştır. Bunun üzerine Hollanda vergi idaresi, transfer fiyatlamasının 900 € olarak gösterilmesini ve Hollandalı şirketin vergiden sorumlu olacak şekilde 100 €'yu grup karı olarak beyan etmesini istemektedir. Zaten Fransız şirketi, her bir bisiklet için 100 € kar beyanı üzerinden Fransa'da vergi ödemekte ve sorun bu noktada açığa çıkmaktadır. Her ne kadar iki şirket, aynı gruba ait olmalarına rağmen farklı vergi otoriteleri bünyesinde faaliyette buldukları için bir yerde ödenen vergi, diğerini ortadan kaldırmamakta dolayısıyla aynı grup şirketleri her iki ülkede de vergi ödemek durumunda kalmaktadır³¹¹.

³¹¹ John NEIGHBOUR, "Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length", OECD Centre for Tax Policy and Administration, April 2002, <www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html> (08.08.2005)

Transfer fiyatlama sorunu, ülkelerin dışa açılma politikaları nedeniyle kurumlar vergisi tabanının daha esnek bir hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. Bu ise mobilitesi artan firmaların transfer fiyatlama yöntemini kullanarak vergi kaçakçılığı faaliyetlerini arttırmaları sonucunu doğurmaktadır³¹². Örneğin; Intel firması ürün dizaynını Oregon’da, üretimini İrlanda’da, paketleme ve test işlemlerini Malezya’da yapmakta ve tüm dünyaya satış yapmaktadır. Bu firmanın diğer bir kolu ise ürünü Japonya’da tasarlayıp, İsrail’de üretilip, Arizona’da paketleyip, Çin’de satmaktadır. Şirket genel olarak üretimini Portoriko, Çin, Malezya, Filipinler, İrlanda ve İsrail gibi vergi cennetlerinde gerçekleştirmek suretiyle %35 oranında alınan ABD kurumlar vergisinden çok daha düşük vergi ödemektedir³¹³.

C. Elektronik Ticaretin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

Teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmelerin bir yansıması olarak internet ve elektronik ticaret, fiziki mal kavramından farklı olarak fiziksel olmayan mallar -dijital mallar- ile bunların elektronik ortamda dağıtımını için zemin hazırlamıştır. Geleneksel ticaretten farklı şekilde gerçekleşen bu yeni ticaret şeklinin sağladığı avantajlar yadsınamazken özellikle vergileme alanında ciddi sorunları da beraberinde getirdiği bir gerçektir.

Küreselleşen dünya ekonomileri daha fazla entegre oldukça, ticaretin vergi oranı düşük ülkelere kayması, ülkelerin daha yüksek oranlarda vergilendirmeye gitme imkanlarını sınırlamakta, internet teknolojisine dayalı elektronik ticaretin yaygınlaşması ise işlemi gerçekleştirenlerin takibini ve vergilendirilmesini giderek zorlaştırmaktadır.

Bilişim teknolojisi, vergi idaresi açısından mükelleflerin izlenmesine, vergilendirmede önem taşıyan verilerin tek merkezde toplanarak hızlı bir biçimde kullanılmasına, bu verilerin elektronik ortamlarda saklanmasına, beyanname verme gibi

³¹² Eric J. BARTELSMAN, Roel M.W.J. BEETSMA, “Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Thorough Transfer Pricing in OECD Countries”, CeSifo Working Paper, No: 324’den akt. GÜNAYDIN, BENK, 2003a, a.g.m., s. 153.

³¹³ AVI-YONAH, “Globalization and Tax Competition Implications for Developing Countries”, University of Michigan Law School, G-24 Technical Group Meeting, Washington DC 2000’dan akt. GÜNAYDIN, BENK, 2003a, a.g.m., s. 153.

vergiye ilişkin bazı ödevlerin internet ortamında gerçekleştirilmesine imkan sağlayan bir olgu olarak algılanmaktadır. Vergi idaresi, bu olanaklardan yararlanarak performansını artırabilir. Ancak bilişim teknolojisinin sunmuş olduğu bu imkanlar mükellefler açısından -özellikle vergiden kaçınma gibi- vergi yükünü etkileyebilecek aktiviteleri gerçekleştirmek için zemin hazırlamaktadır. İnternet ortamında gerek işlemleri yapanların kimliğinin, gerekse işlemin yapıldığı yerin saptanmasının oldukça zor olması vergilendirme yetkisine sahip olan ülkenin tespitini de zorlaştırmaktadır³¹⁴.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından elektronik ticaretin meydana getirdiği sorunlar, ilk olarak “mükellefiyet” kavramında kendisini göstermektedir. Mükellefiyet türleri, Gelir Vergisi açısından “ikametgah” ile “kaynak”, Kurumlar Vergisi açısından ise “kanuni merkez” ile “iş merkezi” kriterlerine göre belirlenmektedir. Fakat bilgi ve iletişim teknolojisi, kişilere yerlerini değiştirmeksizin başka bir ülkede faaliyette bulunma, o ülkenin ekonomik ve ticari hayatına katılabilme imkanı sağlamaktadır. Bu durumda Gelir Vergisi açısından gerçek kişilerin ikamet kriterine bağlanan mukimlik, bir takvim yılında sürekli olarak altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları önemini kaybetmektedir. Kurumlar Vergisi açısından ele alındığında ise, teknolojik gelişmeler şirketlere mukim oldukları ülkeyi belirleme konusunda inisiyatif kullanma hakkı sağladığı için kanuni ve iş merkezi farklılaştırmasında farklı ülkeler söz konusu olacak ve bu da sonuç olarak çifte mukimlik ile çifte vergileme problemini ortaya çıkaracaktır³¹⁵.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından elektronik ticaretin meydana getirdiği diğer bir sorun da “işyeri” ve “sabit yer” (coğrafi bir yere bağımlılık) kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır. Web sitesini bünyesinde barındıran sunucu bilgisayarların (web server) ülkeler itibariyle vergilendirme konumları birbirinden farklılık göstermektedir. Elektronik ticaret, yapısı itibariyle sunucu bilgisayarların salt bir işyeri olarak vergilendirmesine imkan tanımamaktadır. Çünkü bu sitelerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için sitenin üzerinde bulunan bilgisayarın mülkiyetinin şirketin kendisine

³¹⁴ Mustafa AKKAYA, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”,
< enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm > (10.09.2005)

³¹⁵ UZUNOĞLU, a.g.t., s. 127-129.

ait veya kiralamış olması gerekmektedir³¹⁶. Bunun yanı sıra herhangi bir ülkede mevcut olan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari bir işlem yapan yabancı işletmenin bu ülkede veya başka bir ülkede vergi mükellefiyeti olup olmadığının bilinmesine imkan yoktur. Bu nedenle işletmeler, yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını devam ettirmelerine rağmen, o ülkelerdeki işlemleri üzerinden mevzuat ve uluslararası anlaşmaların yokluğu nedeniyle vergilendirilmemektedir³¹⁷.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından ortaya çıkan diğer bir sorun ise elektronik ticaret kazancının niteliğinin “ticari kazanç” olarak mı, yoksa “telif hakkı” ya da “gayri maddi hak bedeli (royalty)” olarak mı kabul edileceğidir. Mal ya da hizmet alım-satımı ile kullanım hakkının alım-satımı arasındaki fark üzerine odaklanan böyle bir durum, kazanç türünü değiştirmektedir³¹⁸. Örneğin; X şirketi yayınladığı ve geleneksel yöntemlerle sattığı dergiyi sanal ortamda müşterilerine gerek derginin sanal ortamda sadece okunabilmesi gerek dergiye sanal ortamda abone olunarak, derginin bir kopyasının kişisel bilgisayara aktarılması, gerekse abonelik yanı sıra dergideki yazı, resim, tablo ve benzerlerinin başka bir yayın organında değerlendirilmek üzere kullanım hakkının satın alınması için belirli bir bedel karşılığında sunabilir. Doğal olarak bu durumda vergileme rejiminde farklılıklar görülecektir³¹⁹.

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından elektronik ticaretin yol açtığı diğer bir sorun ise vergi matrahı tespitinde – özellikle gider kalemlerinin belirlenmesinde birtakım zorluklar– görülmektedir. Vergi matrahı tespitinde Kanun’un işyerine yönelik yapılan giderlerin indirilmesine izin vermesi, ana merkez tarafından gerçekleştirilen giderler de dahil olmak üzere işyeri ile ilgili giderlerin gayri safi kazançtan indirilmesine imkan sağlamaktadır. İnternet ortamında yürütülen faaliyetlerde geleneksel merkez-şube örgütlenme biçimine bağlı kalınmaksızın işlerin organize

³¹⁶ GÜNAYDIN, BENK, 2003a, a.g.m., s. 157.

³¹⁷ Abdullah ÖZDEMİRÇİ, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 2001, S:52, s. 35.

³¹⁸ Esra EKMEKÇİ, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 2003, s. 100.

³¹⁹ AKKAYA, a.g.m., < enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm > (10.09.2005)

edilmesi mümkün olduğu için birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında paylaşımında zorluklarla karşılaşılacaktır³²⁰.

Harcama üzerinden alınan vergiler açısından bakıldığında; elektronik ticaretin karakteristik özellikleri ve vergi sistemlerinin geleneksel ticarete yönelik hükümler içermesi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanları sunmakta, harcama vergileri matrahında erozyona neden olmaktadır. Nitekim, birçok online üzerinden yapılan satışlar harcama vergilerine tabi tutulmamaktadır³²¹.

Günümüzde ABD, Avustralya, Japonya dışında kalan gelişmiş ülkelerin çoğunda genel harcama vergisi olarak KDV uygulanmaktadır. Özünde mal teslimi ve hizmet ifası ile her türlü mal ve hizmet ithalatını vergileyen KDV uygulamasında bir işlemin nerede vergilendirileceği, işlemi yapan kişinin bulunduğu yer veya hizmetin yapıldığı yer esas alınarak belirlenmektedir. Ancak elektronik ticarete işlemi yapan kişinin bulunduğu yeri, hizmetin yapıldığı yeri ve işleme taraf olanların kimliğini tespit etmek oldukça güç olmaktadır³²². Harcama vergileri açısından temel sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri, tüketiciden perakendeci aracılığıyla tahsil edilmekte iken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta - gerçi internet servis sağlayıcıları, bankacılık ve ödeme sistemi sağlayıcıları ve kredi kartı şirketleri telekomünikasyon şirketleri potansiyel yeni araçlar olarak ortaya çıkmaktadır - ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi zorlaştırmakta, satıcı bir idari bölgedeyken tüketici başka bir idari bölgede bulunmaktadır³²³.

Uluslararası vergileme sahasında benimsenen “varış ülkesinde vergileme ilkesi” nin (destinasyon ilkesi) uygulanabilmesi için ülkeler ihracatlarında KDV istisnası, ithalatlarında KDV tahsilatı uygulamaları gerekmektedir. KDV konusu işlemlerin aynı ülkenin vergileme sınırları içerisinde elektronik ortamda gerçekleştirilmesi halinde ciddi

³²⁰ İsmail GÜNEŞ, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, < <http://inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc> > (08.09.2005)

³²¹ GİRAY, 2002, a.g.m., s. 121.

³²² Habib YILDIZ, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, S: 255, s. 148.

³²³ Savaş ÇEVİK, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2004, S: 270, s. 162.

bir sorun yaşanmazken, ülkeler arası mal teslimleri ve özellikle de hizmet ifalarının elektronik ortamda gerçekleştirilmesi halinde ciddi sorunlarla karşılaşmaktadır. Elektronik ticaret aracılığıyla yapılan mal ithalinde, mal teslimleri geleneksel yollarla yapıldığı için KDV tahsili zor olmayacaktır. Ancak dijital ürünlerin ithali, elektronik ortamda transfer edileceği için bunların takibi ve vergisinin tahsili oldukça zordur³²⁴.

Gümrük Vergisi açısından ele alındığında, fiziksel özelliği olmayan mal ya da hizmetlerin teslimlerinde iki yönlü sorun ortaya çıkmaktadır. Bunlardan bir tanesi böyle bir mal ya da hizmetin gümrüklerden geçmek zorunda olmadığı, ikincisi ise bu tür mal ve hizmetlerin ticari taşıyıcısı dolayısıyla sorumlu olmadığı gerçeğidir³²⁵. Elektronik ticaret aracılığıyla gerçekleştirilen fiziksel mal ve hizmetlerin gümrükten geçişi mümkün olmakta ve gümrük mevzuatı uygulanmakla birlikte fiziksel olmayan ürünlerin özellikle hizmetlerde bu söz konusu değildir. Gümrük Vergisi Kanunu gereğince yalnızca “eşya” olarak tanımlanan madde ve değerlere gümrük vergisi uygulanmakta, bunun dışında elektronik ticaret aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet ticareti tamamıyla gümrük vergisi uygulamalarının dışında bırakılmaktadır³²⁶.

Damga Vergisi, işlemler üzerinden alınan bir vergidir. Gerçekleştirilen işlemleri tevsik eden, onlara hukuksal nitelik kazandıran kağıtlar Damga Vergisi'ne tabi tutulmaktadır. Elektronik ticaret aracılığıyla yapılan işlemlerin genellikle sanal ortamda kağıt kullanmaksızın gerçekleştirilmesi, Damga Vergisi'nin konusunun daralmasına neden olmaktadır.

Banka ve Sigorta Muamele Vergisi açısından ele alındığında, mükelleflerin vergisel avantajlardan yararlanmak amacıyla kıyı bankacılığını tercih etmesi B.S.M.V.'nin konusunun daraltmakta ve tahsilini zorlaştırmaktadır.

Elektronik ticaretin yol açtığı sorunun farklı bir boyutu da vergi idareleri açısından karşımıza çıkmaktadır. İnternet aracılığıyla gerçekleştirilen ticaretin gerek

³²⁴ ÇİLKOPARAN, a.g.m., s.226

³²⁵ Kamil GÜNGÖR, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, S: 251, s. 141.

³²⁶ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 105.

kim tarafından nerede yapıldığının tespitinin zor olması, gerekse işlem hacminin muazzam büyüklükte olması vergi idarelerinin işlemleri takip etmesi ve denetlemesi açısından ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

D. Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

II. Dünya Savaşı'nın ardından ülkelerin kısa süreli dış açıklarını altın ve döviz rezervlerini kullanarak ya da IMF'den sağlayacakları kredilerle kapatmalarını öngören Bretton Woods sisteminin 1973 yılında yıkılmasına ek olarak, finansal liberalizasyon ve bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, uluslararası sermaye hareketlerinde önemli artışlara yol açmıştır³²⁷. Buna paralel olarak birçok ülke, yabancı sermaye aracılığıyla teknolojinin ülkeye girişi, ekonomik büyümenin sağlanması ve ihracatın artırılması amacıyla bürokratik engelleri ortadan kaldırarak, çeşitli vergisel teşvikler, vergi kolaylıkları ile altyapı ve teknolojik imkanlar sağlamaktadır³²⁸. Ülkelerin bu amaçla oluşturdukları rekabet süreci, bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir.

Dünya piyasalarında dolaşan yaklaşık 2 trilyon \$'a (2004 yılı itibariyle) yakın paradan yararlanma amacıyla olan birçok gelişmekte olan ülkede yabancı sermayeyi teşvik amacıyla ya hiç vergi alınmamakta ya da indirimli vergi alma gibi ayrıcalıklar sunulmaktadır. Bu durumda vergi dışı kalan, hemen hemen her kontrolden yoksun bulunan kısa vadeli uluslararası sermaye hareketleri, sağladığı fayda yanında, "Kara Para"yı da yanında sürüklemesi ve yaşanan krizlerde oldukça etkili olmuştur³²⁹.

³²⁷ BAKKAL, a.g.m., s. 105.

³²⁸ O. PEHLİVAN, İ. GÜNAYDIN, "Türkiye'de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996, S: 174, s. 122.

³²⁹ MERİÇ, AY, a.g.m., s. 308.

Son yirmi yıldır, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yönelen sermaye hareketlerinin önemli bir kısmı üretken yatırımlardan çok, istihdam yaratmayan, reel ekonomiye neredeyse hiç katkısı olmayan kısa vadeli spekülasyon yatırımlarına yönelmektedir. Faiz kur farkından kaynaklanan kazanç peşinde olan bu spekülasyon fonları beklentilerin kötüleştiği en küçük bir ekonomik ve siyasal istikrarsızlık durumunda hızla ülkeyi terk etmekte ve ciddi finansal krizlere yol açmaktadır³³⁰. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren Meksika (1994), Asya (1997), Rusya (1998), Brezilya (1999), Türkiye (1994 ve 2000–2001) ve Arjantin (2001) gibi pek çok ülke bu finansal krizlerle karşı karşıya kalmıştır.

Yabancı yatırımlara yönelik vergisel teşviklerin kamusal mal ve hizmetler ile ilgili kamu harcamalarını azaltacağı ve bunların etkin sunumlarını engelleyeceği bir gerçektir. OXFAM, gelişmekte olan ülkelerin, kurumlar vergisi oranlarının azaltılması yönündeki rekabetçi baskılar ve karların gelişmekte olan ülkeler dışındaki vergi cennetlerine transferinin her yıl bu ülkelere 35 Milyar \$ kaybettirdiğini hesaplamıştır³³¹.

Yabancı sermayeyi teşvik edebilmek amacıyla getirilen muafiyet ve istisnaların vergi hasılatı üzerinde kısa ve uzun vadede farklı etkileri görülmektedir. Vergi kolaylığı sağlayarak yabancı sermayeyi kendisine çekmeye çalışan bir ülke kısa vadede belirli bir vergi kaybına katlanmak zorunda iken; orta ve uzun vadede yapılan yatırımların meydana getireceği üretim ve istihdam artışı milli geliri, dolayısıyla vergi gelirlerini de arttırabileceği belirtilmektedir³³².

Uluslararası sermaye hareketlerinin mobilizasyonu küreselleşmeyi tetikleyici bir unsur olmasına rağmen özellikle vergi idareleri açısından bir takım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Sermaye hareketlerinin oldukça duyarlı olduğu bir ortamda vergi idareleri zorunlu kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla sermayeyi, kurumları, ticari kazançları vergilendirmek yerine daha çok ücretleri, tüketimi, gayrimenkulü vergilendirmeye yönelmektedir. Mevcut vergi oranlarında meydana gelecek bir değişim ya da yeni vergilerin uygulamaya konulması halinde sermaye,

³³⁰ BAKKAL, a.g.m., s. 106.

³³¹ MUTER, KOVANCILAR, a.g.m., s. 343.

³³² MERİÇ, AY, a.g.m., s. 324.

vergisel avantajları yüksek ülkelere yönelecektir. *Örneğin*; Almanya'nın faiz gelirlerine 1989 yılında %10 stopaj uygulaması, ülkedeki yabancı sermayenin bu stopajı uygulamayan komşu ülke Lüksemburg'a kaçışına neden olmuştur. Aynı şekilde Danimarka'nın, 1988 yılında yabancı sermaye üzerinde herhangi bir vergi önermiş olmamasına rağmen, sadece bankalara bu türden sermaye transferleriyle ilgili olarak vergi idaresine düzenli bildirim verme yükümlülüğü getirmesi bile, Danimarka'daki yabancı sermayenin Hollanda'ya yönelmesine yol açmıştır³³³. Aynı şekilde Türkiye'de 2006 yılı başında yerli ve yabancı yatırımcının hisse senedi ve devlet tahvili gelirlerine % 15 oranında başlattığı stopaj uygulaması, özellikle sıcak para çıkışına neden olduğu için 22.06.2006 tarihi itibarıyla bu stopaj oranı, yabancılar için % 0'a, yerli yatırımcılar için % 10'a geriletildi. Örneklerden de anlaşıldığı gibi, sermaye mobilitesinin yüksek oluşu ülkelerin vergi koyma yetkisini kısıtlamakta ve herhangi bir olumsuzluk karşısında yapılan ani giriş-çıkışlar ile yalnızca vergi sistemini değil, tüm ekonomiyi ciddi boyutta etkilemektedir.

E. Türev Ürünlerin Yol Açtığı Vergisel Sorunlar

Uluslararası platformda ticaretin giderek daha serbest hale gelmesi ile bireysel ve kurumsal yatırımcılar, gelecekteki piyasa şartlarından kazançlı çıkmak ve piyasada oluşabilecek olumsuzluklardan kaçınmak amacı (hedge) ile future, forward, option ve swap işlemleri şeklinde sıralanan türev ürünlere başvurmaktadır. Buna paralel olarak türev ürünlerin kullanımı, tüm dünyada yaygın hal almıştır³³⁴. Liberalizasyon süreci ile birlikte, "Hedge Fonlar" ve "Türev Piyasalar" finansal araç çeşitliliğini ve sermaye hacminin büyüklüğünü ve doğal olarak da spekülasyon riskini arttırmaktadır.

Türev ürünlerin kullanılması sonucu kişisel faydaların, işlemlerin ve yargılama hakkının tespit edilmesi açısından ciddi sorunlar mevcuttur. Türev ürünlerin kullanılmasından kaynaklanan sorunlardan bir tanesi, vergisel işlemlerdeki belirsizlik ve tutarsızlıklardan faydalanmak suretiyle bu ürünlerin vergiden kaçınma aracı olarak

³³³ Niyazi ÇÖMEZ, "AB ve ABD'de Vergi Konusundaki Yenilikler (Trend)", **17. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türmob Yayınları, Ekim 2002, İstanbul, s. 51 – 61.

³³⁴ F.K. EBİÇLİOĞLU, A. KAHRAMAN, "Swap İşlemleri Vergiden Kaçınma Aracı mıdır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1999, S: 210, s. 62.

kullanılmasıdır. Bu durum, sermaye geliri ile sermaye kazanç ve kayıpları arasındaki veya kar payı ile faiz arasındaki farkın ayırt edilemez hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. Türev ürünlerin yaygın kullanımı ile artık stopaj yolu ile sınır ötesi yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır³³⁵.

Uluslararası piyasaların küreselleşerek daha entegre olması, piyasaların işlem hacimlerinin gün geçtikçe artarak piyasa araçlarının çeşitlenmesi, işlemlerin yeni finans teknikleri ile giderek daha kompleks görünüm kazanması, karaparanın aklanmasını da kolaylaştırmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

VE NEDEN OLDUĞU VERGİSEL SORUNLARI

GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER

I. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİNE ETKİSİ

Dünya ekonomisinde ekonomiden sanata, politikadan kültüre, iletişimden yaşam standardına kadar oldukça geniş alana nüfuz eden küreselleşme olgusu, vergi sistemlerini de etkisi altına almıştır. 1970’li yıllar öncesine ait tablo, uluslararası ticaretin geniş ölçüde mal ticareti ile sınırlandırıldığı, ÇUŞ’ların dünya ekonomisinin küçük bir bölümünü oluşturduğu ve bireylerin çoğunun kendi ülkelerinde üretim ve tüketim yaptığı bir görüntü yansıtmaktadır. Bu bağlamda kanun koyucu, vergi matrahında herhangi bir aşınma konusunda çok fazla endişelenmeksizin, vergileme yetkisini kullanmıştır. Ta ki; II. Dünya Savaşı ile ivme kazanan ve başlangıçta ticari liberalizasyon ardından finansal liberalizasyon hareketlerine esas teşkil eden küreselleşme olgusu, mevcut yapıyı değiştirerek hareketlenen vergi unsurlarına yönelik alınacak vergisel kararlarda kanun koyucuları endişelendirmiş, vergi sistemlerinde bir takım düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Küreselleşmenin vergileme üzerinde meydana etkiler başlıca dört grupta toplanabilir³³⁶:

³³⁵ TANZI, a.g.m., < www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm > (20.05.2005)

³³⁶ GİRAY, 2004, a.g.m, s. 175–185.

- Geçmişte her ülke, kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimleri doğrultusunda şekillendirirken küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir.
- Küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır.
- Küreselleşme sonucu ticari liberalizasyona paralel olarak iletişim ve teknoloji alanındaki gelişme sermayenin denetimini dolayısıyla, potansiyel vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutmayı zorlaştırmaktadır.
- Küreselleşme, ticari liberalizasyon ile ülkeler arasında vergi rekabetini başlatan önemli etken olan faktör hareketliliğini arttırmaktadır. Sonuçta, her ülke üretim faktörlerini kendi ülkesine çekebilecek vergi yapısı oluşturma gayreti içerisine girmiştir.

Tüm bu etkilere paralel olarak küreselleşmenin vergi türleri, vergi oranları ve vergi yükü üzerinde bir takım değişiklikler meydana getirmesi kaçınılmaz olmuştur.

A. Küreselleşmenin Vergi Matrahı Üzerine Etkisi

Sermayenin küreselleştiği, teknolojik gelişmelerin sınır tanımadığı, bilgi alış-verişinin hızlandığı ve bir o kadar da ucuzladığı, ÇUŞ'ların adeta mantar gibi türediği dünya ekonomisini saran küreselleşme karşısında ülkelerin vergi matrahları da ister istemez bu durumdan etkilenmektedir. Ülkeler arasında mobil sermayeyi cezbetme konusunda yaşanan rekabet sonucu bir yandan vergi matrahlarında azalma görülmesi diğer yandan vergi yükünün hareket serbestisi kısıtlanan üretim faktörleri üzerine kayması hiç de şaşırtıcı olmayacaktır.

HUFBAUER'a göre, **Tablo 25** vergi yapısının temel elementlerini etkileyen önceki mobilite, şuan ki mobilite ve gelecekteki mobilitenin nitel bir özetini sunmaktadır. 1970 ile 2000 yılları arasında mobilitedeki artış, gelecek 30 yılda daha da artacaktır. Ücret ve maaş gelirleri gelecek 30 yılda daha fazla mobilite kazanacaktır³³⁷.

Tablo 25: Küreselleşmenin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim

Vergi Konusu	1970'li Yıllarda	2000'li Yıllarda	2030'lu Yıllarda
--------------	------------------	------------------	------------------

³³⁷ Gary Clyde HUFBAUER, "Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999. < www.iie.com/publications/papers/paper.cfm?ResearchID=337 > (15.09.2005)

	Mobilite Seviyesi	Mobilite Seviyesi	Mobilite Seviyesi
İşgücü Geliri (Ücret & Maaş)	Düşük	Düşük	Orta
Mal Tüketimi	Düşük	Orta	Orta
Hizmet Tüketimi	Düşük	Düşük	Orta
Yatırım Geliri	Düşük	Orta	Yüksek
Şirket Karları	Düşük	Orta	Yüksek

Kaynak: Gary Clyde HUFBAUER, "Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States", Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, February 12, 1999. < www.iie.com/publications/papers/paper.cfm?ResearchID=337 > (15.09.2005)

İşgücü açısından bakıldığında, nitelikli işgücünün mobilite artışı, bu kişilerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesini de zorlaştırmaktadır. Bunun yanı sıra, nitelikli kişiler, yurtdışına gitmeksizin, yurtdışında gerçekleştirilen danışmanlık hizmetlerinden gelir elde etmektedirler. Bu tür gelirleri ise, denetimden kaçırmak nispeten daha kolaydır. Ayrıca ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin olmayışı, bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilmemesine neden olmakta ve bu durum ülkelerin vergi matrahlarında erimelere neden olmaktadır³³⁸.

B. Küreselleşmenin Vergi Türleri ve Oranları Üzerine Etkisi

Küreselleşme süreci ile birlikte farklı ülkelerde faaliyette bulunabilme serbestisine kavuşan mükelleflerin elde ettiği gelirin tespit edilmesi, hangi ülkenin kanunlarına tabi olacağı, vergileri nerede ödeyecekleri, oran farklılıkları halinde nasıl bir uygulamanın benimseneceği gibi sorunlar vergileme sürecini zorlaştırmaktadır. Küreselleşme ve yeni teknolojiler, hükümetlerin vatandaşlarından vergi alabilme gücünün azalması yolunda bir tehdit oluşturmaktadır. Dünyada entegrasyon hareketleri sürdükçe, sermaye ve işgücü, vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket ettikçe, ülkelerin diğer ülkelere nazaran daha yüksek oranda vergi koyma imkanı sınırlandırılmaktadır³³⁹.

Tablo 26'da görüldüğü gibi, OECD ülkelerinin ortalama kişisel Gelir Vergisi oranı, 1980 yılında % 67 oranında iken aradan geçen 23 yıl içerisinde bu kademe

³³⁸ GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m., s. 140–168.

³³⁹ GÖKBUNAR, 1998, a.g.m., s.177 – 201.

kademe azaltılarak 2003 yılında 23 puanlık düşüş ile % 44 oranına gerilemiştir. Vergi oranlarında meydana gelen bu düşmelerin yanı sıra, artan oranlılığın da yavaş yavaş yerini düz oranlı tarifelere bıraktığı görülmektedir. Bu duruma özellikle vergi cennetlerinin yaygınlaşmasının ve 1984 yılında ABD'nin başlatmış olduğu faiz gelirlerinden alınan stopajın kaldırılmasının neden olduğu söylenebilir³⁴⁰.

Tablo 26: Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim (1980 – 2003) (%)

Ülkeler	1980	1990	2000	2003
Avustralya	62	49	47	47
Avusturya	62	50	50	50
Belçika	76	55	58	50
Kanada	60	44	44	39
Danimarka	66	68	59	59
Finlandiya	65	63	52	50
Fransa	60	53	54	48
Almanya	65	53	56	47
Yunanistan	60	50	43	40
İzlanda	63	40	45	44
İrlanda	60	56	42	42
İtalya	72	66	51	47
Japonya	75	65	50	50
Kore	89	64	44	40
Lüksemburg	57	56	49	41
Meksika	55	40	40	33
Hollanda	72	60	52	52
Y.Zelanda	62	33	39	39
Norveç	75	51	48	48

³⁴⁰ GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m., s. 169.

Portekiz	84	40	40	40
İspanya	66	56	48	35
İsveç	87	61	51	54
İsviçre	31	33	31	26
Türkiye	75	50	45	40
Birleşik Krallık	83	40	40	40
ABD	70	33	40	35
OECD Ortalaması	67	51	47	44

Kaynak: J. GWARTNEY, R. LAWSON, E. GARTZKE, "Economic Freedom of the World – 2005 Annual Report", < www.freetheworld.com/2005/2005_Full_Report.pdf > (01.02.2006)

Son on yılda Orta ve Doğu Avrupa'da gerek vergilendirme işlemlerini basitleştirmek, gerekse vergi gelirlerinin konsolide bütçe içerisindeki payını arttırmak amacıyla ilk olarak 1994 yılında Estonya'nın % 26 oranı uygulamak suretiyle başlattığı düz oranlı vergi uygulamasını diğer ülkeler de izlemiştir. Estonya, kurum kazançları üzerinden vergi almaktan vazgeçmiş, ancak kar dağıtımını vergilendirmiştir. 2005 yılında %24'e düşürülen vergi oranının 2007 yılında % 20'ye indirilmesi planlanmaktadır. 1995 yılında % 25 seviyesinde düz oranlı tarifeye geçen Litvanya, 2000 yılında bu oranı % 13'e indirmiştir. 2003 yılında Sırbistan, gelir ve kurumlar vergisini düz oranlı olarak % 14'e indirmiştir. Ukrayna, 2004 yılında % 13 oranıyla düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Slovakya, 2004 yılında gelir ve kurumlar vergisinin oranını düz oranlı olarak % 19'a indirmiştir. Gürcistan, 2004 yılında gelir vergisinde % 12'lik düz oranlı sistemi kabul etmiştir. Romanya da 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Düz oranlı vergi sistemi Batı Avrupa'da bile yaygınlaşmaktadır. İspanya'da % 30, Almanya'da % 30 oranlarında düz oranlı vergileme önerilmekte ve uygulanabilirlik çalışmaları yapılmaktadır³⁴¹.

Tüzel kişiler, düşük vergi oranlarına ilaveten aynı zamanda iyi bir kamu hizmet altyapısı, iyi eğitilmiş işgücü, pazarlara rahat erişimin sağlanması gibi kolaylıklar talep etmektedirler. Sermaye hareketlerinin ve ticaretin serbestleşmesi rekabet baskısını arttırmaya başlamış ve bunun sonucunda, kurumlar ve özellikle çok uluslu işletmeler, yabancı yatırımları çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurtdışına çıkmasını

³⁴¹ Yusuf KELEŞ, "Dünya Ekonomisi – Düz Oranlı Vergi Mutluluğu-", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2005, S: 282, s. 150.

önlemek için kurumlar vergisi oranlarının azaltılması gerektiğini belirtmişlerdir³⁴². Buna paralel olarak, **Tablo 27**'de de görüldüğü gibi, OECD ülkelerinin ortalama Kurumlar Vergisi oranı, 1995 yılında % 33 oranında iken, aradan geçen 8 yıl içerisinde bu yavaş yavaş azaltılarak 2003 yılında 1,2 puanlık düşüş ile % 32,1 oranına gerilemiştir. Yapılan vergi indirimleri, OECD ülkelerinin Kurumlar Vergisi oranlarında bir yakınlaşma sergilemektedir.

Tablo 27: Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (1995–2003) (%)

Ülkeler	1995	2000	2001	2002	2003
Avustralya	33	34	30	30	30
Avusturya	34	34	34	34	34
Belçika	39	40,2	40,2	34	40,2
Kanada	29	44,6	42,1	36,6	38,6
Danimarka	34	32	30	30	30
Finlandiya	25	29	29	29	29
Fransa	33	37,8	36,4	35,4	35,4
Almanya	45	52	38,9	40,2	38,9
Yunanistan	40	40	37,5	35	35
İzlanda	33	30	30	18	18
İrlanda	40	24	20	12,5	16
İtalya	36	37	36	34	36
Japonya	38	40,9	40,9	40,9	40,9
Kore	32	30,8	30,8	29,7	29,7
Lüksemburg	33	37,5	37,5	30,4	30,4
Meksika	34	35	35	34	35
Hollanda	35	35	35	34,5	34,5
Y.Zelanda	33	33	33	33	33
Norveç	19	28	28	28	28

³⁴² Semih ÖZ, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.66.

Portekiz	36	35,2	35,2	33	33
İspanya	35	35	35	35	35
İsveç	28	28	28	28	28
İsviçre	10	24,9	24,7	24,1	24,4
Türkiye	44	33	33	33	33
Birleşik Krallık	33	30	30	30	30
ABD	35	39,4	39,3	39,4	39,3
OECD Ortalaması	33	34,6	33,4	31,6	32,1

Kaynak: Jeffrey OWENS, “Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries”, Background Paper, February 2005, Number: 47, s. 27. < www.taxfoundation.org/files > (01.02.2006)

Financial Times’ ta 24 Haziran 2004 tarihinde “*Almanya katı iş kanunları ve yüksek vergi oranlarıyla mücadele etmeye çalışırken, komşusu Avusturya, vergi oranlarını Batı Avrupa standartlarına indiren vergi reformunu uygulamaya koydu. Esnek iş kanunları ve indirilen vergi oranları ile Avusturya, Avrupa çalışma hayatının yeni cazibe merkezlerinden birisi olmaya aday. Ancak yatırımların sadece son vergi reformlarının yapılması sayesinde yoğunlaştığı söylenemez, Kurumlar Vergisi oranlarının % 34’den % 25’e indirilmesi de yatırımları hızlandıran bir başka unsur. Bu yılın son 4 ayında Avusturya’da yatırım yapmak isteyen yatırımcı sayısının % 60 oranında artış gösterdiği belirtiliyor*³⁴³.” şeklinde yer alan haber ile vergi oranlarında meydana gelen düşüşün, özellikle uluslararası sermaye hareketlerini nasıl etkilediğini görmekteyiz.

Tablolardan da anlaşıldığı gibi son yıllarda Gelir ve Kurumlar Vergisi oranlarında önemli düşüşler olmuştur. Servet vergilerinde de aynı eğilim gözlenmiş, hatta bazı ülkelerde Servet Vergisi uygulaması kaldırılmıştır. Buna karşılık tüketim vergisi oranlarında artışlar olmuştur. Vergi oranlarında yaşanan bu değişim vergileme yapısını da etkilemiş ve küreselleşme vergi yapılarının daha az artan oranlı olmasına neden olmuştur. Tüketime vergilendirilmesindeki ilk değişim, tüketime uygulanan

³⁴³ Yusuf KELEŞ, “Dünya Ekonomisi - Avusturya’daki Vergi İndirimi Almanya’yı Endişelendiriyor”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2004, S. 276, s. 176.

vergi oranlarının arttırılmasında vücut bulmaktadır. Ancak bu değişim, bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir³⁴⁴:

- Tüketim vergilerinin arttırılması, işsizliği de beraberinde getirecektir. Vergi oranlarındaki atış, bir yandan işçilerin tüketime ayırdıkları payın azalmasına ve bu nedenle yüksek ücret talep etmeleri halinde işsizliğin artmasına, diğer yandan mal ve hizmet fiyatlarının yükselmesi üretim sürecini olumsuz etkileyerek işsizliğe neden olacaktır.
- Yüksek oranlı tüketim vergileri sonucu, üretici gelirlerini belgelemek istemeyecek; bu durum tüketimin kayıtdışına çıkmasına sebep olacaktır.
- Tüketim vergilerindeki artış, düşük gelirliileri tüketime daha fazla gelir ayırmak zorunda bırakacağı için gelir adaletsizliği sorununu daha da derinleştirecektir.

Tablo 28: Katma Değer Vergisi Oranlarında Meydana Gelen Değişmeler (1976–2005)

Ülkeler	1976	1990	2000	2003	2005
Avustralya	---	---	10	10	10
Avusturya	18	20	20	20	20
Belçika	18	19	21	21	21
Kanada	---	---	7	7	7
Danimarka	15	22	25	25	25
Finlandiya	---	---	22	22	22
Fransa	20	18,6	20,6	19,6	19,6
Almanya	11	14	16	16	16
Yunanistan	---	18	18	18	18
İzlanda	---	22	24,5	24,5	24,5
İrlanda	20	23	21	21	21
İtalya	12	19	20	20	20
Japonya	---	3	5	5	5
Kore	---	10	10	10	10
Lüksemburg	10	12	15	15	15
Meksika	---	10	15	15	15

³⁴⁴ GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m. , s. 171 – 173.

Hollanda	18	18,5	17,5	19	19
Y.Zelanda	---	12,5	12,5	12,5	12,5
Norveç	20	20	23	24	25
Portekiz	---	17	17	19	19
İspanya	---	12	16	16	16
İsveç	17,65	23,46	25	25	25
İsviçre	---	---	7,5	7,6	7,6
Türkiye	---	10	17	18	18
Birleşik Krallık	8	15	17,5	17,5	17,5
OECD Ortalaması	15,6	16,4	16,9	17,1	17,1

Kaynak: OECD, Tax Database, Part IV. Value Added Taxes, 2005
<www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls > (15.02.2006)

C. Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi

Küreselleşme ve bölgesel entegrasyon hareketleri, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturma konusunda zorluklarla karşılaşmalarına neden olmakta ve bağımsız mali politika uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Bu gelişme, daha mobil üretim faktörlerinin - sermaye ve vasıflı işgücü gibi - ulusal vergi sistemlerindeki farklılıklardan yararlanmak amacıyla vergi yükü düşük olan ülkelere yönelmelerine ve sonuçta daha az mobil üretim faktörlerinin yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kalmalarına yol açmaktadır³⁴⁵.

Tablo 29: Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerine Ait Vergi İstatistikleri

Ülkeler	Vergi Gelirleri/GSYİH	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik	Mal ve Hizmet Vergileri	Diğer Vergiler
Danimarka	49,5	52,4	5,2	3,2*	33,0	6,2
Finlandiya	46,5	33,3	8,1	24,2	30,9	3,5
Lüksemburg	46,5	20,4	18,5	22,1	27,0	12,0

³⁴⁵ C.C. AKTAN, İ.Y. VURAL, "Vergi Rekabeti", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak-Haziran 2004, S: 22, s. 1-18.

İtalya	44,4	25,3	9,5	30,1	25,9	9,2
Fransa	45,1	14,0	5,8	37,4	27,8	15,0
İspanya	33,7	21,9	7,8	30,2	28,9	11,2
Yunanistan	33,7	13,2	6,4	31,5	41,0	7,9
AB	41,5	25,5	8,5	26,1	30,9	9,0
OECD Ortalama	37,2	26,2	8,8	22,1	32,1	10,4
Türkiye	27,9	21,7	5,7	12,9	37,1	22,6

* Danimarka'da sosyal güvenlik bütçe içinden finanse edilmektedir.

Kaynak: TURMOB, "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve OECD Ülkeleri"

< www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/vergi gelirleri.htm > (15.04.2006)

Küreselleşen dünyada ülkeler, mobil karakterli sermayeyi ülkelerine çekmek için uyguladıkları vergisel teşvik ve politikalar ile vergi yükünün dolaylı vergiler üzerine kaymasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, pek çok ülkede sermaye üzerinden alınan vergiler ile kurumlar vergisi oranlarındaki azalış yerini emek ve dolaylı vergi oranlarındaki artışa bırakmaktadır. Bu gelişmeler, **Tablo 29'** da da görüldüğü gibi ülkelerin vergi yüklerinin bir kısmının gelirden tüketime, bir kısmının da sermayeden ücretlilere kaymasına neden olmuştur. Bu yüzden 1980'li yıllarda gelir üzerinden alınan vergiler alanında önemli dönüşümler yaşanmıştır. Bu süreçte vergi oranları düşürülmüş, gelir dilimlerinin sayısı azaltılmış, vergi sisteminde etkinlik ve basitlik ilkeleri ile düz oranlı vergilerin uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu değişimler, vergi tabanının daha akışkan olan üretim faktörlerinden daha az akışkan olan üretim faktörlerine kaymasına yol açmıştır³⁴⁶.

Küreselleşme, gayrimenkul ve niteliksiz emek gibi hareketli olmayan faktörler için talep elastikiyetini artırırken, sermaye ve nitelikli emek gibi hareketli faktörler için bir vergi rekabetiyle daha yüksek arz elastikiyetini gerçekleştirir. Bu durum iki sonuç yaratmaktadır³⁴⁷:

- İlk sonuç, "Ramsey Kuralı" na dayanmaktadır. Bu kurala göre etkinlik temeline dayalı olarak, marjinal vergi oranı ile faktör arz elastikiyeti arasında ters yönlü

³⁴⁶ YILDIZ, a.g.e., s. 225.

³⁴⁷ GİRAY, 2005, a.g.m., s.105.

bir ilişki bulunmaktadır. Böylece hareketli olmayan faktörlere nazaran, hareketli faktörler için, tercihli vergi işlemi etkinlik temeli esas alındığında haklı görülmektedir. Hareketli faktörlerin nispi olarak yüksek arz elastikiyeti, bu faktörler üzerindeki vergi yükünün öncelikle hareketli olmayan faktörlere kaydırılmasını sağlar.

- İkinci sonuç, küreselleşmenin “Musgrave tarafından açıklanan kurumlar vergisi oranının, kişisel gelir vergisinin en üst oranından çok daha düşük olamayacağı” şeklindeki geleneksel görüşü büyük ölçüde desteklemesidir. Bu durum vergi yükünü azaltmak için bireysel veya aile işi kurmayı teşvik etmeyecektir. Küreselleşme, sermaye ithal eden ülkelerdeki gelir vergisi oranlarının, sermaye ihraç eden ülkelerekinden daha yüksek olmaması gerektiği tezini de desteklemektedir.

Hükümetler, vergi oranlarındaki artış sonucu olarak vergi matrahı ile ilgili olarak yüksek bir inelastikiyet derecesi varsa, üretim faktörlerini çok daha etkili bir şekilde vergilendirebilmektedir. Ancak, faktör mobilitesi bu durumu aşındırmaktadır. Sermayenin aksine emek faktörü gerek yürürlüğe getirilen göç kanunları, gerekse dil, kültür, hareket maliyeti nedeniyle daha düşük mobilitelere sahiptir. Emeğe nazaran sermayenin hareketi için fırsatlardaki farklılık, vergilerin sermayeden emeğe kaymasına neden olmaktadır. Hem sabit hem de finansal yatırımın uluslararası mobilitesinin artması ile sermayeden elde edilen gelir üzerindeki vergileri azaltma zorunluluğu ortaya çıkmakta ve emek daha az mobilitelere sahip olduğu için vergi yükünün çoğu emek üzerine düşmektedir³⁴⁸.

II. KÜRESELLEŞMENİN YOL AÇTIĞI VERGİSEL SORUNLARI GİDERİCİ YENİ DÜZENLEMELER

Ülkeler, küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği yeni oluşumlar karşısında üç alternatifle karşı karşıya kalmaktadır³⁴⁹:

³⁴⁸ GÜNAYDIN, BENK, 2003, a.g.m. , s. 162–163.

³⁴⁹ Jeffrey OWENS, “Taxation in a Global Environment”, OECD Observer, 2002, <www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/650/Taxation_in_a_global_environment.html> (10.02.2006)

- Birinci alternatif, ülkelerin ulusal sınırlarına çekilerek kendilerini küreselleşme sürecinden ve küresel vergi sorunlarından izole soyutlamasıdır.
- İkinci alternatif, uluslararası vergi sistemlerinin uyumlaştırılması ya da küresel bir vergi otoritesi yönetiminde oluşturulacak küresel vergi yasalarının benimsenmesidir.
- Üçüncü alternatif ise saydamlık ve sınır ötesi bilgi değişimi temelinde uluslararası işbirliği oluşturulmasıdır.

Günümüzde, ülkelerin vergi sistemlerini uluslararası oluşumlardan izole etmesi mümkün olmadığı için; ilk alternatif uygun bir seçenek olarak kabul edilmemektedir. İkinci alternatifte yer alan küresel vergi otoritesinin kurulması fikri, oldukça muazzam bir organizasyon gerektirmesi ve ülkelerin birbirinden farklı gelişmişlik seviyeleri dolayısıyla yeni oluşumlara karşı takındıkları tavır nedeniyle öneriden öteye geçememiştir. Küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri giderebilecek bu çözüm yolu üçüncü alternatifte kendisini göstermektedir. Öyle ki; OECD'nin öncülüğünü yaptığı saydamlık ve sınır ötesi bilgi değişimine yönelik çalışmalar –özellikle zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik çalışmalar– bunun bir göstergesidir.

A. Teorik Bazda Getirilen Öneriler

1. Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler

Küreselleşme süreci ile birlikte uluslararası sermaye hareketleri daha akışkan ve daha karmaşık bir hale bürünmüştür. Bugün, 2 trilyon \$'a ulaşan uluslararası döviz piyasalarındaki işlem hacminin uluslararası hesaplamalara göre yalnızca % 5'den daha az bir kısmının mal ve hizmet ticareti ile ilgili; kalanının ise spekülasyon amaçlı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum oldukça ciddi ekonomik sorunları da beraberinde getirmektedir³⁵⁰. Her şeyden önce küresel niteliğe bürünen finansal piyasalarda işlem yapanların vergiye karşı duyarlılıkları artmakta, uygulanan yüksek vergi oranları daha

³⁵⁰ H. ŞEN, A. KESKİN, E. ÖZ, “Tobin Vergisi Spekülasyon Amaçlı Döviz Hareketlerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2004, S: 190, s. 92.

düşük veya vergisiz ülkelere yönelmelerine neden olmaktadır. Böyle bir durumda küresel düzeyde uygulanmak üzere tasarlanacak vergi ve düzenlemeler, bir taraftan bu sakıncaları giderebilirken diğer taraftan da finansal piyasa işlemcilerinin en azından bu yolla vergilendirilmesini mümkün hale getirebilecektir³⁵¹.

Sermaye hareketlerinin vergilendirilmesinde bugüne kadar üç türlü yeni vergi olasılığı gündeme gelmiştir. Bunlardan birincisi James Tobin tarafından önerilen, kambiyo piyasalarında yapılan işlemlerden belirli bir vergi alınması önerisidir. Bu konuda yapılan ikinci öneri ise, yabancı ülkelerdeki dolaysız yatırımlar üzerine vergi konulmasıdır. Üçüncü öneri ise, karın vergilendirilmesinde aynı oranın uygulanmasıdır³⁵².

a) Tobin Vergisi

Nobel ödüllü iktisatçı James Tobin, küresel dünyada mali krizlerin önemli nedenlerinden birinin yüksek hacimde döviz spekülasyonu olduğunu belirterek döviz olarak yapılan günlük alım satım işlemlerinin dünyanın tüm borsalarında oluşan işlem hacminden daha fazla olduğuna dikkat çekmiştir. Tobin, piyasanın çok büyük ve oynak olmasının ülke merkez bankalarının ulusal para birimlerini korumada etkisiz kalmasına yol açtığını da ifade etmektedir. Tobin' in önerisi, spekülasyon maliyetlerini yükseltip kısa vadeli veya gecelik spekülasyonlardaki kar elde etme olasılığını azaltmak amacıyla uluslararası sermaye hareketleri üzerine bir işlem vergisi getirilmesidir.³⁵³ Böylece ülke ekonomisinde bu şekilde meydana gelen zararlar azaltılarak, ülke merkez bankalarının ulusal para birimini daha kolay koruyabileceği ve ülkelerin vergi geliri elde edebileceği bir ortam sağlanması mümkün olacaktır. Sonuçta, ülke ekonomileri daha korunaklı bir yapıya kavuşacaktır.

³⁵¹ Hale BALSEVEN, "Globalizasyon Sürecinde Önerilen Yeni Vergiler ve Regülasyonlar-I", **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S: 136, s. 188.

³⁵² Abdulkadir GÖKTAŞ, "Küreselleşme ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi-II", **Yaklaşım Dergisi**, 2000, S: 90, s. 84.

³⁵³ B. TÜLAY, P. ATAMAN ERDÖNMEZ, "Küresel Krizlere Yeni Yaklaşımlar", Türkiye Bankalar Birliği Araştırma Grubu, 1999, < www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/kuresel.doc>, (10.02.2006)

James Tobin tarafından Keynes'in "işlem vergisi uzun dönemli temelleri güçlendirir." mantığından hareketle³⁵⁴ önerilen Tobin Vergisi, döviz piyasalarında çok kısa vadeli ve spekülasyon amaç taşıyan işlemler üzerine düşük oranlı, advolarem bir yapıya sahip vergi uygulanmasıdır. Tobin vergisinin çalışma mekanizmasına bakıldığında; herhangi bir para biriminin diğer para birimine dönüştürülmesi esnasında bu işlem üzerine düşük oranlı advolarem bir vergi uygulanmasından ibaret oluşu anlaşılmaktadır. Tobin, bu vergiyi önerdiği ilk yıllarda (1970'li yıllarda) vergi oranını % 0,1 ile % 0,5 arasında olabileceğini öngörürken günümüzde % 0,2 oranında karar kılmıştır³⁵⁵. Döviz işlemleri üzerinden % 0,5 oranında alınacak bir vergi ile sermaye hareketlerini daha istikrarlı bir büyüklüğe kavuşturmanın yanı sıra küresel olarak yılda 300–400 milyar \$ gelir elde edileceği tahmin edilmektedir³⁵⁶.

Tablo 30: Tobin Vergisi'nden Elde Edilecek Tahmini Gelir

Vergilenebilir Döviz İşlemi	Yıllık Vergi Hasılatı (Milyar \$)	
	%1 vergi oranıyla	%0,5 vergi oranıyla
1 Trilyon \$ * 240 işlem günü = 240 Trilyon \$	720	360
- % 20 vergi istisnası = 192 Trilyon \$		
- % 20 vergi kaçağı = 144 Trilyon \$		
- % 50 işlem hacmi kaybı = 72 Trilyon \$ efektif vergi tabanı		

Kaynak: Ben Petterson, Mickal Galliano, The Feasibility of an International Tobin Tax, European Parliament Directorate-General for Research Working Paper, 1998'den akt. İstiklal Y. VURAL, "Dış İstikrarın Sağlanması ve Kalkınmanın Finansmanında Global Vergi Önerisi: Tobin Vergisi", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: C.C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ.Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 90.

Tobin vergisinin esas amacı, döviz kurunda keskin dalgalanmalara yol açan ve ekonomilere zarar veren spekülasyonları engellemek; para krizlerinin önüne geçmek; merkez bankalarının özerkliğini arttırmak ve kriz dönemlerinde hükümetlere gerekli tedbirleri almak için yeterli manevra alanı bırakmak; çevre, yoksulluk, barış ve

³⁵⁴Doğan GÖKBEL, "Uluslararası Bir Vergi: Tobin Vergisi", < www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?82 > (10.02.2006)

³⁵⁵ŞEN, KESKİN, ÖZ, a.g.m., s. 95.

³⁵⁶David FELIX, "Financial Globalization ad the Tobin Tax", Challenge, Vol: 38, Issue: 58, 1995.

güvenlik gibi sorunların çözülmesinde uluslararası işbirliğini sağlamak ve kalkınmanın finansmanı için gerekli olan kaynakları temin etmektir³⁵⁷.

Döviz ticareti üzerinden alınacak Tobin Vergisi'nin sağlayacağı avantajları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür³⁵⁸:

- Kısa vadeli spekülasyon işlemlerinin döviz kuru üzerinde istikrarsızlık yaratıcı etkisi vardır. Bu tür işlemlerin toplam hacim içindeki payının azalması, döviz kuru dalgalanmalarını azaltabilecektir.
- Tobin vergisi, önemli büyüklükte vergi hasılatı sağlayacaktır. Tobin'in önerisi, bu vergi hasılatının IMF ya da Dünya Bankası'nın yönetimindeki merkezi bir fona ödenmesi ve böylece uluslararası istikrar programları için ciddi bir kaynak oluşturulması şeklindedir.
- Bu vergi aynı zamanda ekonomiler arasında bir mali sigorta fonksiyonu görebilecektir. Ulusal döviz kuru spekülasyon baskı altında olan bir hükümet, yerli paranın değerini korumak için kısa vadeli faiz oranlarını yükseltmek zorunda kalmaktadır. Buna karşılık döviz kurunun mevcut düzeyini kısa vadeli faiz oranlarını aşırı yükselterek savunma yönteminin ulusal ekonominin büyümesi ve istihdam düzeyi üzerindeki olumsuz etkilerinin tamiri, daha yüksek maliyetlere katlanılması ve uzun bir zaman harcanmasını gerektirmektedir.

Tobin Vergisi'nin başlıca dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür³⁵⁹:

- Tobin Vergisi'nin başarılı ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi için uygulamanın tüm dünyada kabulü gereklidir. Aksi takdirde, vergi uygulanmayan ya da düşük uygulanan ülkelere doğru bir kaçış ortaya çıkacak, yani vergi cennetleri oluşacaktır.

³⁵⁷ İstiklal Y. VURAL, "Dış İstikrarın Sağlanması ve Kalkınmanın Finansmanında Global Vergi Önerisi: Tobin Vergisi", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: C.C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ.Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 90.

³⁵⁸ Celali YILMAZ, "Döviz Kuru İstikrarının Sağlanmasında Vergi Politikasından Yararlanılması: Tobin Vergisi", < www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/doviz.html > (10.02.2006)

* Spot (peşin) döviz işlemleri; 3 günden daha kısa bir zaman diliminde sonuçlandırılan döviz işlemleridir.

³⁵⁹ Z. ARIKAN, H. YURTSEVER, "Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Bir Öneri: Tobin Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2004, S: 189, s. 129–131.

- Verginin yürürlüğe konulmasına yönelik zorluklar giderilse bile, vergi konusu olabilecek işlemlerin belirlenmesi, vergi oranının ne olacağı, istisna uygulanıp uygulanmayacağı ve verginin fiilen toplanması sorun oluşturabilecektir. Günümüzün küresel dünyasında oldukça çeşitlenen ve hacmi genişleyen finansal araçların varlığı, Tobin'in yalnızca spot döviz işlemlerinin* vergiye tabi tutulması önerisinin yetersiz kalmasına ve vergilemede boşluğa neden olacaktır.
- İstikrar sağlayan ve istikrar bozucu döviz işlemlerinin ayırt edilmesinin zorluğu söz konusu olacaktır. Bu nedenle spekülasyon amaçlı işlemler cezalandırılmak istenirken ülkeye sermaye girişi engellenebilir.
- Etkin bir denetim mekanizması kurulması vergilendirme açısından oldukça önemlidir. Verginin toplanması ve ilgili yerlere dağıtımı, bireysel ve ulusal düzeyde dolandırıcılığa neden olabileceği için, verginin uluslararası uygulanma esaslarının dikkatli ve kapsamlı bir denetim mekanizması çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Ancak böyle bir denetim mekanizmasının nasıl kurulacağı ise belirsizdir.
- Tobin Vergisi'nin spekülasyonları önleme konusunda yetersiz kalabileceğine yönelik beklentiler mevcuttur. Kazanç beklentisinin Kazanç beklentisinin yüksek olduğu pazarlarda Tobin Vergisi asıl işlevini yitirecektir. Özellikle yıkıcı etkiye sahip, büyük kriz dönemlerinde spekülasyon işlemlerinden sağlanan kazanç da büyük olmaktadır. Bu dönemlerde belli bir oranda uygulanan küçük bir işlem vergisinin hiçbir caydırıcı etkisi olmayacaktır. Sonuçta, asıl işlev görmesi gereken noktada Tobin Vergisi'nin etkisiz kalma olasılığı mevcuttur³⁶⁰.
- Tobin Vergisi, tüm finansal-parasal işlemler üzerinden alındığı için işlem maliyetlerini arttırmak suretiyle reel ticareti caydırmakta, sermayenin maliyetini arttırarak daha düşük sermaye birikimine yol açmakta ve sonuçta iktisadi büyümeyi engellemektedir³⁶¹.
- Hükümetler, Tobin Vergisi koymaya ikna olsalar dahi politik kaygılarla bu uygulamadan vazgeçebileceklerdir. ABD, İngiltere ve uluslararası finans çevreleri para piyasalarında istikrarı sağlamak için Tobin Vergisi'ni bir seçenek

* ATTAC-Bireylere Yardım İçin Finansal Dolaşımın Vergilendirilmesini Savunanlar Derneği
³⁶⁰ Tuncay KAPUSUZUĞLU, "Tobin Vergisi Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yıkıcı Etkilerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir Mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, S: 250, s. 66.

³⁶¹ VURAL, a.g.m.,s. 103.

olarak görmeyip engellemeye çalışan ülkeler iken Fransa, Avustralya, Malezya, Şili, Belçika, İrlanda, Brezilya ve Hindistan bu verginin taraftarı ülkelerdir³⁶².

Kısa vadeli spekülâtif amaçlı sermaye hareketlerinin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla önerilen Tobin Vergisi'nin etkin bir şekilde uygulanabilmesi tüm dünya ülkelerinin döviz hareketleri üzerine aynı anda ve aynı oranda vergi uygulamasına yönelik küresel bazda işbirliğinin sağlanmasını gerektirmektedir. Tobin Vergisi, her ne kadar sivil toplum örgütleri (başta ATTAC*) ve küreselleşme karşıtları tarafından desteklense dahi ülkelerin sahip oldukları vergilendirme yetkisinin herhangi bir nedenle kısıtlanmasını istememeleri bu verginin uygulanması pek de mümkün kılmamaktadır. James Tobin de kendisine yöneltilen "*Birgün verginizin hayata geçirileceğine inanyor musunuz?*" sorusuna "*Ne yazık ki inanmıyorum, çünkü sahnedeki karar vericiler bu vergiye karşılar.*" şeklinde verdiği cevapla bu yöndeki görüşünü dile getirmiştir³⁶³.

b) Doğrudan Yabancı Yatırımların Vergilendirilmesi

Sermaye hareketlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen ikinci vergi türü önerisi, yabancı ülkelerde bulunan doğrudan yatırımlar üzerine vergi konulmasını içermektedir³⁶⁴. Küreselleşme sürecinin sermaye hareketlerini mobil hale getirmesi ile üretim tek bir merkeze bağlı kalmaksızın gerçekleştirilmekte ve böylece firmalar kendileri için en avantajlı mekanı tercih etme imkanına kavuşmuşlardır. Firma, özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında yaşanan yabancı cezbetme konusunda rekabetin alevlenerek ve daha fazla tavizlerin verilmesi -düşük işgücü maliyeti, düşük vergi oranları, vergisel teşvikler vs.- söz konusu olduğu için bu tip ülkeleri tercih etmektedir³⁶⁵.

³⁶² VURAL, a.g.m., s. 106.

³⁶³ KAPUSUZOĞLU, 2002, a.g.m., s.71.

³⁶⁴ GÖKTAŞ, a.g.m., s. 84.

³⁶⁵ R. Hakan ÖZYILDIZ, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarında Karar Alma Prosedürü", **Hazine Dergisi**, 1998, S: 11, s. 4.

Bu vergiyi önerenler, yabancı dolaysız yatırımların vergilendirilmesinin, hem sermaye hareketlerinden kaynaklanan vergiden kaçınma olayının önlenmesine, hem de sermaye kabul eden ülkelerde çalışanların temel haklarının sınırlandırılmasının önlenmesine katkı sağlayacağını ileri sürmektedirler³⁶⁶. Böylece sermaye kaçışını önlemeye yönelik alınan tedbirler, sermaye hareketlerinin önemli bir bölümü açısından uluslararası finansal piyasaların cazibesini azaltmaktadır³⁶⁷.

c) Karın Vergilendirilmesinde Aynı Oranın Uygulanması

Sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi konusunda geliştirilen diğer bir öneri ise hükümetlerin yüksek vergilerinden kaçınarak daha düşük vergi vermek amacıyla şirketler tarafından uygulanan transfer fiyatlaması probleminin çözümleneceğine yöneliktir. ABD’de “unitary tax” olarak adlandırılan tek vergiden hareketle geliştirilen bu yöntemde kar, birden fazla ülkede faaliyet gösteren bir şirketin dünya çapında elde ettiği birleştirilmiş kar ve toplam küresel gelir ile ulusal düzeyde elde ettiği gelir dikkate alınarak farklı bir hesaplama tabii tutulmaktadır. Şirketin belirli bir ülkedeki vergilendirilebilir kar tutarı, şirketin ulusal düzeydeki gelirinin dünya çapında elde ettiği gelire bölünerek ulaşılan oranın, dünya çapında elde ettiği birleştirilmiş karlarına uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır³⁶⁸.

Vergiden kaçınma imkanlarını azaltıp uluslararası transfer fiyatlama sorununa çözüm olarak ileri sürülen bu uygulamanın başarılı olabilmesi için tüm ülkeler tarafından destek görmesi, yapılan çalışmalara her ülkenin katılımının sağlanması ve yapılacak vergileme işlemlerinin uluslararası bir kuruluş tarafından gözetlenip denetlenmesi gerekmektedir. Bu o kadar kolay olmadığı gibi uluslararası sermayedarların böyle bir vergileme karşısında oluşturacakları direncin bertaraf edilmesi de bu tür projelerin gerçekleştirilmesi önünde önemli engel teşkil etmektedir. Son olarak, yatırımcıları caydırma riski karşısında yoğun bir şekilde yabancı sermayeye ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkelerin kalkınma ve büyüme çabalarının bu yeni

³⁶⁶ GÖKTAŞ, a.g.m., s. 84.

³⁶⁷ AKDIŞ, a.g.e., s. 108.

³⁶⁸ Howard M. WACHTEL, “Tobin and Other Global Taxes”, **Review of International Political Economy**, 7, 2 Summer, 2000, s. 349.

vergileme türünden olumsuz etkileneceği ve bundan dolayı sıcak karşılanmayacağı da söylenebilir³⁶⁹.

2. Otomatik İşlem Vergisi

Küreselleşme süreci ile birlikte sermayenin mobilite kazanması, transfer fiyatlaması, vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret gibi oluşumların hızla yaygınlaşması sonucu açığa çıkan yeni ekonomik çevrenin klasik vergileme anlayışıyla vergilendirilemeyeceği gerçeğinden hareketle Edgar L. FEIGE tarafından “Otomatik İşlem Vergisi” (The Automated Payment Transaction Tax) adı altında yeni bir vergi türü ileri sürülmüştür. Otomatik İşlem Vergisi, ekonomide meydana gelen bütün ticari ve finansal işlemler üzerinden işlemin gerçekleştirildiği anda –herhangi bir beyanname verilmesine gerek kalmaksızın- kaynaktan kesilen, düşük oranlı, bilgisayar destekli basit bir vergi ifade etmektedir³⁷⁰.

Feige ileri sürdüğü böyle bir verginin gerekçelerini çalışmasında ifade ettiği bazı istatistiklere dayandırmaktadır. Ülkelerin vergi toplamak amacıyla katlandıkları maliyetlere dikkat çekerek OİV ile bunların giderilebileceğini savunmuştur. Örneğin; ABD, yalnızca kişisel gelir vergisi toplayabilmek için toplanan vergi gelirinin % 7’si ile % 8’i arasında değişen bir tutarda gider yapmaktadır. ABD’nin yapmış olduğu bu vergisel harcamalar rakamsal bazda ifade edilecek olursa; 1982 yılında 30–35 milyar \$ civarında seyrederken günümüzde 100 milyar \$ seviyesine ulaşmıştır. Bunun yanı sıra mükellefin beyanname doldurma gibi vergisel yükümlülükler için harcayacağı zamana dikkat çekilerek uygulanacak düşük oranlı OİV ile zamandan tasarruf sağlanacağı gibi vergi tabanının genişleyeceği savunulmaktadır. Örneğin; Amerika’da mükelleflerin vergisel işlemler için harcadıkları süre 2 milyar saat olarak hesaplanmıştır. ABD’nin yıllık ödenmeyen vergi miktarının 325 milyar \$³⁷¹ olduğunu belirten FEIGE’ye göre OİV’ nin niteliği gereği kaynakta kesinti yapılarak tahsil edileceği için günümüz vergi

³⁶⁹ GÖKTAŞ, a.g.m., s. 85.

³⁷⁰ Edgar L. FEIGE, “Taxation for the 21st Century: The Automated Payment Transaction (APT) Tax”, Forthcoming Economic Policy, 2000, s. 3.< <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/>> (11.02.2006)

³⁷¹ FEIGE, a.g.m., < <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/>> (11.02.2006).

sistemlerini kemiren vergi kayıp ve kaçaklarında önemli ölçüde azalış göstermesi beklenmektedir³⁷².

Bu tür bir verginin uygulanabilmesi için ülkede bilgisayar ve bankacılık sistemlerinin yerleşmiş olması ve bütün işlemlerin bankalar üzerinden yapılması gerekmektedir. Böyle olunca, bu tür bir verginin birkaç gelişmiş ülke dışında uygulanması oldukça zor ve risklidir. Diğer bir sorun olarak ülkede uygulanan para sisteminin de tamamen değiştirilmesi ve bu vergi ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu koşullar verginin uygulanabilirlik şansını şimdilik mümkün kılmamaktadır³⁷³.

3. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Öneriler

Küreselleşme ile ivme kazanan teknolojik gelişimin bir ürünü olan elektronik ticaret, birçok faaliyetin vergileme dışı kalmasına ve dolayısıyla ülkelerin ciddi vergi geliri kayıpları ile karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Tüm olumsuzluklarına rağmen, literatürde elektronik ticaretin vergilendirilmemesi gerektiğini savunan görüşe rastlamak mümkündür. Şöyle ki; elektronik ticaretin gerek işletmeler gerekse tüketiciler açısından sağladığı faydalar dikkate alınarak vergi dışı bırakılması, bir vergisel teşvik olarak kabul edilmektedir. Böyle bir görüş, bir yandan vergi gelirlerinden vazgeçilmesi dolayısıyla kamusal finansman açığına yeni çareler aranması, diğer yandan vergide tarafsızlık ve adalet ilkelerine uygun olmaması yönünden bazı sorunlar doğurmaktadır.

Literatürde elektronik ticaretin meydana getirdiği gelir kayıplarını önleyebilmek amacı ile birbirinden farklı vergileme önerileri yer almaktadır.

a) İnternet Servis Sağlayıcılarının Yeni Vergi Aracıları Haline Gelmeleri

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak getirilen ilk öneri, İnternet Servis Sağlayıcılarının yeni vergi araçları haline gelmesidir. İnternet

³⁷² Edgar L. FEIGE, "Rethinking Taxation: The Automated Payment Transaction (APT) Tax", 2001, s. 11, < <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/0106/0106002.pdf> > (16.02.2006)

³⁷³ BENK, a.g.t., s. 76.

kullanıcıları ya da potansiyel İnternet müşterileri, İnternet bağlantısı sağlamak için İnternet Servis Sağlayıcılarına bir miktar ücret öderler. İnternet kullanıcılarına ödedikleri ücret karşılığında bir İnternet Protokol numarası (IP numarası) verilerek internet hizmetlerinden yararlanma imkanı sağlanmaktadır. IP numarası, internet kullanıcılarının internet üzerinden yapacakları finansal işlemlerin takip edilmesini sağlamaktadır. Bunun yanı sıra İnternet Servis Sağlayıcıları'nın internet kullanıcılarına ait kimlik bilgilerine sahip olması halinde, kullanıcıların gerçekleştirdikleri finansal işlemler sonucu ortaya çıkan vergi, her ay telefon faturası ile kullanıcıya ulaştırılacaktır³⁷⁴.

Teknik açıdan uygulanması mümkün olan bu vergileme önerisi, IP numaralarının rasgele dağıtılması sonucu İnternet Servis Sağlayıcıları tarafından kullanıcıların tespitini güçleştirmektedir. Ayrıca internet kullanımının bu tip bir yöntemle vergilendirilmesi internet kullanım maliyetlerini arttıracığı için internetin gelişimine engel teşkil etmektedir³⁷⁵.

b) Şirketlerin İnternet Aracılığıyla Gerçekleştirdikleri Ticari İşlemleri Takip Eden Uluslararası Vergi Komitesi Kurulması

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik olarak geliştirilen diğer bir öneri ise şirketler tarafından internet aracılığıyla yapılan ticari işlemleri takip eden bir uluslararası vergi örgütünün kurulmasıdır. İnternet mağazaları, verginin toplanması açısından oldukça önem arz etmektedir. Oluşturulacak uluslararası vergi komitesi, internette ticari faaliyette bulunan şirketlerin kütük ve finansal bilgilerine ulaşabilirse, verginin toplanması ve ödenmesi kolaylaşacaktır. Hatta yazılım uzmanları tarafından hazırlanan ve Netscape, Navigator veya Microsoft Explorer gibi uluslararası standarda sahip bir sistem oluşturulması halinde internet aracılığıyla yapılacak ticaret anında tespit edilip vergilendirilecektir³⁷⁶. Ancak internetin vergilendirilmesine sıcak bakmayan

³⁷⁴ L. SOETE, B.T. WEEL, "Globalization, Tax Erosion and the Internet", 1998, s. 20.

<<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=98> > (16.02.2006)

³⁷⁵ L. SOETE, B. T. WEEL, a.g.m., s. 21, <<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=98> > (16.02.2006)

* **Bit**: İngilizcede sayısal basamak anlamına gelen Binary Digit -**B**(inary Dig)**it**- ifadesinin kısaltması

ülkelerin tutumları nedeniyle böyle bir önerinin gerçekleşmesi pek de mümkün görünmemektedir.

c) Bit Vergisi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik sunulan ve oldukça büyük tartışmalara neden olan son öneri ise internet aracılığıyla yapılan işlemlerin miktarını vergilendirmeyi amaçlayan Bit Vergisi (Bit Tax)'dir.

Bit Vergisi, ilk olarak 1994 yılında Arthur J. CORDELL ve Thomas Ran IDE tarafından sunulan "Ulusların Yeni Zenginliği" isimli raporda yer alan dijital iletişim akışının her bir "bit*" başına belirli bir oranda (her 1 bit başına 0,000001 Cent tutarında) vergilendirilmesi fikri ile gündeme gelmiştir³⁷⁷. Sistem internet üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde KDV yerine Bit Vergisi uygulanmasını içermektedir. Üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar oluşan katma değer vergilendirilmesini konu alan KDV, bilgisayar teknolojisinde yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan fiziksel olmayan ürünlerin üretim ve tüketim aşamalarında oluşan katma değeri tespit etmede yetersiz kalmaktadır. Bit Vergisi ile fiziksel olmayan mallara ilişkin ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle Bit Vergisi, bir elektronik sayaçtan geçerek kullanılan elektrik miktarının ölçülerek fiyatlandırılması gibi, dijital iletişimde akan sinyallerin, ölçülerek vergiye tabi tutulması olarak da tanımlanmaktadır³⁷⁸.

Değer yerine miktarı vergilendirmesine rağmen, Bit Vergisi'nin önemli bir avantajı, ekonomide diğer dolaylı ve dolaysız vergilerden daha az çarpıklığa neden olacağıdır. İnternet Servis Sağlayıcıları tarafından toplanan vergi gelirleri, doğrudan ticari işlemin gerçekleştirildiği ülkenin vergi idaresine aktarılabilir³⁷⁹. Ancak

olarak kullanılmaktadır. Bit, bilgisayar hafızasında işlem gören en küçük bilgi birimidir. Bilgisayar dilinde büyüklüğü ise 1Byte = 8 Bit' tir.

³⁷⁶ BENK, a.g.t., s. 77.

³⁷⁷ Arthur J. CORDELL, "New Taxes For A New Economy", Government Information in Canada, Volume 2, N: 4, 1996, < www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html > (20.02.2006)

³⁷⁸ Galip KÜÇÜKÖZYİĞİT, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde 'Bit Vergisi' Teklifi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003,S: 265, s.181.

³⁷⁹ SOETE, WEEL, a.g.m., s. 23. <http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=98 >

uygulanacak olan Bit Vergisi, her türlü işlemi aynı oranda vergilendirdiği ve ticaretin bu verginin olmadığı alanlara kaydırılabilmesine neden olacağı için eleştirilmektedir³⁸⁰. Bunun yanı sıra internet üzerinde sayısız bit'ler halinde dolaşan enformasyonun tümünün ticari olmadığı, böyle bir verginin internetin ekonomik olduğu kadar sosyal boyutuna da ağır bir darbe indireceği ileri sürülmüştür³⁸¹.

4. Çevre Vergileri

Geçtiğimiz yüzyılda gerçekleşen sanayileşme ve hızlı teknolojik gelişme ile üretim ve tüketim hızındaki artış sonucu hava, su ve toprak hızla kirlenmeye, doğal kaynaklar bozulmaya ve tükenmeye başlamış, doğanın kendi kendini yenileme niteliği, çevrenin kendini toparlayabilme gücü zarar görmüştür. Gelişmiş ülkeler “egemen konumlarını” sürdürmek, gelişmekte olan ülkeler ise gelişmiş ülkelere yetişebilmek için tüm güçleri ile çevrenin bozulması pahasına kalkınma, üretme, tüketme yarışına girmişlerdir. Küreselleşme sürecinin uluslararası ticareti sınırlayan mekanizmaları ortadan kaldırması ile uluslararası arenada boy göstermeye başlayan ÇUŞ'lar, petrokimya, otomotiv, elektronik, lastik, tütün, ilaç üretimi gibi en çok çevre sorunu yaratan sektörlerde faaliyetlerini yoğunlaştırmışlardır. ÇUŞ'ların ucuz işgücü, düşük vergi oranları ve diğer vergisel avantajlar nedeniyle tercih ettikleri gelişmekte olan ülkeler, kalkınma amaçlarına hizmet ettiği gerekçesi ile (çevre kirliliğini hiçe sayarak) yabancı sermayeyi kaçırmamak için izlediği politikalar doğrultusunda kirli endüstrilerin gelişmiş ülkelere kaymasına neden olmaktadır. Küresel **kamusal mal*** niteliğine sahip olan çevre ile ilgili problemlerin çözümünde ortak hareket edilerek küresel çevre politikaları oluşturulması gerekmektedir³⁸².

(16.02.2006)

³⁸⁰ İhsan GÜNAYDIN, “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2000, S: 224, s. 101.

³⁸¹ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 35.

* İlk kez Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı tarafından hazırlanan “Global Public Goods” (1999) isimli çalışmada dile getirilen **küresel kamusal mal** kavramını, dünya üzerindeki bütün bireyler tarafından elde edilebilen, tüketiminde rekabet ve kısıtlamanın bulunmadığı, herkesin yararlanabildiği ve finansmanının küresel olarak sağlandığı faydalar olarak tanımlamak mümkündür. Fevzi Rifat ORTAÇ, **Global Kamu Malları ve Finansmanı**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s. 15.

³⁸² Ayşegül MUTLU, “Küresel Kamusal Mallar Bağlamında Sağlık Hizmetleri ve Çevre Kirlenmesi: Üretim, Finansman ve Yönetim Sorunları”, **21. Türkiye Maliye Sempozyumu Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler**, 10–14 Mayıs 2006, Sunulan Tebliğ, s. 11–13.

1970’li yıllardan günümüze küresel çevreyi güvece altına alarak çevresel değerleri sürdürebilmek ve insanların üretim-tüketim faaliyetleri dolayısıyla oluşan zararları ortadan kaldırmak için hedefler belirleyerek bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli önlemleri ve bu önlemlere ilişkin maliyetlerin nasıl paylaşılacağını tespit etmek amacı ile geliştirilen küresel çevre politikaları, dört temel ilke etrafında şekillenmektedir³⁸³.

- **Kirleten Öder İlkesi;** çevreye verilen zararların giderilmesi için alınan önlemlerin maliyetine çevreyi kirletenin katlanması gerektiğini ifade eder. Ancak kirlenmenin gerçek maliyetinin saptanmasının oldukça güç olması, çoğu zaman uygulanan politikaların yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Kirleticilere söz konusu sosyal maliyetlerin tam anlamıyla yüklenmesi ile dışsal etkiler içselleştirilmiş ve çevre sorunlarının azalması konusunda etkinlik sağlanmış olacaktır.
- **İhtiyat İlkesi;** çevre sorunlarına neden olacak durumları önceden öngörüp olası zararları önlemeyi ve ekosistemleri uzun dönemde korumayı amaçlamaktadır. Bu nedenle uygun tedbirlerin alınıp kirliliğe yol açacak unsurlar ortadan kaldırılmalıdır.
- **Önleme İlkesi;** çevre sorunlarına daha henüz oluşum aşamasında müdahale etmeyi gerektirmektedir.
- **İşbirliği İlkesi;** çevre sorunlarının etki alanlarının oldukça geniş olması nedeniyle, çevre politikalarının uygulanma ve başarılı olma koşulları içinde hem ulusal hem de uluslararası ölçekte işbirliği yapılması ve koordinasyon sağlanması gerekmektedir. Bu ilkenin uygulanmasında bilgi alışverişi ve şeffaflık büyük önem arz etmektedir.

Çevre vergileri, kamu ekonomisi literatürüne Arthur C. PIGOU’ nun çalışmaları sayesinde giriş yaptığı için bu tip vergiler “Pigou Tipi Vergiler” (Pigovian Vergiler) olarak adlandırılmaktadır. Bilindiği gibi, ekonomide çevreyi kirletici faaliyetler gibi dışsal maliyet yaratan faaliyetler mevcutsa, tam rekabet koşullarında bile kaynakların etkin tahsisinin gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bu piyasa başarısızlığı nedeniyle,

³⁸³ MUTLU, a.g.t., s. 13-15.

dışsal maliyeti, içsel maliyetin bir parçası haline getirecek kamusal müdahaleye ihtiyaç duyulmaktadır³⁸⁴. Bu doğrultuda PIGOU, çevreyi kirletenlerin meydana getirdikleri zararları telafi etmelerinin gerekliliğine dikkat çekerek devletin dışsal sosyal maliyet içeren faaliyetleri vergilendirmesi gerektiğini ifade etmiştir. Böyle bir uygulama, bu faaliyetleri gerçekleştirenlerin kaynakları kötü kullanması azaltılabilirken girdi kombinasyonlarını değiştirmeleri, üretim miktarlarını azaltmaları, üretim teknolojilerini değiştirmeleri ya da farklı bir bölgeye kaymaları sağlanabilir³⁸⁵. Çevre vergileri iki temel amaca hizmet etmektedir³⁸⁶:

- **Özendirici işlev sağlaması;** fiyatları –dolayısıyla maliyetleri- arttırmak suretiyle zararlı hammaddelerin kullanılmasını ve kirliliğe yol açan maddelerin üretilmesini önlemektedir. Ayrıca kirlenmenin önlenmesi veya çevrenin korunmasına yönelik sabit kıymetlere yatırım yapanlara vergi avantajı sağlayarak bu faaliyetleri desteklemektedir.
- **Mali kaynak yaratması;** hükümetlerin çevrenin temizlenmesine yönelik yürüttüğü projelere, faaliyetlere mali fon sağlama amacı taşımaktadır. Çevre vergileri dört farklı çeşitte incelenmektedir³⁸⁷.

a) Emisyon / Atık Vergileri

Emisyon / Atık Vergileri, hava, su ve toprağa bırakılan atık maddeler ile gürültü emisyonlarının miktar ve içeriği temel alınarak hesaplanmaktadır. Böyle bir verginin uygulanması ile güdülen amaç; bu maddeleri kullanarak çevreyi kirletenlerin emisyon oranlarını azaltarak bir nebze de olsa çevre kirliliğinin önlenmesini sağlamaktır. Atık, atık su ve NO_x vergileri bu kapsamda alınmaktadır. Su kirleticilerinden ya da havacılık alanında gürültü emisyonlarından alınan vergiler örnek olarak gösterilebilir³⁸⁸.

³⁸⁴ Şahin AKKAYA(2004), “Çevre Vergileri ve Gelir Dağılımı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kırkaltıncı Seri**, İstanbul, s. 3.

³⁸⁵ BALSEVEN, a.g.m., s. 186.

³⁸⁶ YILDIZ, a.g.e, s. 164.

³⁸⁷ İKV, “Avrupa Birliği’nin Çevre Politikası”, < www.ikv.org.tr/pdfs/4f3a608d.pdf > (18.03.2006)

³⁸⁸ “Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Çevre Mevzuatı” < www.cevre.org/yayinlerden%20secmeler > (18.03.2006)

b) Ürün Temelinde Belirlenen Vergiler

Ürün Temelinde Belirlenen Vergiler, kullanıldıkları ya da çevreye bırakıldıkları takdirde bazı özellikleri nedeniyle çevreye zarar veren ürünlerden alınan vergilerdir. Bu vergiler, ya ürünlerin nihai fiyatı ya da üretim sürecinde kullanılan ara mallar üzerinden alınmaktadır. Naylon poşetler ve diğer geri dönüştürülemeyen ambalajların pazar fiyatı üzerinden belirlenen vergiler buna örnektir.

c) Kullanım Temelinde Belirlenen Vergiler

Kullanım Temelinde Belirlenen Vergiler, çevre temizliği ile ilgili olarak verilen hizmetler için bu alanda yetkili kurumlara ödenen vergilerdir. Özendirici amaç yerine daha ziyade çevre kirliliğini temizleme çalışmalarına mali kaynak sağlamak amacı ile alınan bu vergilere örnek olarak; belediye atıklarının ya da atık suyun toplanması ve temizlenmesi için ödenen vergiler gösterilebilir.

d) Vergilendirme Farklılıkları

Vergilendirme Farklılıkları, çevreyi kirleten ürünlerden daha yüksek, buna karşılık çevre kirliliğine yol açmayan ürünlerden daha düşük oranda vergi alınmasıdır. Bu tür çevre vergisine örnek olarak çevre kirliliğine daha çok neden olan kurşun katkılı benzinden daha yüksek, kurşunsuz benzinden ise daha düşük vergi alınması gösterilebilir.

5. “Dünya Vergi Örgütü” Kurulması Önerisi

Birçok ülkenin vergi sistemi, şirketlerin yalnızca bir ülke sınırları içerisinde faaliyette bulunduğu ve pek çok bireyin gelirlerini kendi ülkesindeki faaliyetlerinden elde ettiği, kısacası, ticaret ve sermaye hareketlerinin ağır bir şekilde sınırlandırıldığı bir dönemde gelişmiştir. Böyle bir ortamda, kaynak ilkesi – hükümetlerin kendi ülke

sınırları içerisinde gerçekleşen bütün faaliyetleri ve gelirleri vergileme hakkına sahip olması – hangi hükümetin neyi vergileme hakkına sahip olduğuna yönelik belirli bir kural oluşturarak günün ihtiyacına cevap vermiştir. Ancak günümüzün küreselleşen dünyasında farklı ülkelerde yatırım yapma imkanına kavuşan yatırımcıların - özellikle ÇUŞ’lar – elde ettiği gelirleri vergilendirme hakkının hangi ülkeye ait olacağını tespiti karmaşaya neden olmaktadır. Ayrıca sermayenin hareketliliği karşısında bir ülkenin uygulayacağı vergiler, diğer ülkelerin vergi oranları tarafından sınırlandırılmaktadır. Ülkeler, düşük vergi oranları ve diğer vergi teşvikleri sağlayarak gittikçe artan ölçüde rekabet eder hale gelmişlerdir³⁸⁹.

Küreselleşen dünyada vergiler de artık uluslararası bir boyut kazanmıştır. Devletler iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalarla kendilerini sınırlamış bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi politikaları belirlenirken uluslararası yükümlülüklerin de dikkate alınması kaçınılmaz olmuştur. Vergilerin yerli üreticiyi koruma amaçlı olarak kullanılması konusu en sıkıntılı alanlardan birini oluşturmaktadır. Bu konudaki anlaşmazlıkların giderilmesi ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinin belli kurallara bağlanması amacıyla Dünya Vergi Örgütü (World Tax Organization) kurulmasına yönelik bir fikir ortaya atılmıştır³⁹⁰.

Birleşmiş Milletler, 2001 yılında düzenlemiş olduğu bir panelde, Dünya Vergi Örgütü önerisinin ortaya atılması ile birlikte off-shore vergi cennetleri ile ÇUŞ’ların vergiden kaçınmalarını engelleyici yeni bir hareket başlatmıştır. Bu hareket, dünyanın en büyük şirketlerinin vergiden kaçınmalarını önlemek amacıyla faaliyette bulunan uluslararası finansal kurumların kolektif başarısızlığının bir kabulüdür. Yeni vergi örgütünü harekete geçirme ile Birleşmiş Milletler, direkt olarak “zengin ülkeler kulübü” olarak adlandırılan OECD’nin gücünün doğruluğunu sorgulamaktadır³⁹¹. Dünya Vergi Örgütü kurulması önerisinin temel dayanağı, OECD’nin yapmadığı işleri yapmak yani; geliştirmekte olan ülkelerin gerçek anlamda etkinliğini ve temsilini sağlamaktır³⁹².

³⁸⁹ UN, **General Assembly**, 26 June 2001, s. 65. < www.un.org/esa/ffd/a55_1000.pdf > (18.03.2006)

³⁹⁰ Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri”, < www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/say1%2011/vergi.htm > (19.03.2006)

³⁹¹ Nick MATHIASON, “UN Targets Tax-Avoiding Multinationals”, The Observer, 21 December 2003, < <http://observer.guardian.co.uk/business/story/0,6903,1110955,00.html> > (19.03.2006)

³⁹² Frances M. HORNER, “Do We Need an International Tax Organization?”, Tax Notes, 8 October

Oluşturulacak olan Dünya Vergi Örgütü'nün esas amacı, ülkelerin vergi sistemlerini ve vergi idarelerini kaldırıp onların yerine geçmek değil, vergi sistemlerinin küreselleşme sonucu oluşan olumsuzluklarla mücadele etmelerini sağlamaktır. Bu çerçevede kurulacak olan örgütün rolü, vergi toplamak değil vergiye ilişkin olarak bir takım sorumlulukları yerine getirmek olacaktır. Önerilen Dünya Vergi Örgütü'nün temel faaliyetlerinden bazıları şunlardır³⁹³:

- **Uluslararası alanda temel vergi gelişmeleri ve problemlerini belirleme**, her ne kadar OECD Mali İşler Komitesi bu eğilimleri belirlemek amacıyla gerçekleştirdiği çalışmalar yalnızca OECD üyesi ülkeleri kapsadığı için diğer dünya ülkelerindeki eğilimleri yansıtmamaktadır.
- **Mümkün olduğu kadar fazla ülkeye ait vergi ile ilgili bilgi toplama ve bunlarla ilgili vergi istatistikleri oluşturma**, bu bilgilerin çoğu mevcut olmasına rağmen yine tüm dünya ülkeleri için bu bilgileri toplayan bir kurum mevcut değildir.
- **Periyodik hazırlama**, temel gelişmeleri belirleyerek problemleri tespit etme ve belki de bu problemler için çözüm üretme, istatistikler sunma gibi aşamaları kapsayan periyot hazırlamak ve böylece ülkelerin en iyi uygulamaları belirlenecek ve diğer ülkeler için bilinir hale getirilecektir.
- **Ülkelere vergi politikası ve vergi idaresi ile ilgili bazı teknik yardım sağlama**, günümüzde birkaç kuruluş tarafından teknik yardım sağlanmasına rağmen kaynak sınırlılığı nedeniyle birçok ihtiyaç karşılanamamaktadır. Yeni örgüt tarafından sağlanan teknik yardım, aynı zamanda vergi sistemlerini daha uyumlu hale getirecektir.
- **Vergi politikası ve vergi idaresi için temel normlar geliştirme**,

2001, s.5. < www.law.wayne.edu/McIntyre/text/horner_and_oecd.pdf > (18.03.2006)
³⁹³ İhsan GÜNAYDIN, “Vergi Konuları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2004, S: 279, s. 89-90; Ayrıca bkz UN 2001, a.g.e., s. 27-28, HORNER, a.g.m., s. 4-5.

- **Politika yapıcıları ve uzmanların vergi konularında fikir alışverişinde bulunacağı bir uluslararası forumun başlatılması,**
- **Ülkeler arasında veya ülke grupları arasında anlaşmazlık ortaya çıktığında vergi tahkimi için uluslararası bir forumun oluşturulması,**
- **Bu örgüt, zararlı vergi rekabetinden vazgeçmeleri konusunda vergi cenneti ülkeleri ikna etmek için bu ülkelerle müzakerelere girecektir.**
- **Vergi kaçırma amacını önlemek yönelik vergisel bilginin çok taraflı paylaşım mekanizmasının sorumluluğunu üstlenmek,**
- **ÇUŞ'ların karlarını eşit paylaşmak için küresel bir formül üzerinde uluslararası anlaşma yapmayı ve güven altına almayı araştıracaktır.**
Bilindiği gibi OECD, 1995 yılında yayımladığı transfer fiyatlama rehberinde bu fikri kesin bir şekilde reddetmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin uluslararası platformda gerçek anlamda temsil edilerek bu arenada oynanan oyunun kurallarını etkilemeye başlayabilmesi için uluslararası bir vergi örgütüne ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak ülkeler hükümet faaliyetlerinin en politik alanlarından biri olan vergi koyma yetkisini böyle bir örgüte vermek istemesi olası değildir. Bu gücün verildiği uluslar üstü bir örgüt örneği hiç olmamıştır. Avrupa Komisyonu dahi böyle bir güce sahip değildir³⁹⁴.

B. Uygulama Bazında Gerçekleştirilen Düzenlemeler

Küreselleşme süreci ile hayat bulan yeni oluşumların meydana getirdikleri etkiler gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ayrımı yapılmaksızın ulusal sınırları aşip tüm dünya ülkelerini ilgilendirir boyutlara ulaşmıştır. Teorik bazda geliştirilen öneriler, bu olumsuz etkileri giderici nitelik gösterecekler dahi bu durumdan yarar sağlayan çıkar çevreleri tarafından büyük tepkilere yol açmışlardır. Bu küresel sorunların giderilmesi gerçeği, OECD, Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalara konu edilmiş ve gerekli önlemler alınmaya başlanmıştır.

³⁹⁴ Vito TANZI, "Is There a Need For a World Tax Organization?", The Economist of Globalisation: Policy Perspectives from Public Economics, Cambridge University Pres, New York, 1999, s. 176'dan akt. GÜNAYDIN, 2004, a.g.m., s. 86-89.

1. OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Düzenlemeler

a) Uluslararası Vergi Rekabeti (Zararlı Vergi Rekabeti) İle İlgili Düzenlemeler

Uluslararası vergi rekabetinin vergi sistemleri üzerinde ciddi tahribatlara yol açan yansıması olarak algılanan “Zararlı Vergi Rekabeti”nin giderilebilmesi ve bu doğrultuda ülkeler arasında gerçekleştirilecek vergi koordinasyonu aracılığıyla sağlanacak kazançlar dikkate alınarak OECD bünyesinde ciddi çalışmalar başlatılmıştır.

OECD bünyesinde yapılan ilk çalışma, 1987 yılında uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma konusu çerçevesinde vergi cennetlerine yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucu “1987 Raporu” olarak anılan bir rapora bağlanmıştır.

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının yaygınlaşması, internet teknolojisi ile olayın boyutlarının daha da riskli hale gelmesi üzerine, OECD Mali İşler Komitesi, 1996 yılında “**Vergi Rekabeti Projesi**” olarak adlandırılan bir çalışma başlatmıştır. G7 ülkelerinin* 1996 Lyon Zirvesi’nde büyük yankı uyandıran bu proje, ülkelerin vergi sistemleri bütünlüğünün bu tür zararlı uygulamalardan korunmasını ve birlikte hareket edilmediği takdirde, tüm devletlerin zarar göreceği bu konuda ortak önlemler geliştirmeyi amaçlamaktadır³⁹⁵.

OECD tarafından başlatılan bu projenin ilk somut sonucu 1998 yılının Nisan ayında Bakanlar Komitesi’nin onayından geçen “Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti (Harmful Tax Competition: An Emerging Issue)” isimli rapor olmuştur³⁹⁶. Zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ile ülkelerin ulusal

* G7 ülkeleri, ilk olarak 1975 yılının Kasım ayında Fransa’da Fransa, ABD, İngiltere, Almanya, Japonya ve İtalya, 1976 yılında Kanada’nın katılımıyla oluşan gelişmiş ülke grubu olup 1991 yılında Rusya’nın da katılımı ile G8 olarak adlandırılmaktadır.

³⁹⁵ Niyazi CANGİR, “Vergide Rekabet Ya Da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000, S:91, s. 107.

³⁹⁶ OECD, **Toward Global Tax Co-operation**, Report To The 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, 2000, s. 8. < www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf > (20.03.2006)

vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin engellenmesi amacıyla hazırlanan bu rapor kapsamında teknik açıdan tüm özellikleri ile ele alınan zararlı vergi rekabeti kavramı ile mücadele konusunda önemli tavsiyeler geliştirilerek üye ve üye olmayan ülkelere yönelik yaptırım kararları alınmıştır. Bu tavsiye kararları üç ana başlık altında toplanarak aşağıdaki şekilde özetlenmesi mümkündür³⁹⁷:

- **Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara Yönelik Tavsiyeler;** temelde tahrip edici vergi uygulamalarından yararlanan kişi ve gelir unsurlarına karşı alınacak tedbirlere ilişkindir. Yabancı şirketler, yabancı yatırım fonları, transfer fiyatlaması, uluslararası bilgi raporlaması, bankacılıkla ilgili bilgilerin değişimine ilişkin esaslar bu kapsamda yer almıştır.
- **Vergi Anlaşmalarına Yönelik Tavsiyeler;** ülkelerin, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerindeki işlemlere ilişkin bilgi alışverişinin yoğunlaştırılması, vergi anlaşmalarında yer alan ve zararlı uygulamalara yol açabilecek uygulamaların sınırlandırılması, vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlandırılmayacak türdeki gelirlerin ve müesseselerin belirlenmesi gibi konularda tavsiyelere yer verilmiştir.
- **Uluslararası İşbirliğinin Yoğunlaştırılmasına Yönelik Tavsiyeler;** üye ülkeler oluşturacakları Forum ile zararlı olabilecek uygulamaların belirlenmesi, vergi cenneti sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması, üye ülkelerin vergi cenneti olan ülkelerle ekonomik, sosyal ve politik ilişkilerinin zararlı vergi uygulamalarına yol açmamasının sağlanması yönünde tavsiye kararlarına yer verilmiştir.

OECD tarafından hazırlanan bu projenin hedefi, vergi toplamak ya da üye ülkeler / üye olmayan ülkelerin vergi yapılarını ya da gelir vergilerinin uyumlaştırılması olmayıp vergi yükünün adil paylaşılması ve uygulanan vergilerin yatırım kararlarında belirleyici unsur olmasının önlenmesidir³⁹⁸. Bu projede vergi sistemleri arasında bir

³⁹⁷ M. Yavuz ÖNER , “Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti”, **E-yaklaşım**, 2004, S: 11.

³⁹⁸ OECD, 2000, a.g.r., s. 5. < www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf > (20.03.2006)

uyumlaştırma hedeflenmediği gibi verginin yatırım kararları üzerindeki belirleyiciliğinin ortadan kaldırılmasına yönelik teorik destekler de sunulmamaktadır³⁹⁹.

Raporda, zarar verici rejimlerinin ölçütlerinin belirlenmesi yanı sıra ayrıca bu konu ile ilgili bir FORUM oluşturulması ve bu FORUM' un, raporda belirtilen takvime uygun olarak vergi cenneti ülkeler listesini belirlemesi, üye ülkelerde tercihli vergi rejimlerinin incelenmesi, üye olmayan ülkelerin çalışmalara dahil edilmesi ile ilgili düzenlemeleri bulunmaktadır⁴⁰⁰. Forum tarafından büyük bir titizlikle yürütülen çalışmalar sonucu vergi cenneti olarak kabul edilebilecek 47 ülkeyi kapsayan bir liste hazırlanmıştır. Daha sonra vergi cenneti olma özelliklerini taşıyıp taşımadıkları açısından çeşitli yöntemlerle tekrar yapılan incelemeler sonucunda 41 ülkenin vergi cenneti olma kriteri taşıdığı belirtilmiştir. OECD 1998 Raporu ile belirlenen söz konusu 41 ülkeye vergi cenneti ülke olma niteliklerinden kurtulmaları amacıyla taahhütte bulunmaları suretiyle işbirliği çağrısı yapılmıştır. OECD'nin bu çağrısına ilk cevap veren 6 ülke (Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Mauritius) işbirliği teklifini hemen kabul etmiş ve zararlı vergi uygulamalarından, 1998 Raporunda öngörülen süre ve esaslar çerçevesinde vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt etmişlerdir⁴⁰¹.

1998 Raporu doğrultusunda oluşturulan Forum tarafından yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan 35 vergi cenneti ülkeyi **deşifre eden** liste, 25 Haziran 2000 tarihinde "Küresel Vergi İşbirliği'ne Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler" (2000 Yılı Raporu) isimli rapor ile kamuoyuna açıklanmıştır⁴⁰². Küresel işbirliğinin geliştirilmesi amacıyla 2000 Raporunda vergi cenneti olarak sıralanan ülke veya yerlere yönelik olarak OECD tarafından 31 Temmuz 2001* tarihine kadar geçiş dönemi olarak nitelendirilebilecek bir süreç öngörülmüştür. Buna göre bu süre içerisinde OECD ile işbirliği yapacaklarını taahhüt eden ülkeler ile

³⁹⁹ ENGİN, a.g.m., s. 195.

⁴⁰⁰ Semih ÖZ, "Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar", **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S: 139, s. 43.

* Sürenin kısıtlı olması gerekçesi ile 28 Şubat 2002 tarihine kadar uzatılmıştır.

⁴⁰¹ F. HEPER, Ş. HOŞYUMRUK, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum- II", **Yaklaşım Dergisi**, 2002, S: 117, s. 26.

⁴⁰² Semih ÖZ, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S: 141, s. 30.

böyle bir taahhütte bulunmayan ülkeler birbirinden ayırt edilerek vergi cennetlerine ilişkin üçlü gruplandırma yapılmıştır. Buna göre “üst düzey işbirliği yapanlar”, “işbirliği yapan ülkeler” ve “işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri” listeleri hazırlanmıştır⁴⁰³. Vergi cennetleri listesinde bulunan ülkelere OECD ile işbirliğine girmek isteyenlerden⁴⁰⁴:

- Zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri,
- Taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planı taahhüt tarihinden itibaren altı ay içerisinde OECD’ye sunmaları,
- Taahhüdün ilgili ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile yapılması,
- Hazırlanan planda zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesi talep edilmiştir.

Bu çalışmalar sonucunda OECD’nin 2000 yılı Raporu’nda adı geçen vergi cennetleri ile listenin yayımlanma tarihinden sonra listede meydana gelen değişikliklerle ilgili son durum aşağıdaki gibidir⁴⁰⁵:

Tablo 31: OECD’nin Vergi Cennetleri Ülkeler Listesi

Listeden Çıkarılanlar	Tonga, Barbados, Maldiv Cumhuriyeti
2000 Yılı Raporu’ndan Önce Taahhütte Bulunanlar	Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino
2000 Yılı Raporu’ndan Sonra Taahhütte Bulunanlar	Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St.

⁴⁰³ Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S: 236, s. 96.

⁴⁰⁴ Saygın EYÜPGİLLER, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Vergi Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, S: 249, s. 95.

⁴⁰⁵ Semih ÖZ, “Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD’nin 2004 Yılı İlerleme Raporu”, **E-Yaklaşım**, 2004, S: 10.

	Chiristpher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti
İşbirliğine Gitmeyenler	Andora, Liberya, Lihteştayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monako Prenslığı

Kaynak: Semih ÖZ, “Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD’nin 2004 Yılı İlerleme Raporu”, **E-Yaklaşım**, 2004, S: 10.

1998 yılında başlatılan zarar verici vergi uygulamaları çalışmaları kapsamında yürütülen diğer inceleme de tercihli vergi rejimlerine yöneliktir. Bu inceleme sonucunda, sigortacılık, finansman ve leasing, fon yönetimi, bankacılık, ana merkez rejimleri, dağıtım merkezi rejimleri, hizmet merkezi rejimleri, gemicilik ve diğer faaliyetler olmak üzere 9 ana başlık altında OECD üyesi ülkelerde uygulanan potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimleri tespit edilerek 2000 yılı Raporu’nda kamuoyuna açıklanmıştır⁴⁰⁶.

2000 yılı Raporu ile kamuoyuna açıklanan listelerde yer alan ülkeler ile OECD arasında gerçekleştirilen iki veya çok taraflı görüşmeler sonucu 14 Kasım 2001 tarihinde “Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi 2001 Yılı İlerleme Raporu” (2001 Yılı Raporu) yayımlanmıştır. OECD tarafından zarar verici vergi uygulamalarına dair yapılan çalışmalar kapsamında “etkin bilgi değişimi”nin önemine dikkat çekilerek 18 Nisan 2002 tarihinde “Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşması” kamuoyuna açıklanmıştır. Bu bağlamda devletler, dilerlerse vergi cennetleriyle ikili ya da birden fazla vergi cennetinin bir araya gelmesi ile çok taraflı olarak anlaşma imzalayabileceklerdir⁴⁰⁷.

OECD’nin bu toplantı ve raporları dışında ayrıca üye ülkeler arasında daha iyi iletişim sağlanması amacıyla “forum” çalışmaları kapsamında OECD üyelerinden ve taahhütte bulunan ülkelere oluşan bir “resmi olmayan iletişim grubu” (informal contact group) oluşturularak adil rekabetin sınırlarının belirlenmesi, bilgi değişimi ve

⁴⁰⁶ ÖZ, 2004, a.g.m., S: 10.

⁴⁰⁷ ÖZ, 2004, a.g.m., s. 45-46.

saydamlık konularında çalışmalarda bulunulmuştur⁴⁰⁸. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilen çalışmaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- **Ottawa Küresel Toplantısı;** Grup tarafından 14–15 Ekim 2003 tarihleri arasında Kanada'nın Ottawa şehrinde “adil rekabet” konusunu tartışmak üzere OECD üye ülkelerden ve taahhütte bulunan ülkelerden 40 temsilcinin katılımı ile gerçekleştirilmiştir. Toplantıda adil rekabetin sorumluluk paylaşımı ve eşitlik temeline dayandığı, tüm çalışmalara rağmen henüz adil rekabetin sağlanamadığı kararı alınmış ve bunun üzerine küresel adil rekabet ile ilgili ayrıntılı çalışmalar yürütülmesi amacıyla Alt Komite (katılımcılardan oluşan küçük bir grup) oluşturulması sonucuna varılmıştır⁴⁰⁹. Bu grup ilk toplantısını 3–5 Şubat 2004 tarihlerinde gerçekleştirmiştir⁴¹⁰.
- **Berlin Küresel Toplantısı;** Grubun diğer Küresel Forum toplantısı, 3–4 Haziran 2004 tarihleri arasında Berlin'de gerçekleştirilmiştir. 2003 Ottawa Küresel Toplantısı'nda kurulan Alt Komite tarafından sunulan öneriler üzerinde çalışılmıştır. Alt Komite tarafından sunulan ve OECD üyesi olan veya olmayan, küçük ya da büyük bütün ülkeler arasında adil ve eşit rekabete izin veren bir şekilde bilgi değişimi ve saydamlıkla ilgili yüksek standartların elde edilmesine yönelik öneri üzerinde uzlaşmaya varılmıştır⁴¹¹.

OECD üyesi ülkelerde zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili yapılan çalışma sonuçlarının yer aldığı “Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu” (2004 yılı Raporu)'nda ayrıca Andora, Liberya, Lihteyayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monako Prensiği olmak üzere 5 ülkenin işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmadıkları vurgulanarak yapıcı bir diyalogun devam etmekte olduğu

⁴⁰⁸ YILDIZ, 2005, a.g.e., s. 72.

⁴⁰⁹ OECD, “Closing Statement by the Co-Chairs”, **Global Forum on Taxation**, Ottawa, 2003 <www.oecd.org/document/ > (30.03.2006)

⁴¹⁰ OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report**, 2004, s.12. <www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf > (30.01.2006)

⁴¹¹ OECD, A Process For Achieving A Global Level Playing Field, OECD Global Forum on Taxation, 3-4 June 2004, Berlin, s. 2. < www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf > (25.03.2006)

belirtmiştir⁴¹². 2004 Yılı Raporu'nda ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına karşı alabilecekleri çeşitli önlemler aşağıdaki gibi sıralanmıştır⁴¹³:

- Emsal bedel fiyatını (arm's length) aşmayan ve gerçekten yapılanlara benzeyenler dışında zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan önemli ödemelerle ilgili indirim, istisna, mahsup ve diğer indirimlere izin verilmemelidir.
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden kişilere yapılan faiz ödemeleri konusunda sınırlamalar getiren “örtülü sermaye” ile ilgili düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerde ikamet eden bir kişiye önemli miktarda para gönderen, bu kişilerle işlem yapan ya da faiz geliri elde edenlerin bu ödeme, işlem ve gelirlerle ilgili bilgileri vergi idaresine bildirmesine yönelik idari ve yasal düzenlemeler olmalı ve bu zorunluluğa uyulmaması ya da doğru bildirimde bulunulmaması durumunda ağır cezalar öngörülmelidir.
- Yurtdışında kurulan işletmeler ile vergileri önemli ölçüde azaltma ya da erteleme yolu ile zarar verici vergi uygulamalarından yararlanılarak elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine izin veren yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Yurt dışında ödenen vergilere istisna ya da mahsup yöntemi ile indirim olanağı sağlayan üye ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından elde edilen gelirlere düşük oranda vergi uygulamaları ya da hiç vergi uygulamamaları, çifte vergilendirmeyi önleme amacına uygun olmadığından, bu tür istisna ya da indirimler kabul edilmemelidir. Ayrıca, mahsup edilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edileceği bir sistem de kurulabilir.
- Zarar verici vergi uygulamalarından yararlananlara yapılan kar payı, faiz ve telif hakkı gibi ödemelere uygulanan minimum vergi kesintisi oranlarını garanti altına alan yasal düzenlemeler kullanılmalıdır.
- Zarar verici vergi rekabeti çalışmalarının başlatıldığı ülkelerle ilgili kişi ve işlemlerle ilgili koordineli vergi incelemeleri gerçekleştirilmelidir.

⁴¹² ÖZ, 2004, a.g.m., S: 10.

⁴¹³ OECD, 2004, a.g.r., s. 15-16; ÖZ, 2004, a.g.m., s. 31-32.

- Vergi cenneti ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları sona erdirilmeli, sınırlandırılmalı ya da yeni anlaşmalara girilmemelidir. Ülkeler, zarar verici vergi uygulamaları çalışmalarını yürütülen ülkelerle vergi anlaşmasına girmeyeceklerini, kamuoyuna açık bir politika haline getirebilirler. Mevcut bir anlaşmayı sona erdirmenin, gelir etkisinden öte sonuçları bulunmaktadır.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan yaptırım kararlarının uygulanabilirliği ve bağlayıcılığı bir yana ABD’de tercihli vergi rejimlerinin “o kadar da” zararlı olmadığı yönünde hakim olan görüş, büyük umutlarla başlanılan çalışmaların vergi cennetlerinin büyük bir kısmından alınan taahhüt mektupları ile sınırlı kalabileceğine işaret etmektedir⁴¹⁴.

b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler

Küreselleşme süreci ile ÇUŞ’ların dünya ticaretindeki ağırlığının günden güne artışı ile hem vergi idareleri hem de kendi bünyelerinde oluşturduğu vergisel sorunlar ve karmaşık yapı bir takım düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır.

Transfer fiyatlamasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD’de yapılmıştır. Bundan sonra diğer ülke ve kuruluşlar (özellikle OECD) tarafından gerçekleştirilen düzenlemeler kapsamında sürekli ABD’de yapılan düzenlemeler esas alınmıştır⁴¹⁵. OECD’nin bu kapsamda hazırladığı ilk çalışma 1979 yılında “Transfer Fiyatlandırması ve Çokuluslu Şirketler Raporu” başlığı altında yayınlanmıştır. OECD Mali İşler Komitesi tarafından 27.06.1995 onaylanan “Çokuluslu Şirketler ve Vergi

⁴¹⁴ ENGİN, a.g.m., s. 195.

⁴¹⁵ Tuncay KAPUSUZUĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1999, S: 214, s. 57.

İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi” başlığını taşıyan rehber yayınlanmıştır⁴¹⁶. OECD bu çalışmaları çerçevesinde;

- Vergi idareleri arasında işbirliğini geliştirmek,
- Çifte vergilendirmeyi önlemek,
- Mal, hizmet ve sermayenin üye ülkeler arasında serbest dolaşımını sağlamak amacıyla, transfer fiyatlaması düzenlemelerinin üye ülkelerin mevzuatlarına adapte edilmesini tavsiye etmektedir⁴¹⁷.

OECD üye ülkeler, özellikle çifte vergilendirme riskini azaltmak amacıyla “ayrı tüzel kişilik yaklaşımı”ni benimsemişlerdir. Böylece ÇUŞ bünyesindeki her bir grup üyesi ayrı bağımsız tüzel kişilik olarak yalnızca kendi elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmektedir. OECD üyesi ülkeler, “ayrı varlık yaklaşımı”nın uygulanabilmesi için ÇUŞ’ ların grup içi işlemleri esnasında özel koşulların kar miktarları üzerinde yol açacağı etkiyi ortadan kaldıran “emsallere uygunluk (arm’s length- emsal bedel, piyasa fiyatı) ilkesi”ni benimsemişlerdir⁴¹⁸.

OECD Rehberi, emsallere uygunluk –iki grup şirketi arasındaki transfer fiyatı tıpkı aynı şirket yapısının parçasını oluşturmayan iki bağımsız şirket arasında gerçekleşen fiyatlarla aynı olması- ilkesine dayanmaktadır. “Emsallere Uygunluk İlkesi”, OECD üyesi ülkelerle birçok OECD üyesi olmayan ülkeler arasında iki taraflı vergi anlaşmalarının çerçevesini oluşturmaktadır⁴¹⁹. OECD Model Vergi Anlaşması’nın 9. maddesi kapsamında yer alan,

⁴¹⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Report of the Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1996.

⁴¹⁷ AKTAŞ, a.g.t., s. 167.

⁴¹⁸ OECD, 1996, a.g.r., s. P-2.

* OECD Rehberine göre, eğer iki işletmeden herhangi biri için, Model Vergi Anlaşması’nın 9. maddesi kapsamında belirtilen şartların geçerli olması durumunda, iki işletme birbiriyle ilişkili kuruluş olarak değerlendirilmekte ve bu işletmelerin birbiriyle yapmış oldukları işlemlerde emsal bedel ilkesinin uygulanıp uygulanmadığının aranması gerekmektedir. Buna göre, iki kuruluştan birisi diğerinin yönetimine, kontrolüne ya da sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak iştirak ederse veya aynı kişiler her iki şirketin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine katılırlarsa (örneğin her iki kuruluş ortak bir yönetim altındaysa), bu kuruluşlar ilişkili bağlantılı şirketler olarak kabul edileceklerdir. Bkz. Mustafa TÜRKKOT, “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”, **E-Yaklaşım**, 2005, S: 28.

⁴¹⁹ NEIGHBOUR, a.g.m.,

<www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html> (18.03.2006)

“İki ilişkili kuruluşun ticari ve finansla ilişkilerindeki şartlar, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşenlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar nedeniyle bir tarafta eksik oluşmuş kar ilgili kuruluşun karına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir⁴²⁰.”*

hükmü ile “Emsallere Uygunluk İlkesi”nin mantığı açıklanmaktadır.

OECD transfer fiyatlamada emsallere uygunluk ilkesinin kullanılmasını istemektedir. Transfer edilen mal veya hizmetin varsa piyasa fiyatı, piyasa fiyatının olmadığı durumlarda ise birtakım yöntemlerle piyasa fiyatını belirleyerek, çokuluslu işletmelerin transfer fiyatı olarak kullanmalarını önermektedir. Transfer fiyatlaması yöntemleri geleneksel işlem yöntemleri kapsamında “Karşılaştırmalı Kontrol Dışı İşlem Yöntemi”, “Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi”, “Maliyet Artı Yöntemi” uygulanırken, bu yöntemlerin uygulanmasının zor olması halinde diğer yöntemler başlığı altında “Kar Bölüşüm Yöntemi” ve “İşlemsel Net Marj Yöntemi” uygulanmaktadır. Karşılaştırmalı kontrol dışı fiyat yönteminin grup içi işlemlerde, emsallere uygunluk ilkesini en doğru ve güvenilir biçimde uygulanmasına imkan sağlayıcı niteliği gereği diğer yöntemlere nazaran daha fazla tercih edilmesine yol açmıştır⁴²¹.

Uluslararası şirketlerin OECD Rehberi’nde tespit edilen yöntem ve ilkelere uygun faaliyette bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Bu kapsamda ulusal vergi otoritelerinin yapabileceği tek şey işlemlerin bu rehberde uygun yapıp yapılmadığını denetlemekle sınırlı kalmaktadır⁴²².

OECD Model Vergi Anlaşması kapsamında bir ülkenin yetkili vergi otoritesi, beyan edilen karın gerçeği yansıtmadığını ve eğer emsal bedeli kuralı uygulansa idi karın olduğundan daha farklı çıkacağını tespit ederse, bu durumu diğer ülkenin yetkili otoritesi ile paylaşma yükümlülüğü doğmaktadır. Bu çerçevede her iki ülkenin yetkili organlarının sorunun çözümüne ilişkin, karşılıklı olarak uzlaşma ve işbirliği içinde olmaları beklenir. Tespit edilen transfer fiyatlandırması sapmalarında, ispat

⁴²⁰ OECD, 1996, a.g.r., s. I-3.

⁴²¹ M. Fatih GÜNER, “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, 2004, **E-Yaklaşım**, S: 14.

⁴²² Namık Kemal UYANIK, “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi**, 2001, S: 107, s. 73.

yükümlülüğü genellikle vergi idarelerine aittir. Vergi idaresi, yapılan işlemdeki fiyatlamanın, emsal bedel ilkesine uygun olmadığını ispatlamak durumundadır⁴²³.

Emsallere Uygunluk İlkesi, bir yandan ayrı muhasebe yaklaşımı uygulanmasının zor olması diğer yandan da her bir ilişkili işletmeye ait katma değer bütünlüğüne bir ÇUŞ grubu bünyesinde ayrı ayrı tespitinin oldukça zor olması nedeniyle bir takım eleştirilere maruz kalmıştır⁴²⁴. Bu nedenle Emsallere Uygunluk İlkesi'ne alternatif olarak "Küresel Bölüşüm Formülü" ileri sürülmüştür. Bu yöntemde ÇUŞ'ların farklı ülkelerdeki küresel karları, konsolide olarak ve önceden belirlenmiş bir mekanik formül ile ilişkili kuruluşlar arasında dağıtılması öngörülmektedir. Bu yöntemin uygulanmasında⁴²⁵,

- ÇUŞ' un vergilendirilecek biriminin tespit edilmesi, (diğer bir deyişle ÇUŞ' un hangi bağıli işletmesinin ya da şubesinin küresel ölçekte vergi yükümlüsü olacağını tespit),
- Küresel karların doğru olarak tespit edilmesi,
- Küresel karın dağıtımını için kullanılacak ölçütün tespit edilmesi, örneğin; satış hacmi, çalışanların sayısı ya da varlık değeri gibi bir kriteri veri kabul ederek toplam karın ülkeler arasında dağılımı,

olmak üzere üç temel unsur önem arz etmektedir. Bu yöntemin her ne kadar idareye kolaylık ve vergi yükümlülerine belirlilik sağlayacağı ileri sürülmüş olmasına rağmen, uygulama imkanı bulamamıştır⁴²⁶.

c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler

Elektronik ticarete verginin kavranması konusunda OECD oldukça erken bir tarihte çalışma başlatmıştır. OECD bünyesinde yapılan çalışmalar daha çok OECD Mali İşler Komitesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu komitenin yapmış olduğu ilk

⁴²³ AKTAŞ, a.g.t., s. 64.

⁴²⁴ ÖZ, a.g.e., s. 296.

⁴²⁵ OECD, 1996, a.g.r., s. III-19-24.

⁴²⁶ TÜRKKOT, a.g.m., S: 28.

çalışmalar, 1985 yılında tüm üye ülkeler tarafından onaylanan ve ülkelerin ekonomik bağımlılıkları nedeniyle uluslararası boyut kazanan vergi akışı konusunda temel bir yaklaşım haline gelen “Sınır Ötesi Vergi Akışı Deklarasyonu”, 1992 yılında “Bilgi Sistemlerinin Güvenliği İlkesi”, 1997 yılında tüm üye ülkeler tarafından kabul edilen “Şifreleme Politikası” olmuştur. Daha sonra OECD 1995 yılında Belçika-Brüksel’de “G7 Bilgi Toplama Bakanlar Konferansı”, 1997’de Almanya-Bonn’da “Küresel Bilgi Ağları Bakanlar Konferansı”nı düzenlemiştir⁴²⁷.

Finlandiya’da, Turku’ da 19–21 Kasım 1997 tarihlerinde aralarında OECD üye olan ve olmayan ülkelerin hükümet görevlilerinin, uluslararası kuruluşların ve özel sektör temsilcilerinin bulunduğu yaklaşık 400 kişinin katılımı ile gerçekleşen “Küresel Elektronik Ticaretin Önündeki Engelleri Kaldırmak” isimli konferans, elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bu kadar geniş bir kitle arasında ilk ciddi fikir alışverişini gerçekleştirmesi bakımından önem taşımaktadır⁴²⁸. Konferansın genel perspektifi, bu yeni ticaret biçiminin gelişmesine izin vermek için kaldırılması gereken hukuki engellerin belirlenmesi ve geleceğin elektronik dünyasında yer alacak pazarın adil ve rekabet gücüne sahip bir Pazar olabilmesi için getirilmesi gereken hukuki çerçevenin tespit edilmesine dayanmaktadır⁴²⁹. Konferansta elde edilen iki önemli sonuç aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Konferansta kabul edilecek çözüm ne olursa olsun, elektronik ticaretin nispeten daha basit olmalı, vergi yükümlülerinin gönüllü uyumunu sağlamalı, karşılaştırılabilir geleneksel ticarete karşı elektronik ticareti yapay olarak avantajlı veya dezavantajlı duruma getirmemeli ve gelişmesini gereksiz yere engellememelidir⁴³⁰.

⁴²⁷ GÖKBUNAR, UTKUSEVEN, a.g.m., s. 210.

⁴²⁸ OECD, “Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce” An International Conference Organised by the OECD and the Government of Finland in Cooperation with the European Commission, The Government of Japan and the Business and Industry Advisory Committee to the OECD, Turku, Finland, 19–21 November 1997, DSTI/ICCP(98)13/FINAL, Paris, s. 6.
< www.oecd.org/data_oecd/37/55/2751237.pdf > (30.03.2006)

⁴²⁹ OECD, 1998, a.g.r, s. 19; YALTI, a.g.e., s. 24.

⁴³⁰ OECD, 1998, a.g.r., s. 39.

- Vergilendirme de dahil olmak üzere internet ile ilgili her türlü düzenlemenin uluslararası bir işbirliği çerçevesinde, tüm tarafların, yani ülke yönetimlerinin, vergi idarelerinin, iş dünyası ve endüstri temsilcilerinin, kullanıcı haklarını temsil eden sivil toplum kuruluşlarının katılımıyla gerçekleştirilmesi gerekliliğidir⁴³¹.

Turku Konferansında gündemi belirlenerek 12–13 Ekim tarihleri arasında Kanada'nın Ottawa şehrinde 1998 yılında gerçekleştirilen “Sınırsız Bir Dünya - Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak” isimli konferans ile politika oluşturan kesimlerinden elektronik ticaret konusunda harekete geçerek bağlayıcı kararlar almaları öngörülmüştür. Konferansta elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili yayınlanmış deklarasyon kapsamında, üye ülkeler ile iş dünyasının elektronik ticaret için vergilendirme çerçevesini birlikte oluşturması ve böylece yeni teknolojilerin tüm potansiyellerini geliştirmelerine fırsat tanınması; yeni teknolojilerin vergi sistemlerini basitleştirmek ve vergi mükelleflerine daha iyi hizmet sunmak için kullanılması; vergi sistemlerinin tarafsız ve etkili yönetimi için gerek duyulan uygun bilgi toplama araçlarının geliştirilmesi ve bu mekanizmalar aracılığıyla hem vergi mükelleflerine aşırı vergi yükü yüklenmesinin önlenmesi hem de iş dünyası tarafından konu ile ilgili ticari çözümler üretiminin desteklenmesi; elektronik ticaret için belirlenecek vergilendirme çerçevesinin geleneksel ticaret için uygulanan aynı ilkelerle yönlendirilmesi ve OECD'ye üye olmayan ülkelere ve özel sektörden bu konuda katkı beklenmesi ve istenmesi gerekliliği önerilmiştir⁴³². Ottawa Konferansı'nda alınan en önemli kararlardan biri, e-ticaret üzerine spesifik ve bu tür ticarete özel bir verginin getirilmemesi olmuş ve bu karar Bit Vergisi'nin önünü kesmiştir⁴³³.

OECD Mali İşler Komitesi tarafından Ottawa Konferansı'nda sunulacak Bakanlar Oturumu'nda kabul edilen, “Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları” (Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions) isimli rapor, vergilendirme alanında en genel ilkeleri oluşturması bakımından büyük önem arz

⁴³¹ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 49.

⁴³² Ş. KAYIHAN, H. YILDIZ, **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s. 172.

⁴³³ A. ÇİMAT, D. YAYMAN, “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, 2005, S: 20.

etmektedir⁴³⁴. Raporda elektronik ticaretin vergilendirilmesinde kabul gören genel ilkeler, tarafsızlık (neutrality), verimlilik (efficiency), belirlilik ve basitlik (certainty and simplicity), etkinlik ve adillik (effectiveness and fairness) ve esneklik (flexibility) olarak ifade edilmiştir⁴³⁵. Raporda ayrıntılı bir şekilde açıklanan vergilendirme ilkelerinin uygulanabilmesi için gerekli olan “vergilendirme çerçevesinin unsurları” şu şekilde sıralanmıştır⁴³⁶:

- **Vergi yükümlülerine sunulacak hizmetler açısından;** vergi idareleri, vergi yükümlülerine sunulacak hizmetleri sürekli olarak iyileştirmek için vergi sistemlerinin yönetiminde uygun teknolojileri kullanmalı ve ticari gelişmelerden yararlanmalıdır.
- **Vergi idaresi, kimlik belirleme ve ihtiyaç duyulan bilginin toplanması ile ilgili;** vergi idareleri, vergi sistemlerinin yönetimi için ihtiyaç duyulan bilgiyi elde etmek ve vergi yükümlülerinin kimliklerini tespit etmek için güvenilir ve doğrulanabilir bilgiye ulaşım yeteneğini sürekli kılmalıdır.
- **Vergi toplanması ve denetim ile ilgili;** ülkeler vergilerin toplanması ve denetimi için konuma en uygun sistemleri sağlamalı, vergi toplamaya destek olacak uluslararası mekanizmalar, OECD Vergi Anlaşması Modeli’ndeki dil birliği önerisi de dahil olmak üzere geliştirilmelidir.
- **Tüketim vergileri ile ilgili;** sınır ötesi ticaretin tüketim vergisine tabi tutulması halinde uygulanacak kurallar, tüketimin gerçekleştiği yerdeki mevzuata göre düzenlenmeli ve mevzuatlarda tüketim yerinin oluşması ile ilgili koşullar üzerinde görüş birliği sağlanmalıdır. Tüketim vergileri uygulamasında dijital ürünler mal teslimi olarak değerlendirilmemelidir. Bir ülkedeki ticari kurumlar ve diğer kuruluşların, ülke dışından hizmet veya gayri maddi varlık satın almaları halinde ülkeler, kendi vergi matrahlarını ve yerli hizmet sağlayıcılarının rekabet koşullarını koruyacak şekilde kendiliğinden vergilendirme veya diğer eş değer mekanizmaları kullanmayı düşünmelidirler. Ülkeler, Dünya Tüketiciler

⁴³⁴ OECD, Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions, A report by Committee on Fiscal Affairs, Ottawa, 1998, s. 6 < www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf > (30.03.2006)

⁴³⁵ OECD, 1998, a.g.r., s. 4. < www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf > (30.03.2006)

⁴³⁶ OECD, 1998, a.g.r., s. 5. < www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf > (30.03.2006)

Örgütü (World Consumers Organization - WCO) ile işbirliğine girmek ve diğer taraflara danışmak suretiyle maddi eşya ithalatında uygun vergi tahsilat mekanizmalarının geliştirilmesini ve bu sistemlerin tahsilatı ve malların tüketicilere etkin ve verimli bir şekilde dağıtımını engellememesini sağlamalıdır.

- **Uluslararası vergi düzenlemeleri ve işbirliği;** OECD vergi anlaşmaları ve transfer fiyatlaması ile ilgili geliştirilen uluslararası normların temelini oluşturan ilkeler elektronik ticarete uygulanacak nitelikte olmasına rağmen OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin elektronik ticaretin bazı yönleri açısından nasıl uygulanacağına açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Ottawa Konferansı'nda tespit edilen vergilemenin çerçeve koşullarının uygulanabilmesi amacıyla 1999 yılında OECD Mali İşler Komitesi bünyesinde beş ayrı teknik danışma grubu oluşturulmuş ve bu teknik danışma gruplarının (Technical Advisory Group - TAG) Konferansta belirtilen konular ile ilgili ilk iki yıl içerisinde ayrıntılı bir çalışma hazırlaması gerekmektedir. Teknik danışma grupları şu şekilde belirtilmektedir⁴³⁷:

- **Teknoloji Teknik Danışma Grubu** (Technology Technical Advisory Group), vergi idarelerinde çerçeve koşullarının uygulanabilirliğinin teknolojik boyutları ile ilgilenmekte ve özellikle vergi mükelleflerinin kimliklerinin tespit edilmesi, doğru, güvenilir vergi toplama ve denetim sistemleri ile vergi idareleri arasında teknolojik işbirliğinin sağlanması amacıyla gerekli çalışmalarda bulunmaktadır.
- **Profesyonel Vergilendirme Verileri Teknik Danışma Grubu** (Professional Data Assessment Technical Advisory Group), uluslararası uyuma sahip enformasyon, kayıt tutma gerekliliğinin ve vergi toplama düzenlemelerinin geliştirilmesinde ve incelenmesinde vergi idarelerini yönlendirmektedir.
- **Tüketim Vergileri Teknik Danışma Grubu** (Consumption Taxes Technical Advisory Group), sınır ötesi ticaretin tüketim açısından vergilendirilmesinde tüketimin gerçekleştiği yerin esas alınması üzerinde uluslararası işbirliğinin

⁴³⁷ Jeffrey OWENS, "Taxation in the Wired World", 2000, s. 4-5.

< <http://e-jis.ncsi.iisc.ernet.in/bc/societal-issues/202/202.pdf> > (30.03.2006)

sağlanması, tüketim vergileri açısından dijital ürünlerin mal olarak kabul edilmemesine dair bir çerçeve belirlemek, bir ülkedeki ticari kurumlar ve diğer kuruluşların, ülke dışından hizmet veya gayri maddi varlık satın almaları durumunda ülkeler, kendi vergi matrahlarını ve yerli hizmet sağlayıcılarının rekabet koşullarını koruyacak çerçevenin belirlenmesi gibi görevlerle sorumlu kılınmıştır.

- **Ticari Kazançlar Teknik Danışma Grubu** (Business Profits Technical Advisory Group), ticari kazançların vergilendirilmesinde mevcut vergi anlaşma kurallarının elektronik ticaret ortamında nasıl uygulanacağını araştırmak ve alternatif kural önerilerini incelemek ile görevlendirilmiştir.
- **Gelir Nitelendirme Teknik Danışma Grubu** (Income Characterisation Technical Advisory Group), elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen gelirin vergi anlaşmaları açısından nitelendirilmesi konusunda incelemeler yapmak için görevlendirilmiştir.

OECD bünyesinde faaliyet gösteren Tüketim Vergileri Teknik Danışma Grubu tarafından “sabit işyeri” kavramına ilişkin yapılan çalışmalar sonucunda, sunucuların (serverların) sabit bir işyeri sayılmayacakları yaklaşımı giderek ağırlık kazanmaktadır.

Çünkü internet teknolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerlerinin dünya üzerinde fiziksel bir yerleşime nazaran uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün olmaktadır⁴³⁸.

OECD bünyesinde faaliyet gösteren Gelir Nitelendirme Teknik Danışma Grubu tarafından elektronik ticaretten elde edilen gelirin “ticari kazanç” mı yoksa “telif hakkı” mı olarak kabul edileceğine yönelik hazırlanan çalışma, her ne kadar OECD ve diğer ortak anlaşma modelleri baz alınarak oluşturulmasına rağmen yine de bu konuda tam anlamıyla bir fikir birliği sağlanamamıştır. Genel eğilim, maddi malların satışından elde edilen gelirin “ticari kazanç”, gayri maddi, yazılım, danışmanlık gibi mal ve hizmetlerden elde edilen gelirin ise “telif hakkı” olarak nitelendirilmesi yönündedir⁴³⁹.

⁴³⁸ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 55.

⁴³⁹ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 57.

d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler

Küreselleşme sürecinin bir yansıması olarak finansal piyasalarda görülen serbestleşme eğiliminin etkisiyle sermaye hareketlerine –özellikle spekülative amaçlı kısa vadeli sermaye hareketlerine- rahatça dolaşabileceği bir ortam sağlanırken aynı zamanda piyasaların Hareketliliğinden korunabilmek amacıyla yeni finansal araçlar “türev ürünler” oluşturulmuştur. OECD bünyesinde, üye ülkeler arasında sermaye hareketleri ve görünmeyen cari işlemler üzerindeki sınırlamaların kaldırılması ile ilgili olarak “Sermaye Hareketleri” ve “Görünmeyen Cari İşlemlerin Liberalleştirilmesi” başlıkları altında tüm üyelerin uymak zorunda oldukları iki önemli kod oluşturulmuştur⁴⁴⁰. Ancak 1990’lı yıllarda spekülative amaçlı kısa vadeli sermaye hareketlerinin neden olduğu finansal krizlerin etkilerinin küresel boyutta hissedilmesi bu konunun ciddiyetini arttırmaktadır.

Son yirmi yıldır özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin “kalkınma” hedefleri doğrultusunda sermayeye sunmuş olduğu yüksek getiri imkanlarından yararlanan kısa vadeli spekülative amaçlı sermaye hareketleri, faaliyette bulunduğu ülkede gerçekleşecek en küçük bir istikrarsızlıktan etkilenerek ülkeyi terk etme potansiyeline sahip oldukları için bu ülkelerin ciddi finansal krizlere sahne olmalarına neden olmuştur. Kriz yaşayan ülkede görülen istikrarsızlık, güvensizlik ortamı ve finansal darboğaz -özellikle talepteki azalışın komşu ülkelerin ihracatını azaltması- gibi olumsuz dışsallıkların komşu ülkelere de yansıması söz konusudur. Bilindiği gibi, dünya ekonomisi 1997 yılında Tayland’da başlayan ve kısa süre zarfında hızla yayılarak tüm Doğu ve Güneydoğu Asya ülkelerini etkisi altına alan, ardından kısa süre içinde Rusya’yı ve hemen sonra da Türkiye’yi de etkisi altına alarak, Güney Amerika ülkelerini vuran bir mali krize sahne olmuştur.

Küresel kamusal mal olarak finansal istikrarın sağlanması, niteliği gereği küresel işbirliğini gerektirmektedir. Nitekim Tayland’da başlayıp tüm dünyaya yayılan Asya Krizi’ni öngörememekle suçlanan OECD, bu konuda temel olarak küresel işbirliğinin

⁴⁴⁰ N. GÜRAN, İ. AKTÜRK, **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, Isparta: Tuğra Ofset, , 2001, s. 213.

önemine dikkat çekmektedir. Ayrıca bu tür krizlerin önlenip daha güvenli bir küresel mali sistem yaratılabilmesinde özel sektörün rolü daha iyi anlaşılmıştır. OECD, bu doğrultuda şirketlerin uymaları gereken temel prensipler geliştirmiştir. Beş ana başlık altında toplanan bu ilkeler esas olarak hisse senedi yatırımcılarının ve pay sahiplerinin haklarının korunmasını amaçlamaktadır. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir⁴⁴¹:

- 1. Hissedarların hakları;** Kar dağıtımı, ilgili konularda oy verme hakkı, hisselerin devri, güncel ve ilgili konuya ulaşmak, mülkiyet kaydının garantilenmesi gibi temel hisse senedi hakları korunmalıdır. Bütün hissedarların adil bir şekilde yararlanması ve kurumsal kontrol amacıyla piyasanın etkin ve şeffaf bir şekilde işlemesi sağlanmalıdır.
- 2. Hissedarların eşit bir şekilde gözetilmesi;** Azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil olmak üzere aynı hisse sınıfına tabi hissedarlar eşit şekilde gözetilmelidir. Hissedarların kendi çıkarlarını gözetecek biçimde davranmaları ve bilgiye kamuoyundan önce ulaşıp haksız kazanç elde etmeleri (insider trading) yasaklanmalıdır. Yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler kurumun işleyişini etkileyen konular ve anlaşmalarla ilgili olarak kamuoyunu bilgilendirmelidir.
- 3. Kurum yönetiminde pay sahiplerinin rolü;** Pay sahiplerinin kanunla belirlenen hakları korunmalı, hakları ihlal edildiği takdirde, bunu tazmin edecek etkin bir sistem oluşturulmalıdır. Pay sahipleri kurumsal yönetim sürecinde yer aldıklarında gerekli bilgilere ulaşma imkanına sahip olmalıdırlar.
- 4. Kamuoyunun bilgilendirilmesi ve şeffaflık;** Şirketin yönetimi, mali durumu, performansı, mülkiyeti hakkında güncel ve doğru bilgilendirme yapılmalıdır. Bu bilgilerden yararlanacak kişiler için bilgiyi sağlama kanalları maliyet-etkin (cost-effective) olmalıdır. Gerekli bilgiler hazırlanmalı, denetimden geçirilmeli ve yüksek kalite standartlarına uygun olmalıdır. Mali bilgilerin yayınlamasında nesnellığın ve dış kontrolün sağlanması amacıyla bağımsız bir denetçinin yıllık denetim raporu hazırlamalıdır.
- 5. Yönetim kurulunun rolü;** Kurumsal yönetim çerçevesinde yönetim kurulunun etkin bir gözetleme ve rehberlik sistemi geliştirmelidir. Yönetim kurulu üyeleri

⁴⁴¹ TÜLAY, ATAMAN ERDÖNMEZ, a.g.m., s. 11. < www.tbb.org.tr/tutkce/arastirmalar/kuresel > (10.02.2006)

güncel, doğru ve ilgili konuları hemen elde edebilmelidir. Yönetim Kurulu kararlarının çeşitli hissedarları farklı etkileyebileceği durumlarda yönetim kurulu bütün hissedarları eşit bir şekilde gözetmelidir. Yönetim Kurulu yürürlükteki kanunlara uygun davranmalı ve hissedarların haklarını göz önünde bulundurmalıdır. Yönetim Kurulu kurumsal konularda tarafsız yargılara varmalıdır. Bağımsız ve üst düzey dışında (non-executive) yöneticilerin atanması konusu dikkatle izlenmelidir.

James TOBIN tarafından kısa vadeli spekülasyon amaçlı sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi amacıyla önerilen Tobin Vergisi'nin uygulama alanı, yalnız döviz araçları ile sınırlı kalmayıp aynı zamanda vergiden kaçınmanın azaltılması için tüm türev ürünleri de kapsamalıdır⁴⁴². Tobin Vergisi'nin uygulaması kapsamında bazı OECD üyesi ülkelerde bir dizi çalışmalar başlatılmıştır. Kanada Parlamentosu 1999 yılında, Finlandiya Hükümeti 2000 yılında Tobin Vergisi'ni destekleme kararı almıştır. ABD 2001 yılında Temsilciler Meclisi'ne "Uluslararası Mali İşlemlerde Bir Verginin Yerleştirilmesi" başlığı altında Tobin Vergisi'ni içeren bir önerge sunmuştur. Önerge Tobin Vergisi'nin yanı sıra Dünya Bankası, IMF, OECD, G-8 gibi uluslararası örgütlerin gözetiminde "Uluslararası Finansal Organizasyonlar" için küresel reform öngörmektedir. İngiltere'de Parlamento'da İşçi Partisi, liberal demokratlar ve bazı muhafazakar parlamenterlerden oluşan 101 kişilik bir grup Tobin Vergisi'nin yerleştirilmesi için bir önerge vermişlerdir⁴⁴³.

Tobin Vergisi'nin yanı sıra **Tablo 32**'ye yansıyan çeşitli ülkelerin uyguladıkları işlem vergileri incelendiğinde; özellikle Danimarka ve Finlandiya'nın yabancı yatırımcılara vergi uygulamadığı görülmektedir. Buna keza, sermaye hareketleri ile mücadele konusunda Şili ve Kolombiya'nın sermaye girişleri, Malezya'nın ise sermaye çıkışları üzerine getirdiği kontroller aracılığıyla önemli örnek teşkil ettiği bilinen bir gerçektir.

Tablo 32: Çeşitli Ülkelerde Uygulanan İşlem Vergileri

⁴⁴² H. ÜNSAL, E. ÇAŞKURLU, "Global Kamu Mali Perspektifinden Finansal İstikrarın Sağlanması ve IMF'nin Rolü", **Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler 21. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2006, Antalya, (Sunulan Tebliğ), s. 23.

⁴⁴³ KAPUSUZOĞLU, 2002, a.g.m., s. 68-69.

Ülkeler	Vergi Oranı (%)	Verginin Adı	Açıklama
Avustralya	0,30	İşlem Vergisi	Ek damga vergisi 1991’de kaldırıldı.
Danimarka	1,0	Transfer Vergisi	Yerli ya da yabancı hisselerin satıcısı, yerleşikler ise vergi ödenir.
Finlandiya	1,6	İşlem Vergisi	Yerleşik olmayanlar arası transferlerde vergi ödenmez. 1992’de kaldırıldı.
Portekiz	0,04 0,05	Hisse Senedi Satış Vergisi Türev İşlem Vergileri	---
Güney Kore	0,5	Hisse Senedi İşlem Vergisi	Sermaye piyasasının gelişmesinin teşvik edildiği bazı durumlarda düşük oranlar öngörülmüştür.
Şili	1,2	Damga Vergisi	---

Kaynak: K. Habermeier ve A. Kirilenko, “Securities Transaction Taxes and Financial Markets”, IMF Working Paper, May, 2001, s. 28-29 <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp0151.pdf> (10.05.2006); Hale BALSEVEN, “Dünya Uygulamalarında ve Türkiye’de Finansal Piyasalardaki İşlem Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003, S: 265, s. 172.

e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak Çevre İle İlgili Düzenlemeler

OECD bünyesinde çevre vergileri konusunda gerçekleştirilen ve 1970’li yıllara kadar uzanan çalışmalar sonucunda AB de dahil olmak üzere birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından genel kabul gören “kirliten öder” ilkesi benimsenmiştir. Tam anlamıyla bir vergi ilkesi olmamakla birlikte uygulanacak çevre vergilerinin konseptini etkileyen bu ilkeye göre, çevreyi kirletenler, çevrenin kabul edilebilir bir durumda olmasını güvence altına almak için kamu otoriteleri tarafından kararlaştırılan (kirlilik önleme ve denetim) önlemlerin gerektirdiği masrafları ödemekle yükümlü tutulmuşlardır⁴⁴⁴. Bu ilke ile OECD bünyesinde ilk adım atılan çevre vergilerine ilişkin çalışmalar izleyen süreçte hızlanarak yaygınlaşmıştır.

OECD ülkelerinde 1970’li yılların ortalarında yalnızca atık su harçları alınırken, 1987 yılında 14 üye ülkede 80 adet çevre vergisi uygulandığı tespit edilmiştir. 1991

⁴⁴⁴ EKMEKÇİ, a.g.e., s.24.

yılında OECD Konseyi, “Çevre Politikalarında Ekonomik Araçların Kullanılmasına Yönelik Tavsiye Kararı” alınmasının ardından, 1992 yılında Rio’da düzenlenen Birleşmiş Milletler Çevre Kalkınma Konferansı kapsamında ekonomik araçların etkin bir biçimde kullanılması konusunda kararlılık ortaya konularak yeşil vergiler gibi ekonomik araçların önemi dile getirilmiştir⁴⁴⁵. Yeşil Vergiler ya da Ekolojik Vergiler, üretim ve tüketim faaliyetlerinde çevreden yana olacak tercihleri etkilemenin yanı sıra atık ve artıkların geri dönüşümünü, yeniden kullanımını, teknolojik gelişimin sürekliliğini, yenilenebilir enerji kaynakları araştırmalarının artırılmasını, gelecek nesillerin de ihtiyacı gözetilerek doğal kaynaklar üzerindeki aşırı talep baskısının hafifletilmesini sağlama amacına hizmet etmektedir⁴⁴⁶. Bu bağlamda OECD’nin vergi sistemlerinin “yeşillenme” si amacıyla geliştirdiği çerçeveyi destekleyici üç yaklaşım ön plana çıkmaktadır⁴⁴⁷:

- Genellikle böcek öldürücüler, verim arttırıcı gübreler, piller, motorlu taşıtlar ya da atıklar gibi çevreye zararlı ürünlere uygulanan, çevreyle bağlantılı vergilerin tesisi,
- Çevreye güçlü bir etkide bulunan alanlara uygulanan (enerji ürünleri gibi) mevcut bazı vergilerin, çevresel bir önlem olarak yeniden yapılandırılmaları, (örneğin karbon vergisi)
- Çevre üzerinde olası bozucu etkileri olabilecek vergi indirimleri ve vergi sübvansiyonlardan vazgeçilmesi ya da bunlarda gerekli azaltmalara gidilmesi (örneğin zirai sübvansiyonların kaldırılması).

Özellikle Sanayi Devrimi sonrasında gittikçe artan üretim ve tüketim faaliyetleri nedeniyle kömür, petrol gibi fosil yakıtların yanması sonucu açığa çıkan karbon emisyonunun havadaki karbondioksit (CO₂) gazı birikimini arttırmak ve hava kirliliğine yol açmak suretiyle küresel ısınmaya neden olduğu bilinen bir gerçektir. Bu çerçevede, Birleşmiş Milletler tarafından 1987 yılında hazırlanan Montreal Protokolü* ile ozon delici maddeler üzerine getirilen ilk sınırlamanın ardından, 1997 yılında hazırlanan

⁴⁴⁵ Billur YALTI SOYDAN, “2000’li Yılların Vergisel Mozaigi: Günümüz Vergilerinde Geleceğin Olasılıklarına-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 2000, S: 92, s. 48.

⁴⁴⁶ Tarık JAMALİ, “İşsizliğe Çare: Yeşil Vergiler”, **E-Yaklaşım**, 2005, S: 27.

⁴⁴⁷ EKMEKÇİ, a.g.e., s.24-25.

Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Anlaşması Kyoto Protokolü, OECD ve Geçiş Ülkeleri'nin sera gazı emisyonlarını belirlenen hedeflere indirmelerini hukuki açıdan mecburi tutmuştur⁴⁴⁸. Dünya ikliminde sera etkisi yaratan ve büyük bir kısmı kuzeyin endüstri ülkelerinde oluşan karbondioksit oranını 2012 yılına kadar 1990 yılına göre % 5,2 oranında düşürmek amacıyla 1997 yılında Japonya'nın Kyoto kentinde düzenlenerek kabul edilen "Kyoto Protokolü", uzun yıllar süren müzakereler sonucu 16.02.2005 tarihinde yürürlüğe girerek sera gazı emisyonlarının dünya üzerinde yarattığı tehdidi yok etmek adına atılan büyük bir adım olarak gündeme damgasını vurmuştur⁴⁴⁹.

TABLO 33: Atmosferdeki CO₂, CH₄, N₂O Sera Gazlarındaki Oransal Artış

	CO ₂ , ppm	CH ₄ , ppb	N ₂ O, ppb
Global Miktar	377,1	1783	318,6
1750 yılına göre 2004 yılındaki artış	135 %	255 %	118 %
2004 yılında artış	0,47 %	0	0,22 %

Kaynak: Ender OKANDAN, "CO₂ Emisyonu ve Kurtulma Seçenekleri: Jeolojik Formasyonlarda Depolanması", **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

Kyoto Protokolü'nün dikkat çektiği ve karbon dioksit (CO₂), metan (CH₄), azot oksit (N₂O), sülfür hegzalorid (SF₆), perflorokarbonlar (PFCs) ve hidroflorokarbonlar (HFCs) şeklinde sıralamış olduğu altı farklı sera gazından ilk üçü, atmosferdeki sera gazları içerisinde %88'lik paya sahiptir⁴⁵⁰. Ayrıca sera gazları nedeniyle güneşten kaynaklanan radyasyon ve enerjinin bir kısmının yeryüzünden uzaya yansımayıp yeryüzüne geri dönerek yeryüzünün normalden daha fazla ısınmasına⁴⁵¹ (kısacası sera

* Montreal Protokolü sonucunda enerji verimliliğinin artırılması, yenilenebilir enerji kaynakları, yeni temiz teknoloji üretimi, karbondioksit depolama ve ormanlaştırma çalışmaları öncelikli ilgi alanları olarak tespit edilmiştir.

⁴⁴⁸ İ.Y. VURAL, "Ekolojik Değişimin Kamu Maliyesine Yansıması: İklim Değişiklikleri, Sürdürülebilir Kalkınma ve Karbon Vergileri", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed. C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ.Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 159.

⁴⁴⁹ Nurel KILIÇ, "Kyoto Protokolü", **A&G Bülten**, Araştırma ve Meslekleri Geliştirme Müdürlüğü, s. 16-17. < www.izto.org.tr/NR/rdonlyres.pdf > (01.06.2006)

⁴⁵⁰ Ender OKANDAN, "CO₂ Emisyonu ve Kurtulma Seçenekleri: Jeolojik Formasyonlarda Depolanması", **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

⁴⁵¹ VURAL, a.g.m., s. 159.

etkisinin oluşumuna) neden olan en önemli faktörün CO₂ emisyonu oluşu dikkatlerin bu gazın azaltımını üzerine yoğunlaşmasına yol açmıştır.

TABLO 34: CO₂ Emisyonları İle İlgili Dünya ve Türkiye'deki Bazı Göstergeler

		1990	1995	2000	2003
CO₂ (Milyon Ton)	Dünya	21210	22169	23842	24983
	OECD	11111	11597	12495	12794
	Türkiye	138	157	206	203
CO₂/ Enerji Arzı	Dünya	2,43	2,39	2,36	2,36
	OECD	2,72	2,37	2,69	2,37
	Türkiye	2,61	2,58	2,63	2,57
CO₂ (Ton) / Kişi	Dünya	4,06	3,94	3,96	3,99
	OECD	10,65	10,67	11,13	11,09
	Türkiye	2,47	2,54	3,02	2,87

Kaynak: CO₂ Emissions From Fuel Combustion OECD-IEA 2002, 2003 Key World Energy Statistics, OECD-IEA, 2005'den akt. OKANDAN, a.g.e., < www.iklimnet.org >(01.06.2006)

CO₂ emisyonlarının dünya genelindeki dağılımına baktığımızda, OECD ülkelerinin neredeyse dünya CO₂ emisyon hacminin yarısını gerçekleştirdiği ve kişi başına düşen CO₂'in dünya genelindeki rakamların neredeyse 2,8 katı civarında olması bir takım tedbirlerin alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu konuda OECD ülkeleri sera gazı emisyonlarını azaltma konusunda bir takım taahhütte bulunmuşlardır. Kyoto Protokolü çerçevesinde OECD ülkelerinin bu taahhütleri yerine getirmeleri esnasında emisyon ticareti uygulaması, yasal düzenlemelere başvurulması, karbon veya enerji vergilerinin yürürlüğe konulması gibi oldukça geniş tercih hakkı tanınmaktadır.

Emisyon ticareti, emisyon hedefi belirlemiş ülkelerin taahhüt ettikleri indirimi tutturmak amacıyla kendi aralarında yaptıkları bir tür ticarettir. Şöyle ki, sera gazı emisyonunu belirtilen hedeften daha fazla azaltan bir ülke, gerçekleştirdiği bu ek indirimi, başka bir taraf ülkeye satabilmektedir. Şimdiye kadar gerçekleşen karbon emisyonlarına göre, taraf olmaları halinde emisyon ticaretinin en önemli satıcıları durumunda olacak ülkeler başta Rusya, Ukrayna ve Kazakistan olmak üzere Orta Asya

ülkeleri olacaktır⁴⁵². Karbon Vergisi, CO₂ emisyonunu azaltmak amacıyla tüketilen fosil yakıtın karbon içeriğine bağlı olarak alınan bir “satış vergisi” ve “emisyon vergisi”^{*} dir⁴⁵³. Fosil yakıt üzerinden yakılma sırasında üretilen karbondioksit miktarıyla oransal olarak tahsil edilen bir Karbon Vergisi, firmaları ve tüketicileri fosil yakıt kullanımlarını azaltmaya ve doğal gaz gibi karbon yoğunluğu daha düşük yakıtları kullanmaya doğru yönlendirmektedir. Böylelikle Karbon Vergisi, karbondioksit yayılımının meydana getirdiği çevresel dışsallıkları içselleştirmektedir. Ancak tek başına hareket eden bir ülkenin sera gazlarının yayılımını engellemesi mümkün değildir. Her şeyden önce ülkede belirli gazların yayılmasını önleyen yasaların uygulanması halinde yatırımcılar ya bu konuda daha düşük standartlara sahip ülkelere yönlenecekler ya da devletten bir takım vergi muafıkları talep edeceklerdir⁴⁵⁴. Bu açıdan ele alındığında; Karbon Vergisi uygulamasında küresel işbirliğinin sağlanması halinde etkinliğin daha da artacağı açıktır. Bu nedenle önerilen karbon vergileri, birçok ekonomist ve uluslararası kurum tarafından desteklense bile günümüzde yalnızca İsveç, Norveç, Hollanda, Danimarka, Finlandiya ve İtalya olmak üzere altı ülke tarafından uygulanmaktadır⁴⁵⁵.

ABD ve Avustralya, gelişmekte olan ülkelerin protokolde yer almamaları gerekçesi ile Kyoto Protokolü'nü imzalamayı reddetmişlerdir. ABD, Avustralya, Çin, Hindistan, Japonya ve Güney Kore tarafından Kyoto Protokolü'nün tamamlayıcısı olarak algılanan, ekonomik büyümeye zarar vermeyecek nitelikte, yeni teknolojilerin kullanımıyla sera etkisine yol açan gazların azaltılmasını amaçlayan ve herhangi bir bağlayıcılığı olmayan yeni bir iklim planı imzaladılar⁴⁵⁶. Bağlayıcı niteliğe sahip olmayan bu anlaşmanın gün geçtikçe ciddiyetinin farkına varılan küresel ısınma sorununu çözme konusunda Kyoto kadar etkili olacağını söylemek oldukça zordur.

* **Emisyon vergisi**, salınan sera gazı emisyonu birimi başına ödenen bir vergidir.

⁴⁵² E. KARAKAYA, M. ÖZÇAĞ, “Sürdürülebilir Kalkınma ve İklim Değişikliği: Uygulanabilecek İktisadi Araçların Analizi”, < www.econturk.org/Turkiyeekonomisi.pdf > (15.04.2006)

⁴⁵³ VURAL, 2004, a.g.m., s. 160.

⁴⁵⁴ Örneğin 1990'ların başında karbon vergisi uygulamaya başlayan Finlandiya'da ülke dışından rekabetle karşı karşıya kalan elektrik endüstrisi karbon vergisinin kendi fosil yakıt girdileri üzerindeki etkisini tazmin için tarife koruması talep etmiştir. BALSEVEN, 2004, a.g.m., s. 187.

⁴⁵⁵ Andrea BARANZINI, Jose GOLDEMBERG, Stefan SPEEK(2000), “A Future for Carbon Taxes”, Ecological Economics, 32, s. 396.'dan akt. VURAL, 2004, a.g.m., s. 159.

⁴⁵⁶ BBC, “Kyoto'ya Rakip İklim Planı”, <www.bbc.co.uk/turkish/news/story> (05.04.2006)

2. AB Bünyesinde Gerçekleştirilen Düzenlemeler

a) Uluslararası Vergi Rekabeti İle İlgili Düzenlemeler

Avrupa Birliği kurucuları rekabeti, Birlik içerisinde ekonomik kaynakların dağıtım mekanizması olarak algılamış ve bu nedenle rekabet edenler açısından eşit olan koşulların vergi sistemleri ile bozulmaması gerektiğini ifade etmişlerdir⁴⁵⁷. Bu doğrultuda benimsenen Avrupa vergi uyumlaştırması, AB çerçevesinde klasik kamu maliyesi teorisi açısından önem arz etmektedir. Mali ve Finans Komitesi tarafından 1962 yılında hazırlanan “Neumark Raporu” ile üye ülkeler arasında vergi ve harcama politikalarının niteliği konusundaki farklılıkların kaldırmasının gerekliliği vurgulanarak vergi uyumlaştırılması çalışmaları başlatılmıştır⁴⁵⁸. Bu uyumlaştırma çalışmaları kapsamında dolaylı vergiler –özellikle KDV- konusunda ciddi gelişme kaydedilmesine rağmen dolaysız vergilerde aynı başarı sağlanamamış ve topluluk içerisinde vergi rekabeti yaygın olarak görünür hale gelmiştir. Nitekim; 1982’de Belçika’nın doğrudan yabancı yatırımları çekmek amacıyla uyguladığı özel bir vergi rejimi, 1987’de İrlanda’nın ÇUŞ yatırımlarını ülkesine çekmek amacıyla uluslararası finans ve hizmet merkezlerinde faaliyet gösteren şirketler lehine uyguladığı özel vergi rejimi, 1989’da Almanya’nın faiz gelirleri üzerine %10 oranında getirdiği stopaj ile 100 milyon DM civarında finansal sermayenin ülkeyi terk etmesi şeklinde görülen uygulamalar bunun birer göstergesidir⁴⁵⁹.

1990’lı yıllara gelindiğinde AB’de daha çok uyum çabalarını yürütmek ve geliştirmek için Ruding Komitesi kurulmuştur. Ruding Komitesi, özellikle sınır ötesi vergi ayrımcılığının azaltılması ve vergi oranlarında uyum sağlanması üzerinde çalışmalar yapmıştır⁴⁶⁰. Bugüne kadar vergi uyumlaştırması konusundaki en belirgin örnek 1992’de minimum %15 oranında KDV oranı uygulanması olmuştur⁴⁶¹. Avrupa Birliği’nin vergi konularına yönelik yeni küresel yaklaşımı ilk olarak Verona’ da 1996

⁴⁵⁷ Sijbren CNOSEN, Tax Policy In The European Union A Review Of Issues And Options, 2002
< www.edata.ub.unimaas.nl/www.e-docs/loader/file.asp/aid=588.pdf > (05.04.2006)

⁴⁵⁸ GİRAY, 2005, a.g.m., s.117.

⁴⁵⁹ Filiz GİRAY, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003, S: 260, s. 133.

⁴⁶⁰ H. ODABAŞ, F. SAVAŞAN, “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.861.

⁴⁶¹ ÖNER, a.g.m., S: 11.

yılıının Nisan ayında resmi olmayan ECOFIN Konseyi (Avrupa Birliği Maliye Bakanları Konseyi)'nde sunulmuştur⁴⁶². Yeni yaklaşım, üye ülkelerin vergi gelirlerinin istikrara kavuşturulmasını, tek pazarın düzgün işleyişinin sağlanmasını ve istihdamın artırılmasını içermektedir⁴⁶³.

Yeni yaklaşım ekseninde Konsey tarafından 1 Aralık 1997 tarihinde kabul gören vergi paketinin kilit parçasını oluşturan “Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu⁴⁶⁴”, üye ülkeler arasında haksız, zararlı, adil olmayan bir vergi rekabetine yol açan vergi düzenlemelerinin koordinasyon yolu ile azaltılması ve ortadan kaldırılmasını hedeflemektedir⁴⁶⁵. Eylem Kodu ile üye ülkeler 2003 yılına kadar zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla karşılıklı olarak vergi yükümlülerinin iş yapmak için yer tercihini etkileyen veya etkileyebilecek niteliğe sahip yeni vergi kuralı koymama ve mevcut kuralları kaldırma taahhüdünde bulunmuşlardır⁴⁶⁶. Bu doğrultuda Primarolo Grubu tarafından yapılan çalışmalar sonucu kabul edilen rehberde yer alan kriterlere uygun finansal birimler, holding şirketleri ve iş merkezlerine ilişkin rejimler zararlı olarak tanımlanmaktadır⁴⁶⁷. Bu uygulama kuralları coğrafi konum itibariyle üye ülkelerin hükümler alanına giren diğer ülkeleri de kapsamaktadır. Bu nedenle, üye ülkeler kendi hükümler alanlarına giren bu yerlerin de uyumunu sağlamakla yükümlüdürler. Örneğin; Hollanda'ya bağlı Aruba ve Hollanda Antilleri, İngiltere Krallığı'na bağlı Channel Islands ve the Isle of Man, Portekiz'e bağlı Maderia ve Azores bu kapsamdadır⁴⁶⁸.

⁴⁶² EC, First Annual Report on The Implementation of The Code of Conduct For Business Taxation and Fiscal State Aid, COM, 595 Final, Brussels, 25.11.1998, s. 1, < http://aei.pitt.edu/3356/01/000532_1.pdf >(10.04.2006).

⁴⁶³ Billur YALTI SOYDAN, “Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak”, **Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu 17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 22-25 Mayıs 2002, Fethiye, TURMOB Yayınları- 185, s. 123.

⁴⁶⁴ YALTI SOYDAN, 2002, a.g.m., s. 126.

⁴⁶⁵ SCHÖN, WOLFGANG, “Tax Competiton in Europe – the Legal Perspective”, EC Tax Review, vol. 9, no. 2000/2, s. 96’ dan akt. YALTI SOYDAN(2002), a.g.m., s. 127.

⁴⁶⁶ YALTI SOYDAN, 2002, a.g.m., s. 141-142.

⁴⁶⁷ Allen SZETO, “Is Tax Competition Harmful?”, **Camagazine**, December 2001, s.29-30’dan akt. ÖNER, a.g.m, S: 11.

⁴⁶⁸ MEUSSEN, a.g.m., <www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf> (20.05.2005)

Lüksemburg’da 03.06.2003 tarihinde gerçekleştirilen ECOFIN AB Maliye Bakanları Toplantısı’nda üç ana tedbirden oluşan bir paket benimsenmiştir. Bu paket şu önlemlerden oluşmaktadır⁴⁶⁹:

- İşletmelerin vergilendirilmesinde haksız rekabetin önlenmesine yönelik kurallar (the code of conduct),
- Birbiri ile ilişkili işletmeler arasındaki faiz ve royalty ödemelerinin vergilendirilmesi hakkında direktif (Yürürlük: 01.01.2004),
- “Bilgi değişimi” esasına dayalı tasarrufların vergilendirilmesine ilişkin direktif (Yürürlük:1 Ocak 2005)

Avrupa Birliği, çıkaracağı direktifler ve Avrupa Adalet Mahkemesi tarafından alınacak kararlar ile üye ülkeler üzerinde sahip olduğu yaptırım gücü sayesinde vergi rekabetini önleme konusunda OECD’ye nazaran daha avantajlı bir konumdadır. Ancak Birlik her ne kadar kendi içerisinde bunu gerçekleştirmeyi başarsa bile üye olmayan ülkelere gelen vergi rekabeti karşısında çaresiz kalacaktır⁴⁷⁰. Bu durumda, AB bünyesinde uzun yıllar boyunca zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalar sürdürülmesine rağmen tam anlamıyla bir başarı sağlandığını söylemek zordur.

b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler

Uluslararası transfer fiyatlamasının olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla öncelikle ABD, ardından OECD tarafından yapılan düzenlemelerin temelini oluşturan Emsallere Uygunluk İlkesi, Avrupa Birliği tarafından da benimsenmiştir⁴⁷¹.

Transfer fiyatlamasına yönelik olarak Avrupa Birliği içerisinde ilk çalışmalar 1976 yılında yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışma “İlişkili Bağlı Şirketler Arası Kar Transferinde Yapılan Düzeltmelerle İlgili Olarak Doğan Çifte Vergilendirmenin Giderilmesine İlişkin Konsey Direktifi Tasarısı” (Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfers of Profits Between Associated Enterprises) olarak adlandırılmıştır. Bu tasarıya göre,

⁴⁶⁹ ÖNER, a.g.m., S: 11.

⁴⁷⁰ AY, a.g.m., s. 134.

⁴⁷¹ ÖNCEL, a.g.m., s. 11.

transfer fiyatlaması ile ilgili olarak “Emsaline Uygunluk İlkesi”ne aykırılık olması durumunda bir ülke tarafından yapılan düzeltme, çifte vergileme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için ikinci bir düzeltme öngörülmektedir. Ancak bu tasarı farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerklik alanına etki yapması olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle uygulamada istenilen olumlu yanıtlar alınamamıştır⁴⁷².

Kurucu anlaşma niteliğine sahip olan Roma Antlaşması'nın (1957) 220. Maddesi üye devletlerin vatandaşlarının çifte vergilendirmeye maruz kalması halinde bunu ortadan kaldırmak için aralarında müzakere yapmalarını öngörmektedir. Avrupa Birliği de buna dayanarak ülkeler arası işbirliğini bozan vergi engellerini ortadan kaldırmaya yönelik bir takım çalışmalarda bulunmuştur. Sınırlar arası yeniden yapılanmayı öngören 90/434 No' lu Şirket Birleşmeleri Direktifi (The Mergers Directive), ülkeler arası kar paylarının çifte vergilendirmesini önleyen 90/435 No' lu Ana Şirket / Alt Şirket Direktifi (The Parent / Subsidiary Directive) ve transfer fiyatları konusunda çıkan anlaşmazlıklara çözüm yolu gösteren 90/436 No' lu Tahkim Anlaşması (Arbitration Convention) bu çalışmalara örnek teşkil etmektedir⁴⁷³.

Vergileme alanında yaşanan vergi ihtilaflarının çözülmesi için tahkime başvurulması ile ilgili en önemli düzenleme, 23 Temmuz 1990 tarihinde imzalanan ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe giren “Avrupa Topluluğu Üye Ülkeleri Tarafından Kabul Edilen Tahkim Anlaşması”dır⁴⁷⁴.

Tahkim anlaşmasının kapsamı ve amacı, transfer fiyatlaması anlaşmazlıkları ile sınırlı olup diğer vergi anlaşmazlıkları için uygulanmamaktadır. Anlaşmanın en önemli özelliği tahkim usulünü öngörmesi, her bir çözüm aşaması için zaman sınırı koymasıdır. Tahkim Anlaşması, ülkeler arasındaki vergi ihtilaflarının belli bir silsile içinde çözümü için usuller ortaya koymuştur. Bu usuller Anlaşmadaki düzenlemeler çerçevesinde aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır⁴⁷⁵.

⁴⁷² TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: TOBB Özel İhtisas Raporu, 2001, s. 25–27.

⁴⁷³ İKV, “Avrupa Birliği Vergi Politikası”, s. 19.< www.ikv.org.tr/pdfs > (05.04.2006)

⁴⁷⁴ OECD, 1996, a.g.r., s. IV-10.

⁴⁷⁵ Hüseyin IŞIK, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 370, Ankara, s.

- İlk tarhiyatı yapacak gelir idaresi, isteğini kendi ülkesindeki işletmeye bildirecek ve diğer ülkedeki bağlı işletmeye ve diğer Akit Devlete bu hususu iletme fırsatını verecektir. Bilgilendirme ilk tarhiyatın yapılmasını engellemeyecektir. Bilgilendirmenin yapılmasından sonra iki Akit Devlet ve iki ülkedeki bağlı işletmeler tarhiyatı kabul etmeleri halinde sorun kendiliğinden çözülecektir. Dolayısıyla Takim Anlaşmasının diğer hükümlerinin uygulanmasına geçilmeyecektir. Ancak bu işlem, yetkili makamlardan birine durumun iletildiği tarihten itibaren iki yıl içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Aksi halde anlaşma başarısızlıkla sonuçlanmış olur ve ikinci aşamaya geçilir.
- İki yıllık süre içinde çözüme ulaşılmaması halinde ilgili ülkelerin yetkili makamları çifte vergilemeyi önlemek amacıyla bir Danışma Komisyonu (Advisory Commission) oluşturacaklardır. Danışma Komisyonu konuyu ele aldığı tarihten itibaren altı ay içinde karara bağlar. Komisyonun kararı, vergi idarelerine ulaştıktan itibaren 6 ay içinde kabul edilmelidir. Bu çözümün iç hukuk tarafından kabul edileceğine dair düzenlemenin de bulunması gerekmektedir. Örneğin İngiltere’de özel bir kanunda, İngiltere Gelir İdaresinin Danışma Komisyonu kararına veya yetkili makamların uzlaştıkları hususlarına uyması gerektiği yönünde düzenleme mevcuttur.

Gerek OECD gerekse AB ülkelerinin transfer fiyatlaması konusunda benimsemiş oldukları “emsaline uygunluk ilkesi” uygulaması, hesaplamaların subjektif ve karmaşıklığı nedeniyle tek bir sonucun elde edilmesini güç kılmaktadır. Bundan dolayı transfer fiyatlaması ve çifte vergileme sorunlarının ülkeler arasında çözümü pek kolay olmamaktadır. Bugüne kadar yapılan çalışmalar ve yapılan öneriler bütün ülkeler için tatminkar bir sonuç doğurmamıştır. Ancak bir sistem oluşturması ve böyle karmaşık bir konuda mümkün olduğunca sonuca ulaşılması açısından bu tür düzenlemeler yine de yarar sağlamaktadır⁴⁷⁶.

c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler

192.

⁴⁷⁶ TOBB, a.g.r., s. 25–27.

Avrupa Birliği'nde elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili ilk çalışmalar 1997 yılında başlamıştır. Bu çalışmaların sonuçlarını genel hatları ile ortaya çıkararak "Elektronik Ticarete Bir Avrupa İniyatifi" (A European Initiative in Electronic Commerce) isimli raporun 56. paragrafında "Elektronik ticaretin gelişmesine izin vermek için vergi sistemleri açısından vergide belirlilik ve tarafsızlık sağlanması hayati önem taşımaktadır. Elektronik işlemlerin potansiyel hızı, takip edilemezliği ve anonimliği vergiden kaçınmak ve vergi kaçırmak için yeni imkanlar yaratabilir⁴⁷⁷." şeklindeki ifade ile gerek pazar sapsmalarını önlemek gerekse ülke gelirlerini korumak amacıyla bu konuların önem arz ettiği belirtilmektedir.

Bu rapor, Avrupa Birliği'nin dolaylı ve dolaysız vergiler konusunda izleyeceği yn ve ilgi alanları hakkında önemli bazı ipuçları iermektedir⁴⁷⁸:

- Öncelikle AB'nin yaklaşımı, OECD gibi, elektronik ticaretin –zellikle Topluluk içinde- desteklenmesi, ancak yeni ekonominin vergiden kaçınma ile ilgili sağladığı imkanların sıkı sıkıya denetlenmesi gerektiği yönündedir.
- Yapılan çalışmaların vergide belirlilik ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yürütülmesi gerekmektedir.
- AB içine elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar, ağrıklık olarak dolaylı vergilendirme ve özellikle de KDV uygulamaları alanında yoğunlaşacaktır.
- "Bit Vergisi" gibi internete özel yeni ve ek vergilere ihtiyaç duyulmamaktadır. AB, elektronik ticaretin vergilendirilmesinin mümkün olduğunca mevcut mevzuatlar çerçevesinde düzenlenmesine yönelik yaklaşımı benimsemektedir.

Avrupa Komisyonu, geleneksel olarak ticareti yapılan benzer ürün ve hizmetlerle rekabet eşitsizliği yaratmaması açısından elektronik ortamda yapılan ticarete KDV uygulanması gerektiğini 21 Sayılı Genelge'sinde açıkça belirterek konu hakkında 1999 yılında çalışma başlatmıştır. Yapılan alışma ve önerilerde amaç, elektronik ticaret

⁴⁷⁷ EU, "A European Initiative in Electronic Commerce", 15.04.1997, s. 19

< www.bakernet.com/ecommerce/european%20ini%20ecom.pdf > (05.05.2006)

⁴⁷⁸ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 59.

ile ilgili hizmetlerin AB içi ile AB dışı satıcılar arasındaki rekabet eşitliğini sağlamaktır. Bu süreç içinde getirilen düzenlemelerle AB’ de yerleşik işletmeler tarafından AB dışındakilere sunulan dijital ürünler KDV’den istisna tutulmuştur. Konu ile ilgili bir başka direktif ise sözgelimi kitap ve dergiler çoğu üye devlette indirimli ya da sıfır oranına tabi iken aynı kitap ve dergilerdeki bilgilerin elektronik ortamda iletilmesi halinde muhtemelen standart oranda vergilendirileceği ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra Avrupa Komisyonu’nun yeni direktif önerisine göre, halen AB tüketicilerine satış yapan ve hiçbir mükellefiyeti olmayan AB dışındaki satıcı firmalar, satışları 100.000 Euro’yu aşarsa AB üyesi ülkelerden herhangi birisine kayıt ve tescil yaptırmak zorunda kalacaktır⁴⁷⁹.

AB’nin elektronik ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili önerileri başta ABD olmak üzere uluslararası ölçekte endüstri kuruluşları ve üye ülke İngiltere’de bile tepki ile karşılanmıştır. Eleştirilerin odak noktası, önerilerin eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönündedir.

d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler

Avrupa sermaye piyasalarının entegre edilerek tek pazar oluşturma amacının gerçekleştirilmesinde sermaye hareketlerinin ve hizmet sunumunun serbestleştirilmesi önemli bir rol üstlenmektedir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ile ilgili ilk düzenleme, Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturan Roma Antlaşması ile yapılmıştır. Roma Antlaşması’nın 67. maddesinde yer alan “*Geçiş sürecinde ve ortak pazarın düzgün işlenmesi için gerektiği ölçüde, üye ülkeler aralarındaki, üye ülkelerde ikamet eden kişilere ait sermayenin hareketi ile ilgili tüm kısıtlamaları ve uyuşma, tarafların ikametgahlarına ya da bu sermayenin yatırıldığı yere dayanan tüm ayırıcılıkları tedricen kaldıracaklardır.*” hükmü ile sermayenin serbest dolaşımı yasal nitelik kazanmıştır⁴⁸⁰.

⁴⁷⁹ KAYIHAN, YILDIZ, a.g.e., s. 181-183.

⁴⁸⁰ Bülent ÖZCAN, **Avrupa Birliği’nde Sermayenin Serbest Dolaşımı Konusundaki Mevzuat ve Türkiye’nin Uyumunu**, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Ekonomik ve Mali Konular Dairesi Uzmanlık Tezi, Ankara, 2004, s. 4-5.

Roma Antlaşması'nın uygulanması sırasında ortaya çıkan sorunlara çözüm getirmek ve tam entegrasyona yönelik amaçlara ulaşmak için Konsey, kendisine verilen yetkiye dayanarak iki önemli direktif çıkarmıştır. 1960 tarihli Birinci Direktif, sermaye hareketlerinin daha geniş ve hızlı serbestleşmesi amacını taşıırken 1962 tarihli İkinci Direktif, sermaye hareketlerindeki liberalizasyonun OECD ile uyumlu şekilde gerçekleşmesinin sağlanması amacını gütmektedir. Direktiflerin yanı sıra bu amaç doğrultusunda bir dizi rapor hazırlanmıştır⁴⁸¹:

- **Werner Raporu;** Avrupa Topluluğu içerisinde Ekonomik ve Parasal Birliğin gerçekleştirilebilirliğinin incelenmesi amacıyla 1970 yılında hazırlanmıştır. Topluluğun Ekonomik ve Parasal Birliği'nin on yıllık süreç içerisinde ve iki aşamada gerçekleştirebileceğini ortaya koyan Werner Raporu, 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik istikrarsızlık nedeniyle uygulanamamıştır.
- **Beyaz Kitap;** üye ülkeler arasındaki ekonomik ve mali entegrasyona ilişkin tüm fiziki, teknik ve mali engellerin kaldırılması amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından 1985 yılında kabul edilmiştir. Sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi hususuna önem veren Beyaz Kitap bu alanda çıkarılan Birinci ve İkinci Direktife işlerlik kazandırmıştır.
- **Cecchini Raporu;** Tek pazarın oluşturulmasına ilişkin çalışmaların hız kazandığı bir dönemde Topluluk ortak pazarın oluşturulamaması durumunun ortaya çıkaracağı maliyetin ve tek pazarın getireceği faydaların hesaplanması amacıyla Paolo Cecchini başkanlığında oluşturulan heyet, 1987 yılında "Avrupalı Olmanın Maliyeti" başlıklı bir raporu hazırlamıştır. Raporda finansal piyasalardaki entegrasyonun yatırım maliyetlerinin düşmesine neden olacağı ve bunun da Topluluk ekonomisinde canlanma yaratacağı ifade edilmiştir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun faaliyetlerine Avrupa Birliği adı altında devam etmesini sağlayan 1992 tarihli Maastricht Anlaşması, hem üye ülkelerin kendi aralarında hem de üye ülkelerle üçüncü ülkeler arasında sermayenin serbest dolaşımına ilişkin hükümler içermektedir. Birliğe üye ülkelerle üçüncü ülkeler arasında yapılan

⁴⁸¹ ÖZCAN, a.g.t., s. 6-18.

sermaye hareketleri işlemlerinde “karşılıklılık ilkesi” ve “eşit muamele esası” çerçevesinde serbesti tanınması öngörülmektedir. Ancak üye ülkeler, üçüncü ülkelerle gerçekleştirdikleri işlemlerde ekonomik birliği ve para birliğini ciddi olarak tehdit edecek bir tehlikeyle karşılaşılırsa bu ülkelere karşı koruyucu önlemler alabilecekler ve bu kısıtlayıcı tedbirleri en fazla altı ayı geçmeyecek şekilde şekillendireceklerdir⁴⁸².

Avrupa Birliği'nin üçüncü ülkelerin Topluluk çıkarlarına aykırı hareketleri karşısında uyguladığı finansal yaptırımlara örnek olarak; Yugoslavya Federal Cumhuriyeti ile ilgili alınan hesapların dondurulması ve yatırımların yasaklanması kararı ile Afganistan'daki Taliban yönetimine karşı alınan uçuş yasağı ve hesaplarla, diğer finansal kaynakların dondurulması kararı verilebilir⁴⁸³. Ayrıca oldukça tartışmalara konu olan önemli bir finansal yaptırım olarak algılanan Tobin Vergisi'nin Avrupa Birliği açısından uygulanabilirliğine ilişkin bir dizi çalışma yapıldığı görülmektedir.

Sermaye Vergisi, Mali Sistem ve Globalleşme Komitesi tarafından 2000 yılı Haziran ayında “Tobin Vergisi'nin Uygulanabilirliği” konusunda bir önerge hazırlanması için müzakerelere başlanmıştır. Bu çalışmalara IMF ve G-7 Sekreterliği'nin de katılımıyla vergi aşınmasını teşvik eden uygulamaların da yaptırıma tabi tutulmasını içerecek şekilde hazırlanan önerge kabul edilmiştir. Brüksel'de 2000 yılı Kasım ayında gerçekleştirilen ACP-EU İşbirliği Parlamenterler Toplantısı'nda Tobin Vergisi'nin desteklenmesi kararı alınmıştır. Avrupa Birliği ülkeleri, Kanada, Finlandiya, ABD, Tunus ve çeşitli Avrupa ülkelerinin temsilcileri, ekonomistleri ile sivil toplum örgütlerinin katılımı ile 2001 yılı Haziran ayında “Tobin Vergisi Hakkında Birinci Parlamentolar Arası Toplantı” adı altında oldukça geniş katılımı bir toplantı düzenlenmiştir⁴⁸⁴.

Fransa'da Parlamento'nun ATTAC Komitesi, 120'den fazla parlamenterin desteğini sağlayarak Tobin Vergisi'nin yerleştirilmesi hakkında bir yasa tasarısı taslağı hazırlamıştır. Parlamento'nun Avrupa Birliği ile ilişkilerinden sorumlu Delegasyonu

⁴⁸² İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Uluslararası Sermaye Hareketlerinde Portföy Yatırımları ve Türkiye, Araştırma Yayınları No: 3, İstanbul, 1994, s. 78-79.

⁴⁸³ ÖZCAN, a.g.t., s. 28.

* ATTAC Komitesi, Bireylere Yardım İçin Finansal Dolaşımın Vergilendirilmesini Savunanlar Derneği.

⁴⁸⁴ KAPUSUZOĞLU, 2002, a.g.m., s. 68-69.

tarafından 2000 yılı Mayıs ayında “Spekülatif Sermaye Hareketleri ile Mücadelede Döviz İşlemlerine Vergi Getirilmesinin İncelenmesi ve Önerilmesi Konusunda AB Fransa Başkanlığı’ndan İstek” başlıklı önerge kabul edilmiştir⁴⁸⁵.

e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak Çevre İle İlgili Düzenlemeler

Avrupa Birliği’nin kurucu anlaşması niteliğinde olan Roma Antlaşması’nda Birliğin Çevre Politikasının oluşturulması ve uygulanması konusu ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu eksikliği gidermek amacıyla, ilk kez 1972 yılında Birliğin Ortak Çevre Politikasının temel ilkelerinin yer aldığı Birinci Eylem Programı’nın uygulamaya konulması, günümüze kadar uzanan bir dizi eylem planının da başlangıç noktasını oluşturmuştur. Avrupa Birliği Çevre Politikasının yasal temeli, 1987 tarihli Avrupa Tek Senedine dayanmaktadır. Avrupa Tek Senedi, Birliğin Çevre Politikasına Roma Antlaşmasında ayrı bir başlık altında yer verilmesini sağlamıştır. Roma Antlaşmasının “Çevre” başlıklı bölümünde yer alan 174. maddeye göre, “Çevre Politikası çerçevesinde Topluluk aşağıdaki amaçları izleyecektir⁴⁸⁶:

- Çevrenin korunması ve kalitesinin yükseltilmesi,
- İnsan sağlığının korunması,
- Doğal kaynakların ihtiyatlı ve akılcı kullanılması,
- Bölgesel ya da küresel çevre sorunları ile ilgili önlemleri uluslararası düzeye taşımak.”

Günümüze kadar hazırlanan altı Çevre Eylem Programı, çevre politikası açısından, yönlendirici çerçeve niteliği taşımaktadır. Beşinci Eylem Programı kapsamında İklim Koruma Vergisi olarak da adlandırılan ve AB ile üye ülkelerde yoğun tartışmalara neden olan CO₂ Vergisi uygulanması öngörülmüştür⁴⁸⁷. Ancak dünyada yalnızca altı ülkede uygulanan Karbon Vergisi yerine diğer ülkeler alternatif olarak enerji vergileri, motorlu taşıtlar vergileri ile diğer tüketim ve satış vergilerini uygulamaktadırlar. Bunun yanı sıra Norveç, İsveç, Fransa ve Belçika “Sülfür Vergisi”

⁴⁸⁵ KAPUSUZOĞLU, 2002, a.g.m., s. 69.

⁴⁸⁶ Emrah FERHATOĞLU, Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri”, **E-Yaklaşım**, 2003, S: 3, s. 1-2.

⁴⁸⁷ MUTLU, a.g.m., s. 16.

uygularken bunlara ilaveten Norveç ve İsveç “NO_x (Nitrojenoksit) Vergisi” uygulamaktadır⁴⁸⁸.

AB kurucu üyelerinden Hollanda’da 1988 yılında çıkarılan Genel Çevre Kanunu, hava kirletilmesi, trafik, sanayi gürültüsü, kimyasal artık ve yağlar olmak üzere beş farklı alanda uygulanan Genel Yakıt Vergileri’nin yerini almıştır. Fransa’da uygulanan çevre vergileri, yeniden yapılanma süreci çerçevesinde 2001 yılından itibaren enerji kullanan endüstrileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Almanya’da ise enerji tasarrufunu teşvik etmek ve CO₂ kirlenmesini azaltmak amacıyla haftalık çalışma saatlerinin 35 saate indirilmesini kapsayan yasa ile 1999 yılında yeşil vergi reformu başlatıldı. İtalya’da 1999 yılından itibaren karbon içerikli yakıtların kullanımı yeniden formüle edilmesini ve kömür, petrol kullananlara yeni vergiler getirilmesini kapsayan yeşil vergi reformu başlatılmıştır. Karbon Vergisi’ni ilk uygulayan ülke Finlandiya’da 1990 yılında her ton karbon için 24,5 FIN alınırken 1998’de bu tutar, 374 FIN’ e çıkarılmıştır. Tüm bu ülkelerde uygulanan düzenlemelerin hane halkına yansıyan etkilerini azaltmak amacıyla gelir vergisi indirimlerine gidilmiştir⁴⁸⁹.

Yine çevre vergileri kapsamında Hollanda’da 1969 yılında su yüzeyinin kirlenmesini önlemek ve su arıtma kaynağının kurulması için gerekli olan finansmanı sağlamak amacıyla tahsil edilen Su Vergisi⁴⁹⁰, Belçika’da 1993 yılında tüm içki kaplarına, atılabilir jiletlere, endüstriyel paketlemeye ve pillere uygulanan Atık Vergisi⁴⁹¹, İngiltere’de 1996 yılında aktif ve etkisiz artıklara yönelik uygulanan Landfill Vergisi⁴⁹² örnek olarak gösterilebilir.

Grafik 8: AB Emisyon Hedefleri

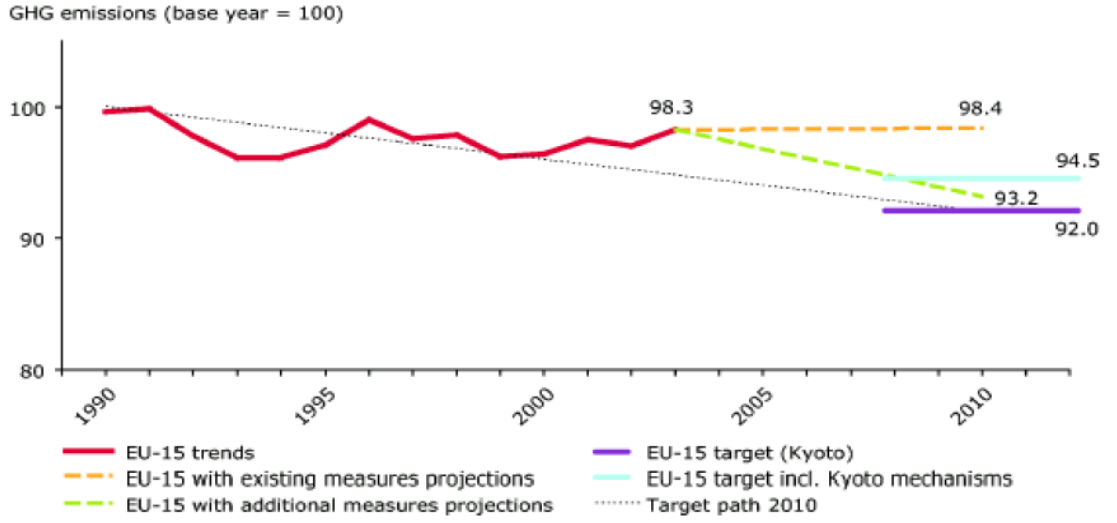
⁴⁸⁸ MUTLU, a.g.m., s. 16.

⁴⁸⁹ M. Bahattin KULU, “Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S: 234, s. 49-50.

⁴⁹⁰ Abdülkerim ÇALIŞKAN, “Ekolojik Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, 1999, S: 132, s. 99.

⁴⁹¹ İKV, **Avrupa Birliği ve Türkiye’nin Çevre Politikalarının Karşılıklı İncelenmesi**, İKV Yayınları No: 153, İstanbul, 1998, s. 45–46.

⁴⁹² TOBB, a.g.r., s. 41.



Kaynak: G. APAK, B. UBAY, “İklim Değişikliği Ulusal Bildirim Proje Yönetim”, **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

Avrupa Birliği tarafından 2002 yılında uygulamaya konulan ve 2000–2010 yılları arası dönemi kapsayan “Çevre 2010: Geleceğimiz, Tercihimiz” başlıklı Altıncı Çevre Eylem Programı’nın temel hedefleri, yönergelerin uygulanmasını geliştirerek, üyelerin buna uymasının sağlanması ve uymayanları Adalet Divanı aracılığıyla kınama, çevre politikalarının diğer politikalarla bütünleştirilmesini sağlamak, tüketim kalıplarını değiştirmek, halkın sorunların çözümüne katılımını sağlamak, arazi kullanım planlarının uygulanmasına destek vermek şeklinde özetlenebilir⁴⁹³.

AB bünyesinde belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmak amacıyla bir dizi plan ve proje çalışmaları yürütülmektedir⁴⁹⁴:

- **AB Teknolojik Eylem Planı (ETAP)**, 2004 yılında iklim dostu çevre eko-teknolojilerinin geliştirilmesi ve yaygın kullanımını teşvik etmek amacıyla başlatılan temiz, rekabet gücü yüksek çevre teknolojileri eylem planı,
- **CO2 Jeolojik Depolama Projesi** (2004–2008), doğalgaz yataklarında 100.000 ton CO2 depolama imkanını araştırmak amacıyla yürütülmektedir.

⁴⁹³ Kemal GÖRMEZ, **Çevre Sorunları ve Türkiye**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.97.

⁴⁹⁴ G. APAK, B. UBAY, “İklim Değişikliği Ulusal Bildirim Proje Yönetim”, **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

- **Hydrojen – HYWAYS** (2004–2007), Hidrojen Enerji Yol Haritası hazırlayan özel sektör destekli bir proje olup bölgesel üretim alternatiflerini ve 2020–2030–2050 yılları için alternatif senaryoları içermektedir.
- **Yakıt Pilleri-FURIM** (2004–2008), özellikle 100 °C’den daha fazla dayanacak polimer diyafram üzerine yoğunlaşarak yakıt pilleri teknolojisinin ticari boyutta geliştirilmesini amaçlamaktadır.
- **Hidrojen Bazlı Ekonomiye Geçiş CASCADE MINTS** (2004–2006), hidrojen esaslı ekonomilere geçiş sürecinde bilimsel alanlarda uygulanması gerekli sürdürülebilir enerji sistemlerine geçiş için teşvik mekanizmaları ve politika ve strateji araçlarını araştırmaya yönelik bir çalışmadır.

3. Türkiye’de Gerçekleştirilen Düzenlemeler

a) Uluslararası Vergi Rekabeti İle İlgili Düzenlemeler

OECD üyesi ülkeler arasında yer alan Türkiye, OECD’nin zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik 1998 yılında başlattığı çalışmalarda aktif olarak yer almıştır. OECD bünyesinde gerçekleştirilen çalışmalarının bir göstergesi olan ve üye ülkelerde uygulanan tercihli vergi rejimlerini içeren 2000 yılı Raporu’nda Türkiye, “İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi” ve “Serbest Bölge” uygulamaları ile yer almıştır. Durum böyle olunca Türkiye’de bu rejimlere yönelik bir takım düzenlemeler başlatılmıştır.

Türkiye’de 1980 yılından sonra uygulamaya konulan ekonomik düzenlemeler doğrultusunda başlatılan kıyı bankacılığı sisteminin serbest bölgelerde kurulması planlanmış ve gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır⁴⁹⁵. Kıyı bankacılığı sistemi, ülkemiz vatandaşları tarafından daha ziyade, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yerine paravan şirketler aracılığıyla karapara aklamak amacıyla kullanılan başlıca yöntemlerden birisi olarak algılanmıştır⁴⁹⁶. Bu doğrultuda, 27.02.1991 tarih ve 20799

* Bkz. 27.06.2001 tarih ve 24445 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁹⁵ Erol ÇEMBER, “Türkiye’de Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1999, S: 132, s. 44.

⁴⁹⁶ Ülker MAVRAL, **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları**, Maliye ve

sayılı Resmi Gazete ile “İstanbul Atatürk Hava Limanı Kıyı Bankacılığı” bölgesi oluşturulmuş, ancak bu bölge fiilen hiç uygulamaya girmemiştir. Her ne kadar fiilen uygulamaya girmese bile hukuki varlığı nedeniyle OECD’nin 2000 yılı Raporu’nda yer aldığı için düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir. Bu nedenle sistem, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından hazırlanan “Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik⁴⁹⁷” ile uygulamadan kaldırılmıştır.

Türkiye’de 1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesi gereğince serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı ve bu bölgelerin vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetleri ile ilgili mevzuat hükümleri uygulanmayacağı ifade edilmektedir. Serbest bölgelerde uygulanan bu sınırsız ve süresiz vergisel avantajlar –ki dünyada örneğini bulmak zordur- özellikle Türkiye’deki firmalara yönelik haksız rekabete neden olmaktadır. Örneğin; hem ABD hem de AB ülkelerinde, serbest bölge faaliyetleri için gelir ve kurumlar vergilerine yönelik bir istisna uygulanmaz iken, Türkiye’deki serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmektedir⁴⁹⁷. Serbest bölgelerin ortaya çıkardığı bu zararlı vergi rekabetini azaltmak amacıyla 2004 tarih ve 5084 sayılı Kanun ile 3218 Sayılı Kanun’unun 6. maddesinde yer alan hüküm, “Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.” şeklinde değiştirilmiştir. Her ne kadar, böyle bir düzenleme vergi mevzuatına yönelik ayrıcalıkları ortadan kaldırsa bile, kanuna eklenen geçici madde ile 5084 Sayılı Kanun’un yayımlandığı tarih itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olanlar, ruhsat süresi tamamlanıncaya kadar gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili haklarının geçerli sayılacağı ifade edilmektedir.

OECD’nin 2004 yılı Raporu’nda Türkiye’de mevcut olan zarar verici vergi rekabeti uygulamalarından kıyı bankacılığı rejiminin tamamen kaldırıldığı, serbest bölge uygulamalarının devam ettiği ancak zararlı olmadığı belirtilmektedir⁴⁹⁸.

Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim, 2003, s. 75.

⁴⁹⁷ GİRAY, 2004, a.g.m., s. 184.

⁴⁹⁸ OECD, 2004, a.g. r., s. 8-9.

Türkiye’de özellikle kara para aklama amacıyla vergi cenneti ülkelere doğru bir yöneliş söz konusudur. Vergi cenneti uygulamaları yüzünden önemli miktarlarda kaynak kaybına uğrayan Türkiye, karapara ile mücadele çerçevesinde yürütülen uluslararası çalışmalara etkin katılım sağlamış ve bu konuda, Birleşmiş Milletler’ in kara paranın aklanmasının önlenmesi konusu ile ilgili “Viyana Sözleşmesi” ve “New York Sözleşmesi” imzalanmıştır. Diğer taraftan, G7 ülkelerinin girişimiyle OECD bünyesinde oluşturulan FATF’ ın (Finansal Eylem Görev Grubu’nun) önerileri dikkate alınarak 1996 yılında 4208 sayılı “Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanun” çıkarılmıştır. Bu Kanunla VUK 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenerek sağlanan kazançlar da kara para çerçevesi içine alınmıştır. Ulusal düzeyde de karaparanın aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konu ile ilgili uygulanacak esas ve usulleri belirlemek amacıyla “Mali Suçları Araştırma Kurulu” Başkanlığı (MASAK) kurulmuştur. Bu düzenleme ile bankalar MASAK tarafından istenen bilgi ve belgeleri vermek yükümlülüğü altında girmişlerdir⁴⁹⁹.

TBMM tarafından 20.06.2006 tarihinde kabul edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da vergi cennetleri ile mücadele konusunun önemine dikkat çekilerek 30/7 maddesi kapsamında;

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak, Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.”

⁴⁹⁹ Nurettin BİLİCİ, “Vergi Cennetleri İle Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10–14 Mayıs 2004, Antalya s. 615.

şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Bu hükmün gerekçesi olarak da vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir.

b) Uluslararası Transfer Fiyatlaması İle İlgili Düzenlemeler

Türk Vergi Sistemi kapsamlı bir transfer fiyatlaması mevzuatı içermemektedir. Ancak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yer alan "örtülü sermaye" ve 17. maddesinde yer alan "örtülü kazanç" müesseseleri, işletmelerin transfer fiyatlandırma kapsamında gerçekleşen vergisel işlemlerin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde "*Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır.*" şeklinde yer alan hüküm ile "Örtülü Sermaye" müessesesi açıklanmaktadır. Kanun'un 15. maddesinde sıralanan "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" başlığı altında yer alan "Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler" ve "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler" Kurumlar Vergisi matrah tespitinde indirim konusu yapılmamakta dolayısıyla matrahı arttırıcı etkiye sahip olmaktadır.

Örtülü sermayeye yönelik bu düzenleme, özellikle Türkiye'de yerleşik ÇUŞ'lara yurtdışından yapılan para transferlerinin bir sermaye unsuru mu yoksa borçlanma mı olduğunun belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Çünkü bu tür işlemlerde, Türkiye'de yerleşik firmada oluşan kazancın borçlanma gideri olarak Türkiye'de vergilendirilmeyen yurtdışı firmaya aktarılması amaçlanabilmektedir⁵⁰⁰. Bunun yanı

⁵⁰⁰ A. TANRIKULU, B.C. TUZCUOĞLU, "Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Sermaye", *Yaklaşım Dergisi*, 1996, S: 44, s. 68.

sıra uluslararası piyasalara tahvil ihracı durumunda da, yurtdışı ortak tarafından tahvil alınmak suretiyle örtülü sermaye transferi söz konusu olabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde;

1. *“Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;*
2. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;*
3. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;*
4. *Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa”*

kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Ayrıca “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” in yer aldığı 15. maddeye göre kurum kazancı tespitinde indirim konusu yapılmamaktadır.

Türkiye’de birçok uluslararası firma faaliyet göstermektedir. Bu firmaların Türkiye’de bulunan bağlı şirketleri yurt dışındaki ana firma ve diğer bağlı firmalara çeşitli mal, hizmet ve patent gibi ödemelerde bulunmaktadırlar. Bu ödemeler yurt içinde faaliyet gösteren işletmelerin vergi matrahını etkileyeceğinden, söz konusu ödemelerin emsallere uygunluk (emsal bedel) ilkesine uygunluğunu gelir idaresi açısından özel önem arz etmektedir⁵⁰¹. TBMM tarafından 20.06.2006 tarihinde kabul edilen yeni

⁵⁰¹ Ali BEYLİK, “Uluslararası Transfer Düzenlemesi ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, 2004, S: 17.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye müessesesi, "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." ifadesi ile kesinlik kazanmıştır. Bağlı şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır." şeklinde yer alan hüküm ile bu müesseseye yönelik somut ölçütler belirlenmektedir.

Transfer fiyatlamasının kötüye kullanılması olarak karşımıza çıkan örtülü kazanç müessesesine yönelik de düzenlemeler mevcuttur. "Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Gerekçesi"nde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı altında bu konu daha net, daha kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan;

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyatları, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım-satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal-hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasıdır.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) *Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.*” hükmü ile OECD 1995 Raporu esas alınarak düzenleyici faaliyetler başlatılmaktadır.

c) Elektronik Ticaret İle İlgili Düzenlemeler

Türkiye’de Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu’nun (BTYK) 25 Ağustos 1997 tarihli toplantısı kapsamında koordinatörlük görevinin Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı’na, sekretarya görevinin ise TÜBİTAK-BİLTEN’ e verildiği ve ilgili kuruluşların katılımıyla Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK) oluşturulmuştur. ETKK tarafından hukuk, teknik ve finans konularında çalışma grupları kurulmuş ve 16 Şubat 1998 tarihli ilk toplantısında Hukuk, Teknik ve Finans Çalışma Grupları’nın Rapor Özeti 2 Haziran 1998 tarihli BTYK Toplantısında sunulması kararlaştırılmıştır⁵⁰².

Maliye Bakanlığı temsilcilerinin yer aldığı “Finans Çalışma Grubu”nun 1998 yılı Raporu’nda “Elektronik Ortamda Vergilendirme ve Vergi Toplama” başlığı altında “Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusuna uluslararası düzeyde ve mümkün olduğunca da mevcut vergileme ilke ve kavramlarına dayanılarak ortak bir çözüm bulunması fikri genel olarak kabul görmektedir. Bu amaçla BM, DTÖ ve OECD gibi kuruluşlarda gerekli çalışmalar başlatılmış bulunmaktadır. OECD Mali İşler Komitesi bünyesinde oluşturulan Elektronik Ticaret Vergi İdaresi Çalışma Grubu toplantıları Maliye Bakanlığı tarafından da izlenmektedir.” şeklinde yer alan açıklama ile Türkiye’nin OECD tarafından geliştirilen düzenlemeleri beklediği ve onları baz alarak çalışmalarda bulunduğu ifade edilmektedir. Raporunda ayrıca elektronik ticaret ile birlikte ortaya çıkan ve çıkmaya devam edecek olan sorunların tamamen mevcut vergi ilke ve kavramları ile çözüme kavuşturulmasının zor olduğu belirtilerek kesin bir çözüm önerisi getirilememiştir.

TÜBİTAK-BİLTEN tarafından 1999 yılında hazırlanan ve elektronik ticarete karşılaşılan sorunların ele alındığı “Türkiye İçin Elektronik Ticarete Geçiş Durum Değerlendirmesi ve Pilot Uygulama Projesi Son Raporu” çerçevesinde “elektronik

⁵⁰² Recep DEMİR, “Ülkelerin Elektronik Ticarete Hazırlık Değerlendirmesi, (Türkiye İçin Bir Değerlendirme)”, 2001, < www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2001> (05.06.2006)

ticaretin geliştirilmesinde yeni ilke ve kurallar geliştirilmesinden çok ilk planda mevcut ilke ve kurallar ile yetinilmesi anlayışına dayanan yaklaşımın yerindeliği ve geçerliliği vergileme alanında çok daha belirgin bir şekilde görülebilmektedir...” ifadesi yer almasına rağmen, bazı temel vergi kavramlarının gözden geçirilmesi gerektiğinin de altı çizilmiştir⁵⁰³.

Dış Ticaret Müsteşarlığının koordinasyonunda 1998 yılından itibaren faaliyette bulunan Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu'nun üzerine düşen misyonu tamamlamış olduğu düşünülerek, Kurul çalışmalarında yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Elektronik Ticaret Çalışma Grubunun faaliyetlerini eş zamanlı olarak yürütecek olan yeniden oluşturulan Elektronik Ticaret Kurulu (ETİK) altında Hukuk Grubuna ilaveten 8 adet Uygulama Grubu oluşturulmuştur⁵⁰⁴. Bu uygulama grupları TÜBİTAK-UEKAE koordinatörlüğünde “Güvenli Ağlar ve Akıllı Kartlar- İdari Alt Yapı”, KOSGEB koordinatörlüğünde “KOBİ’ ler ve Diğer İşletmeler”, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı koordinatörlüğünde “Tüketici Sorunları”, Gümrük Müsteşarlığı-DTM koordinatörlüğünde “Dış Ticarete e- Belge”, Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde “Vergi-Muhasebe”, TCMB koordinatörlüğünde Finans ve e-Ödeme Sistemleri”, DPT koordinatörlüğünde “Kamuda e-Ticaret ve Hizmetler”, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı koordinatörlüğünde “Tarım” şeklinde sıralanmaktadır⁵⁰⁵.

4369 Sayılı Kanun ile gelir tanımı ile ilgili yapılan değişiklik sonucunda gelir kaynağına bakılmaksızın her türlü kazanç ve irat gelir kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla ticari ve mesleki faaliyetlerin internet ortamında gerçekleştiriliyor olması gelir vergisinin konusunu oluşturmak açısından bir farklılık doğurmamaktadır. Elektronik ticaret kapsamında elde edilen geliri vergilendirme hakkı; ticari kazançlar işyeri aracılığıyla elde edilmesi halinde kaynak ülkesine, gayri maddi hak bedelleri OECD Model Anlaşması'na göre ikamet ülkesine, Türkiye'nin taraf olduğu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları'na göre hem kaynak hem de ikamet ülkesi arasında paylaşılmaktadır. Buna göre, Türkiye ile ÇVÖA yürürlükte bulunan bir ülke yerleşik

⁵⁰³ Niyazi CANGİR, Elektronik Ticarete Vergilendirme, Türkiye İçin elektronik Ticarete Geçiş İçin Durum Değerlendirmesi Pilot Uygulama Projesi, Ankara, 1999, s. 114-130.

< www.igeme.org.tr/TUR/etrade/etsop/ek2yeni.pdf >'den akt. YALTI, a.g.e., s.21.

⁵⁰⁴ E-Ticaret Çalışma Grubu, <www.e-ticaret.gov.tr/etk/etk.htm> (11.05.2006)

⁵⁰⁵ E-Ticaret Kurulu Elektronik Ticaret Uygulama Grupları, <www.e-ticaret.gov.tr/etk/uygulamagrup.htm> (11.05.2006)

kişisinin ülkemizde elde ettiği gayri maddi hak bedelleri Türkiye tarafından belirli bir oranı (%10) aşmamak üzere vergilendirilebilmektedir⁵⁰⁶.

d) Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Türev Ürünler İle İlgili Düzenlemeler

1954 yılında kabul edilen 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu* ile yabancı sermayeye ilişkin mevzuatın genel çerçevesini oluşturan Türkiye, 1980’li yıllarda başlayan liberalizasyon politikaları ve kambiyo mevzuatında yapılan değişiklikler ile birlikte yürürlüğe konulan Yabancı Sermaye Çerçeve Kararları dikkate alındığında, yabancı sermayenin dolaşımı alanında en liberal mevzuata sahip ülkeler arasında yer almaktadır⁵⁰⁷.

6224 sayılı Kanun’un liberal yapısı, 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Tedbirleri kapsamında yapılan uluslararası sermaye ile ilgili düzenlemeler ile daha da güçlendirilmiştir. 1960’lı yılların başından itibaren ithal ikameci bir ekonomi politikası izleyen Türkiye, 1980’li yılların başında dünyadaki değişime paralel olarak “piyasa ekonomisi”nin gereklerini yerine getirme konusunda önemli bir adım atmıştır. Birçok alanı kapsayan bu değişimin altyapısını ithalat ve kambiyo rejimlerinde yapılan düzenlemelerle döviz kurunun daha serbest belirlenmesi yönündeki kararlar oluşturmuştur. İthalat ve kambiyo ile alınan kararlar ile daha önce devlet tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilen ithalatın serbestleşmesi, yurtdışında Türk parasının değerinin kanunla değil ülkenin ekonomik gücü ile korunacağını kabulü ve döviz kurlarının Merkez Bankası tarafından piyasanın durumu göz önüne alınarak kısa aralıklarla ilan edilmesi sağlanmıştır⁵⁰⁸.

* 23.01.1954 tarih ve 8615 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmıştır.

⁵⁰⁶ EKMEKÇİ, a.g.e., s. 99-100.

⁵⁰⁷ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Mayıs 2000, Ankara, s. 8.

* 30.07.1981 tarih ve 17416 Sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmıştır.

** 11.09.1989 tarihli ve 20249 Sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmıştır.

⁵⁰⁸ DPT, 2000, a.g.r., s. 42-43.

Türkiye’de 1980’li yılların başlarında sermaye piyasasının altyapısının oluşturulmasına yönelik çalışmaların temelleri atılmıştır. Bu çalışmaların başında sermaye piyasalarının denetimini sağlayan 1981 tarihli 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu* çıkarılması, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın kurulması, faiz oranlarının serbest bırakılması gelmektedir. Türkiye’de 1980’lerde yürütülen ekonomik ve finansal reformlarla bağlantılı olarak sermaye hareketlerinin liberalleştirilmesi süreci, 1980’den sonra 28 ve 30 No’ lu Kararnamelerle başlatılmış ve bu kararnameler uyarınca Aralık 1983 ve Temmuz 1984’te uygulamaya konmuştur. Bu kararnameler ile kısmen liberal nitelik kazanan sermaye hareketlerinin tamamen liberalleştirilmesi süreci 1989 tarihli “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karar**” ile tamamlanmıştır. Bu karar ve ilgili düzenlemelerle sermaye hareketleri tamamen liberalleştirilmiş ve konvertibiliteye yönelik en önemli adımlar da atılmıştır⁵⁰⁹. Liberalizasyon seviyesine dayanarak, kambiyo rejiminde, Nisan 1990 tarihinde Türkiye’nin Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yaptığı anlaşma sonucunda TL’nin konvertibilitesi kabul edilmiştir⁵¹⁰.

Türkiye’deki liberalizasyon programı çerçevesinde, finansal sistemde serbest faiz politikası, konvertibiliteye geçiş ile paranın yurtiçi ve yurtdışında serbest dolaşımı, vergi teşvikleri, kredi kısıtlamalarının esnekleştirilmesi, yabancı sermayenin teşvik edilmesi gibi önemli adımlar atılmıştır. Dış mali işlemlerde yapılan liberalizasyonla sermaye giriş ve çıkışlarına ilişkin işlemlerde serbesti sağlanmıştır. Sermaye çıkışına ilişkin düzenlemeler sonucunda yurtdışına sermaye transferi ve yabancıların yurtiçindeki finansal piyasalardan borçlanabilmesi mümkün kılınmıştır. Yurtiçinde yerleşik kişilerin döviz cinsinden borç-alacak ilişkilerine, yurtiçindeki bankaların ve diğer kuruluşların yine yurtiçindeki kişi ve kuruluşlara döviz cinsinden ya da dövize endekli borç verebilmeleri ve döviz cinsinden işlem yapabilmelerine serbesti getirilmiştir⁵¹¹.

Türkiye uyguladığı finansal liberizasyon politikaları ile dışa açılımını hızlandırarak gelişmiş piyasalarla uyumlaşma konusunda gerekli düzenlemeleri

⁵⁰⁹ T.C. Merkez Bankası, **Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri**, Ankara, 2002, s. 16.

⁵¹⁰ IMF, Exchange Arrangements and Exchange Restrictions, Annual Report, November, 1993’den akt.

İMKB, 1994, a.g.e., s. 66.

⁵¹¹ İMKB, 1994, a.g.e., s. 84.

gerçekleştirmiş olmasına rağmen sıcak parayı çekebilmek amacıyla izlediği yüksek faiz-düşük kur politikası piyasalara kırılğan bir nitelik kazandırmıştır. Bu politikalara bağlı olarak süreklilik arz eden cari açık ile oluşan ödemeler dengesi sorunu, dış borç stokunu arttırarak ekonomide tıkanmalara ve hatta krizlere neden olmuştur. Bu bağlamda finansal piyasalarda gerçekleştirilen sermaye hareketlerinin kontrol edilmesi ve denetlenmesi önem arz etmektedir.

Sermaye akımlarının yöneldiği önemli bir alan olan borsadan elde edilen kazançlara ilişkin ilk düzenlemeler 1998 yılı vergi tasarısı ile gündeme gelmiştir. Söz konusu düzenleme, hisse senetlerinin kısa dönem alım-satıma konu olmasını caydırmak ve uzun dönem elde tutulması ile ilgili bir vergisel teşvik olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte bu düzenlemeye ilişkin son değişiklik ile hisse senetlerinin 3 ay içerisinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançların “Değer Artış Kazancı” olarak Gelir Vergisi’ne tabi olması öngörülmüştür⁵¹².

Tobin Vergisi’ne benzer bir verginin Türkiye’de halen uygulanmakta olduğu belirtilebilir. Şöyle ki, 25.10.1984 tarihinde büyük bir kısmı yürürlükten kaldırılan Gider Vergileri Kanunu’nun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’ne ilişkin hükümleri gereğince döviz alım satımları üzerinden %0,1 oranında “Kambiyo Muameleleri Vergisi” alınmaktadır. Ülkemizde kayıt dışı işlemlerin boyutu ve parasal hareketlerin iz bırakmadan takibinin kolaylığı dikkate alındığında, bu vergiden sağlanan yıllık hasılatın vergi potansiyelinin çok altında kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla, vergi potansiyelini tam olarak kavrayamayan ve beklenen vergi hasılatını sağlamaktan uzak olan Kambiyo Muameleleri Vergisi’nin, Tobin Vergisi’nin alternatifi olamayacağı görülmektedir⁵¹³.

Yine 2006 yılında Gelir Vergisi Kanunu’nun “Menkul Sermaye İratları (MSİ)” başlıklı altıncı bölümde yer alan “İndirim Oranı^{*}” uygulaması kaldırılması ile menkul

⁵¹² Hale BALSEVEN, “Dünya Uygulamalarında ve Türkiye’de Finansal Piyasalardaki İşlem Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003, S: 265, s. 177.

^{*} **İndirim oranı**, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı’na tespit edilir.

⁵¹³ F. SARAÇOĞLU, Ö. ŞAHAN, “Tobin Vergisi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, S: 55, s. 79.

sermaye iratları üzerinden daha fazla vergilendirilebilir gelir elde edilmek istenmiştir. Bunun yanı sıra MSI' de –Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu gelirleri üzerine- % 15 oranında stopaj uygulamasına yönelik bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemelerin temel amacının uluslararası sermaye hareketlerini etkilemek yerine devlete gelir sağlamak olduğunu söylemek mümkündür. Ancak Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu gelirlerine getirilen böyle bir düzenleme karşısında kısa vadeli yabancı yatırımcıların ülkeyi terk etmesi, 22.06.2006 tarihi itibarıyla stopaj oranının yabancı yatırımcı açısından % 0'a, yerli yatırımcı açısından % 10'a indirilmesine neden olmuştur.

Türkiye'de uygulanacak Tobin Vergisi'nin bir takım karakteristik özelliklere sahip olması gerekmektedir⁵¹⁴:

- Tobin Vergisi, ülke içinde her döviz işlemi bazında değil; sermayenin yurt içine girişinden değil sadece sermaye çıkışları ve ülkeye girdikten belirli bir süre sonra çıkan fonlar üzerine ağır bir vergi koymak şeklinde uygulanabilir. Ayrıca vergi kısa vadeli işlemlerden alınmalı ve belli bir süre yurt içindeki bir finansal araca bağlanan sermaye vergiden istisna tutulmalıdır. Nitekim benzeri bir uygulama Malezya tarafından 1997 Asya Krizi sırasında kısa bir süre için uygulanmış ve başarı elde edilmiştir. Bunun yanı sıra spekülasyon amaçlı yatırımlar için düşünülebilecek bir diğer yöntem 1991 yılında Şili'de uygulanan, belirli süreler için bankalarda zorunlu karşılık bulundurulması zorunluluğudur⁵¹⁵.
- Doğrudan yabancı sermaye yatırımları vergiden istisna tutulmalı veya oran %0 olmalıdır⁵¹⁶.
- Vergi bütün işlemleri kapsamalıdır. Her türlü türev işlem vergi kapsamına alınmalıdır⁵¹⁷.
- Spekülasyon amaçlı yatırımlar için süreye göre değişen oranlar uygulanmalıdır (Örneğin; 6 aya kadar olan portföy yatırımları için %0.1, 6 aydan uzun portföy

⁵¹⁴ SARAÇOĞLU, ŞAHAN, a.g.m., s. 79-80.

⁵¹⁵ ŞEN, KESKİN, ÖZ, a.g.m., s. 106.

⁵¹⁶Levent AKBAY, "Tobin Vergisi ve Çıkış",
<www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30559> (11.05.2006)

⁵¹⁷ AKBAY, a.g.m.,
<www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30559> (11.05.2006)

yatırımları için %0.05, bir yıldan daha uzun portföy yatırımları için %0.02 ve 18 aydan daha uzun portföy yatırımları için %0 şeklinde). Bu sayede, spekülâtif amaçlı kısa vadeli yabancı sermaye cezalandırılırken, uzun vadeli yatırımlar teşvik edilmiş olmaktadır. Bu tür bir uygulama denetim açısından da kolaylık sağlar. Çünkü daha az vergi ödemeyi amaçlayan yabancı sermaye, ülkedeki kalış süresini ispatlamak isteyeceğinden giriş ve çıkış tarihleri ile ilgili belge düzenine dikkat edecektir.

- Ayrıca Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını belli bir oranda artırma ya da azaltma yetkisi verilebilir. Anayasamızın 73. maddesinde verilen yetki bu vergi için de uygulanabilmelidir. Böylelikle oluşabilecek bir dalgalanmada sermaye çıkışının engellenmesi için anında müdahale edilebilir. Yurtiçi ve yurt dışı bankalar arası döviz işlemlerini denetleyecek bir bilgi işlem ağı kurulmalı ve TCMB veya BBDK gibi bir organa tam yetki verilerek denetim sağlanmalıdır. Bu sayede yurda giriş yapan yabancı sermayenin yurt içinde ne kadar kaldığı takip edilebilir.
- Elde edilen vergi geliri kamu bütçesi dışında ayrı bir fonda toplanarak TCMB'nin rezervlerine eklenmeli ve kurun istikrarı için kullanılmalıdır. Bu sayede uluslararası kuruluşlar (WB, IMF gibi) ile diğer ülkelerin böyle bir vergi uygulaması nedeniyle doğabilecek tepkileri kısmen de olsa önlenebilir.

e) Küresel Kamusal Bir Mal Olarak Çevre İle İlgili Düzenlemeler

Türkiye'de çevre sorunlarını önlemeye yönelik çalışmalara Cumhuriyet öncesi dönemde Ebniye Kanunu (**İmar Kanunu**), Orman Nizamnamesi, Asar-ı Atika Nizamnamesi (**Eski Eserler ile ilgili düzenleme**), Cumhuriyet döneminde ise Belediye Kanunu, Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, Orman Kanunu* ile rastlamak mümkündür. İzleyen dönemde bu kapsamda her ne kadar hukuki düzenlemeler yapılmışsa da bu düzenlemelerin uygulamaya yeterince yansıtılmaması çevre sorunlarının artmasına

neden olmuştur. Bunun üzerine çevre ile ilgili düzenlemeler 1982 Anayasası kapsamında yer alırken, 1983 tarih ve 2872 sayılı Çevre Kanunu** ile şekillenmiştir⁵¹⁸.

Kanun kapsamında kirlenmenin önlenmesi, sınırlandırılması ve kirlenme ile mücadele için yapılan harcamaların kirleten tarafından karşılanması esası getirilmesinin yanı sıra Özel Çevre Koruma Bölgeleri kurulması ve “Çevresel Etki Değerlendirme Raporu***” hazırlanması öngörülmüştür. Bu kanuna dayanılarak bir dizi yönetmelik çıkarılmıştır⁵¹⁹:

- Çevre Kirliliğini Önleme Fonu Yönetmeliği, 17 Mayıs 1985 tarih ve 18757 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Hava Kalitesini Koruma Yönetmeliği, 2 Kasım 1986 tarih ve 19269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Gürültü Kontrol Yönetmeliği, 11 Aralık 1980 tarih ve 19308 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Gemi ve Deniz Araçlarında Verilecek Cezalarda Suçun Tespiti ve Cezanın Kesilmesi ile Kullanılacak Makbuzlara Dair Yönetmelik, 3 Aralık 1987 tarih ve 19623 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Su Kirliliği Kontrol Yönetmeliği, 4 Eylül 1988 tarih ve 19919 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Katı Atıkları Kontrol Etme Yönetmeliği, 14 Mart 1991 tarih ve 20814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde çevre koruması ile ilgili düzenlemeler dikkate alınarak bir takım çalışmalar yapılırsa da örnek alınan ülke gruplarındaki anlamıyla Çevre Vergileri uygulama alanı bulmamaktadır. Bu ülkelerdeki

* Bu kanun ile ilk defa “Milli Park” ifadesi kullanılarak bazı bölgeler “Milli Park” olarak ilan edilmiştir.

** 11/08/1983 tarih ve 18132 Sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.

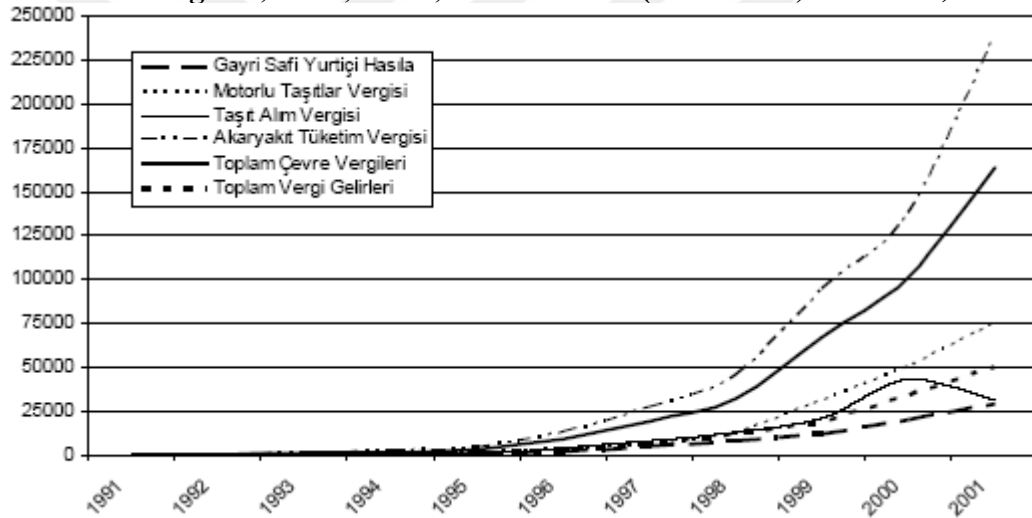
*** Çevre Kanunu’nun 10. maddesinde yer alan “Gerçekleştirmeyi planladıkları faaliyetleri sonucu çevre sorunlarına yol açabilecek kurum, kuruluş ve işletmeler bir “Çevresel Etki Değerlendirme Raporu” hazırlarlar. Bu raporda çevreye yapılabilecek bütün etkiler göz önünde bulundurularak çevre kirlenmesine sebep olabilecek atık ve artıkların ne şekilde zararsız hale getirilebileceği ve bu hususta alınacak önlemler belirtilir.” hüküm ile bir yatırım yapılmadan önce o yatırımın çevreye yönelik etkilerinin geniş bir perspektifle değerlendirilmesi öngörülmektedir.

⁵¹⁸ GÖRMEZ, a.g.e., s. 145-178.

⁵¹⁹ GÖRMEZ, a.g.e., s. 158-159.

çevre vergileri, üzerine konuldukları mal ve hizmetlerin maliyetini arttırarak üretici ya da tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere yönlendirmekle birlikte teknolojik gelişmeye de hizmet etmektedir. Dolayısıyla bu ülkelerde uygulanan çevre vergileri ile ilk aşamada “yönlendirme ve denetleme” amacı, ikinci aşamada ise “mali” amaç güdülmektedir. Ülkemizde ise Çevre Temizlik Vergisi dışında “yönlendirme ve denetleme” amacıyla konulmuş bir çevre vergisine rastlamak pek mümkün değildir. Bu vergi dışında dolaylı olarak çevreye olumlu katkıları olabilen Motorlu Taşıtlar Vergisi ve kaldırılıp kapsamı Özel Tüketim Vergisine kaydırılan Akaryakıt Tüketim Vergisi ile Taşıtlar Alım Vergisi, çevreye etkileri dolaylı olmasına rağmen çevre vergileri grubuna dahil edilebilecek vergiler olarak kabul edilebilir.⁵²⁰

Grafik 9: Türkiye’de GSYİH, Toplam Vergi Gelirleri, Toplam Çevre Vergileri, ATV, MTV, TAV Hasılatı (1991–2001, 1991=100)



Kaynak: FERHATOĞLU, a.g.m., s. 6.

1991–2001 arası dönemi kapsayan **Grafik 9**’da Akaryakıt Tüketim Vergisi Hasılatı’nda GSYİH ve Toplam Vergi Gelirleri hasılatına nazaran görülen hızlı artış trendine paralel olarak Toplam Çevre Vergileri hasılatında da artış gözlenmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile Taşıtlar Alım Vergisi de grafiğin geçerli olduğu dönem içerisinde Toplam Vergi Gelirleri ve GSYİH’ dan daha yüksek bir artış trendi sergilemişlerdir. Uygulamada yer alan bu vergilere ilaveten çevre sorunlarını gidermeye yönelik projeler de yürütülmektedir.

⁵²⁰ FERHATOĞLU, a.g.m., s.5.

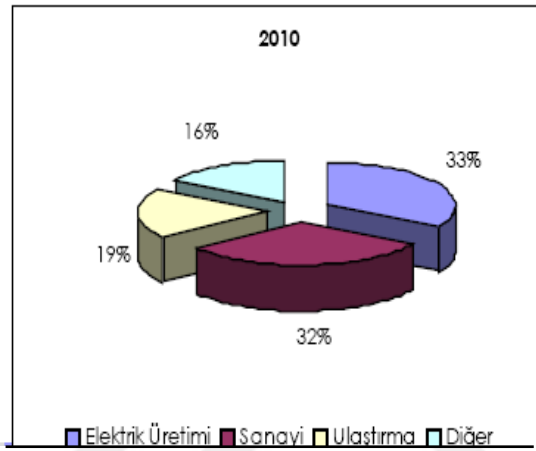
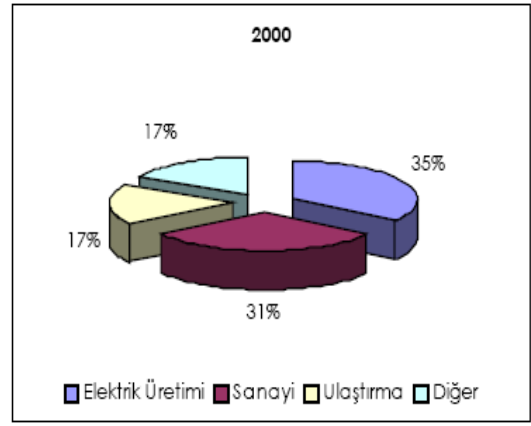
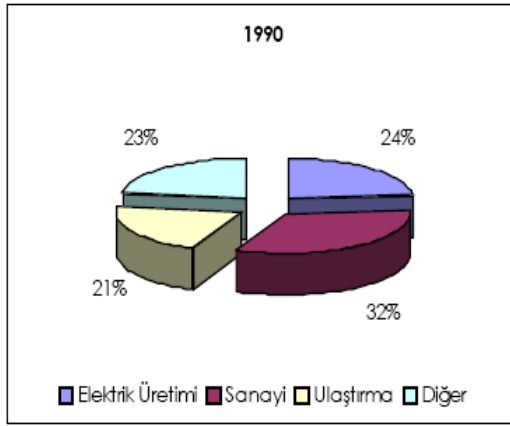
Devlet Planlama Teşkilatı ile Birleşmiş Milletler Mukim Koordinatörlüğü tarafından hazırlanan “Binyıl Kalkınma Hedefleri Raporu Türkiye 2005” başlıklı çalışmanın “Amaç 7: Çevresel Sürdürülebilirliğin Sağlanması” başlıklı bölümünde Türkiye’de çevre sorunlarının giderilmesine dair hedefler tespit edilmiştir. Bu hedefler, sürdürülebilir kalkınma ilkelerini ülke politikaları ve programları ile bütünleştirmek ve çevresel kaynakların yok oluşunu tersine çevirmek, 2015 yılına kadar güvenli içme suyuna ve temel atık sistemine erişimi olmayan nüfusun oranının yarı yarıya azaltılması, 2020 yılına kadar gecekonduda yaşayan en az 100 milyon kişinin yaşamlarında belirgin bir iyileşmenin sağlanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁵²¹.

Küresel kamusal mal niteliğine sahip olan çevre ile ilgili uluslararası platformda gerçekleştirilen düzenlemeler karşısında kayıtsız kalmayan Türkiye, 24 Mayıs 2004 tarihi itibarıyla Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Anlaşması’na 189. taraf olarak katılmıştır. Bu çerçevede ihtiyaç duyulan çalışmaların yapılabilmesi amacıyla oluşturulan alt çalışma grupları, 11 Mart 2005 tarihinde Çevre ve Orman Bakanlığı’nda yapılan ve tüm gruplarının katıldığı İklim Değişikliği Ulusal Bildirime Hazırlık Projesi Koordinasyon Toplantısı ile ortak bir değerlendirme gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma gruplarından Sera Gazları Emisyon Envanteri Çalışma Grubu’nun koordinatörlüğünü gerçekleştiren Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı (TÜİK) tarafından 1990–2010 yılları arasındaki CO₂ emisyonlarının sektörel dağılımları hesaplanmıştır⁵²².

Grafik 10: Enerji Sektöründen Kaynaklanan CO₂ Emisyonları Dağılımı (%)

⁵²¹ DPT, Birleşmiş Milletler Mukim Koordinatörlüğü, “Binyıl Kalkınma Hedefleri Raporu Türkiye 2005”, s. 51.

⁵²² Sera Gazları Emisyon Envanteri Çalışma Grubu 2006 Taslak Raporu, Nisan 2006, < www.iklimnet.org/groups/Emission_Inventory/sera_gazlari > (10.06.2006)



Kaynak: APAK, UBAY, a.g.m., < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

Gerçekleştirilen projeler kapsamında Montreal Protokolü'nde ifade edilen ve "Hidrolik Enerji", "Jeotermal Enerji", "Güneş Enerjisi", "Klasik Biyokütle Enerjisi", "Rüzgar Enerjisi" ve "Deniz Dalga Enerjisi" şeklinde karşımıza çıkan Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının kullanımını artırma amacı ile Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği aracılığıyla bir dizi teşvik politikası uygulanmaktadır. Örneğin; YEK aracılığıyla elektrik üretimi yapan kurumlara 7 yıl süreyle enerjiyi Kwh 5 cent \$ az olmamak ve 6 cent \$ geçmemek üzere %20 fazlasıyla alım garantisi verilmektedir⁵²³.

Aynı şekilde Montreal Protokolü'nde dikkat çekilen karbondioksit depolama projesi ile ilgili görüşmeler devam etmektedir. Bu konuda Türkiye'de yapılması

⁵²³ Durmuş KAYA, "Türkiye'de Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Potansiyeli ve Çevresel Etkilerinin Karşılaştırılması", **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, 11 Mayıs 2006, Ankara, < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

gerekenler, CO₂ emisyonlarını 1990 yılı seviyesine indirebilmek için sektörel bazda analizlerin tamamlanıp hangi sektörde ne kadar azaltılma gerçekleşebileceği hedefinin konması, sanayi ve enerji üretim sektöründeki emisyonlardan her yıl depolanabilecek CO₂ miktarının belirlenmesi, depolama amaçlı jeolojik yapıların mevcudiyetinin ve kapasitelerinin ortaya konması, CO₂ tutulma teknolojilerinde Türkiye' deki AR-GE çalışmalarının teşvik edilmesi ve desteklemesi, CO₂'den kurtulma ve depolanması için yasal bir alt yapının hazırlanması, Karbon Vergisi'nin hazırlanması, sanayi ve enerji üretim sektöründen olan emisyonlardan her yıl depolanabilecek CO₂ miktarının belirlenmesi şeklinde sıralanabilir⁵²⁴.



SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

⁵²⁴ OKANDAN, a.g.m., < www.iklimnet.org > (01.06.2006)

Bilindiği gibi, egemenliğin temel göstergelerinden birisi de vergilendirme yetkisidir. Bu yetkiye dayanarak uygulamaya konulan vergi ve benzeri kamu gelirlerinin oluşturduğu bir bütün olan vergi sistemi, dinamik karakterlidir. Bu niteliği gereği, bir ülkenin vergi sistemi, içinde bulunulan dönemin ekonomik, siyasi, idari ve sosyo – kültürel gerçeklerinin etkisi altında şekillenir. Ayrıca, vergi sistemleri, ülkelerin iktisadi gelişme düzeyleri ile bu düzeyin gereklerine uygun politika izleme istekleri ve uluslararası ekonomik gelişmeler nedeniyle ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır.

Başlangıçta ülkelerin kendi sınırları dahilinde meydana gelen gelişmeler çerçevesinde şekillenen vergi sistemleri, özellikle Soğuk Savaşın sona ermesinin ardından büyük bir ivme kazanan küreselleşme olgusundan kaynaklanan sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır. 1980’li yıllarda yaşanan finansal liberalizasyon ile sermaye hareketlerine serbestlik tanınırken, 1989 yılında Soğuk Savaş’ın sona ermesi ile serbest piyasa ekonomisine tüm dünyada işlerlik kazandırılmıştır. İdeolojik alanda çatışmaların ortadan kalktığı ve iktisadi alanda serbestleşme hareketlerinin yaygınlaştığı bir ortamda teknolojik gelişmelere bağlı olarak ulaşım ve iletişim maliyetlerinin azalması ve özellikle elektronik ortamda yeni ticaret ve veri transfer şekillerinin bulunması küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. Tüm bu gelişmelerin doğal sonucu olarak, ülkeler ve bölgeler arası işbirliği imkanlarının artması, ticaret önündeki engellerin giderek azalması, uluslararası ticaret hacminin genişlemesi, sermaye hareketlerinin tam liberalizasyonu ve elektronik ticaretin yaygınlaşması, ulusal sınırların anlamını yitirerek ülkelerin vergi sistemlerinin birbirlerinden bağımsız olarak şekillenme imkanlarının kaybolmasına ve vergi matrahlarının erozyona uğramasına yol açmıştır.

Tüm dünya ülkelerini etkisi altına alan küreselleşme olgusu, uluslararası ekonomik düzeni yeniden şekillendirirken, ortaya çıkardığı yeni oluşumlar – vergi rekabeti, uluslararası transfer fiyatlaması, elektronik ticaret, uluslararası sermaye hareketleri ve türev ürünler- ile ülkelerin vergi sistemleri üzerinde tahribata neden olmuştur. Öyle ki; ulusal sınırların olmadığı bir ortamda gerçekleştirilen gelir getirici faaliyetin hangi ülkenin vergilendirme yetkisine gireceği ya da kalkınma amacına hizmet ettiği gerekçesi ile kısa vadeli sermaye hareketine yönelik sınırlama getirmeyen ancak hiç beklenmedik bir anda krizle yüz yüze kalan ülkelerin nasıl bir vergi sistemi

tesis edeceği konusunda çelişkiler yaşanmaktadır. Dolayısıyla bu süreç ülkelerin vergi yapılarında bir takım değişimleri de zorunlu kılmaktadır.

Küreselleşme sürecinin meydana getirdiği ilk oluşum vergi rekabeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği serbest rekabet ortamından nasibini alan vergi sistemleri, özellikle yatırım ve sermaye akımlarını ülkeye çekebilmek amacıyla vergi oranlarını azaltmak ya da hiç vergi uygulamamak, yatırımcıya ait bilgilerin gizli tutulması, şeffaflıktan yoksunluk ya da fiili faaliyet olmaksızın kağıt üzerinde işlem yapmaya imkan tanıyan avantajlar sunarak aralarında adeta “dip noktasına yarış” olarak nitelendirilebilecek bir rekabet (zararlı vergi rekabeti) süreci başlatmışlardır.

Küreselleşme süreci ile kendisine geniş bir faaliyet alanı bulan ÇUŞ'lar tarafından ülkelerin vergi sistemi farklılıklarından mümkün olduğunca fayda sağlamak ve vergi yüklerini azaltmak amacıyla ana şirket ile bağlı şirketler arasında uygulanan transfer fiyatlaması, bu sürecin meydana getirdiği diğer bir oluşumdur. ÇUŞ'lar tarafından uygulanan transfer fiyatlaması, ülkelerin vergilendirme yetkilerine sınırlamalar getirmekle kalmayıp, düşük vergi uygulayan ülkelerde tesis ettiği finans kuruluşları aracılığıyla hem ana şirketin bulunduğu ülke hem de karın aktarıldığı düşük vergi uygulayan ülke aleyhine doğurduğu vergisel sorunlar –özellikle çifte vergilendirme- ve vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.

Küreselleşme eğilimine hız kazandıran iletişim teknolojisindeki gelişmeler sonucu, ulusal sınırları yok sayan elektronik ticaret olgusu gündeme gelmiştir. Elektronik ticaret, her ne kadar yaşamı kolaylaştırıp hiç bir şeyin imkansız olmadığını gözler önüne serse bile ciddi anlamda vergisel sorunlar doğurmakta, ülkelerin vergi sistemlerinde karmaşaya yol açmaktadır. Bu karmaşa, Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde mükellefiyet türü, “sabit işyeri kavramı”, elde edilen gelirin hangi kazanç unsuru sayılacağı, matrah tespitinde işyeri için yapılan giderlerin nasıl indirileceği, harcama vergilerinde işlemi yapan kişinin kimliği, bulunduğu yer, hizmetin ifa edildiği yer ve hangi vergi idaresinin yetkili olacağı konuları ciddi sorun teşkil etmektedir.

Dünya küreselleşmenin ilk aşaması olan ticari liberalizasyon sürecinin ardından 1980'li yıllarda finansal liberalizasyon sürecini yaşamıştır. Bu süreçte sermaye hareketleri, kendilerine tanınan serbesti sayesinde doğrudan yabancı yatırımlar, portföy yatırımları ve diğer yatırımlar şeklinde tüm dünyaya yayılmışlardır. Özellikle doğrudan yabancı yatırımları kendilerine çekme amacıyla ülkeler arasında teşvik rekabeti - vergisel teşvikler ağırlıklı olmak üzere - gündeme gelmiştir. Sorun, bu teşvik tedbirlerinin – özellikle düşük vergi oranlarının - kısa vadeli spekülasyon amaçlı sermaye hareketlerini cezbetmesi ve reel ekonomiye ciddi anlamda hiçbir katkısı olmayan bu hareketlerin en ufak istikrarsızlık ve belirsizlik anında hemen ülkeyi terk ederek finansal krizleri tetiklemeleridir. Bunun yanı sıra sermayenin vergi oranları ve diğer parametreler karşısında bu denli hassas oluşu vergi idarelerini sermaye vergilemesinden daha az mobiliteye sahip olan emek ile tüketimi vergilemeye yöneltmiştir. Bu durumda doğal olarak ülkelerin vergi tabanını daraltmaktadır.

1980'li yıllarda finansal liberalizasyon sürecine girilmesi ile daha da hassaslaşan finansal piyasalarda oluşabilecek risklerden korunmak amacıyla futures, forward, option ve swap sözleşmelerinden oluşan türev ürünler geliştirilmiştir. Bu yeni finansal araçlar her ne kadar risk paylaşımı, yatırım finansman imkanı sunmasına rağmen, finansal araçların bu denli çeşitlenerek sermaye hacminin büyüklüğünü, dolayısıyla spekülasyon riskini artırma, bu konudaki mevzuat eksikliklerinden yararlanarak vergiden kaçınma ve kara para aklamaya yönelik sunduğu imkanlar özellikle vergi sistemleri açısından ciddi sorun arz etmektedir.

Vergi sistemlerinde meydana gelen sorunları giderme konusunda Tobin Vergisi, Bit Vergisi, Dünya Vergi Örgütü kurulması gibi öneriler sunulmasına karşın bu öneriler, bazı çıkar çevreleri tarafından ciddi eleştirilere maruz bırakılarak uygulama imkanı bulamamışlardır. Küresel karakter arz eden bu sorunlar, ülkelerin tek başlarına çözüm üretmede yetersiz kalacağına işaret etmektedir. Sorunlara yönelik ileri sürülen teoriler pek kabul görmese bile bu konularda OECD, AB gibi kuruluşlar tarafından bir takım düzenleyici raporlar yayımlanmakta, projeler yürütülmektedir.

Vergi sistemlerine yönelik ciddi bir tehdit unsuru arz eden vergi rekabetini önleme amacıyla OECD bünyesinde ilk olarak 1987 yılında başlatılan ve ardından 1996 yılında **“Vergi Rekabeti Projesi”**, vergi yükünde adil dağılım ile vergilerin yatırım kararlarını saptırmasını önlemek için 1998 yılında **“Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu”**, vergi cenneti ülkeleri kamuoyuna lanse eden 2000 yılı **“Küresel Vergi İşbirliği’ne Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler Raporu”**, adil rekabetin tartışıldığı ancak uygulanamadığı sonucuna varılan 2003 yılı **“Ottawa Küresel Toplantısı”** ve son olarak alınacak tedbirlerin yer aldığı **“Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu”** yayımlanmıştır.

Vergi sistemlerinde ciddi tahribatlara neden olan vergi rekabetini önleme amacıyla OECD bünyesinde ilk olarak 1987 yılında başlatılan ve özellikle 2000 yılı **“Küresel Vergi İşbirliği’ne Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler Raporu”** ile lanse edilerek “vergi cenneti” şeklinde tabir edilen ülkelerin varlığına karşı adil rekabetin masaya yatırıldığı 2003 **“Ottawa Küresel Toplantısı”**ndan adil rekabetin sağlanamadığı, ancak bu konuda **“Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu”** ile Andora, Liberya, Lihtestayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monako Prenslığı olmak üzere sayısı 5’e düşen bu ülkelere yönelik örtülü sermaye müessesesinin etkin takibi, şeffaflıkla ilgili yasal düzenlemelerin ve yaptırımların getirilmesi, bu nitelikteki ülkelerle anlaşmaların yapılmaması gibi alınabilecek önlemler belirtilmektedir.

AB’de vergi rekabeti olgusu, 1963 yılı **“Neumark Raporu”** ile başlatılan **“vergi uyumlaştırılması”** mekanizmasıyla bertaraf edilmeye çalışılmasına rağmen dolaylı vergiler açısından uygulama imkanı bulan bu yeni kavramın dolaysız vergileri kavrayamaması vergi rekabetini çözüm bekleyen bir sorun haline getirmiştir. Bunun üzerine Avrupa Birliği Maliye Bakanları Konseyi, üye ülkeler arasında zararlı rekabete neden olan vergisel kararların aynı zamanda üye ülke hükümlerinde bulunan yerleri de kapsayacak şekilde karşılıklı taahhütte bulunarak koordinasyon sağlama suretiyle ortadan kaldırılmasını içeren **“Şirketlerin Vergilendirilmesinde Eylem Kodu”** kabul edilmiştir. Çıkarılmış olduğu direktiflerle üye ülkeleri bağlama gücü AB’yi

OECD'ye kıyasla daha avantajlı konuma getirirken üye olamayan ülkelerin zararlı vergi uygulamaları karşısında OECD'den pek bir farkı kalmamaktadır.

Türkiye'de ise kıyı bankacılığı ve serbest bölgeler şeklinde kendisini gösteren vergi rekabetinin vergi sisteminde oluşturduğu tahribat, bir yandan İstanbul Kıyı Bankacılığı'nın kapatılması diğer yandan OECD 2004 Raporu ile faaliyetine devam eden serbest bölgelerin zararlı olmadığı ifade edilmesi ve son olarak 20.06.2006 tarihi itibarıyla TBMM'de kabul edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi cennetleri ile mücadele konusunda bir takım önlemler alınarak mümkün olduğunca azaltmaya çalışılmaktadır.

Ülkelerin kapılarını her zaman için açık tuttuğu ÇUŞ'ların ülke ekonomisine teknoloji girişi, üretim dolayısıyla istihdam artışı gibi sağladığı olumlu etkilerin yanı sıra vergisel farklılıklarından yararlanmak amacıyla belirlediği transfer fiyatlamasının meydana getirdiği vergisel sorunlara ilk tepki ABD'den gelmiş ve bu kapsamda yapılan düzenlemeler diğer ülkelere de örnek teşkil etmiştir. Ülkelerin kendisini soyutlayamadığı küresel dünya ekonomisinin aktörleri karşısında daha düne kadar sadece "örtülü sermaye" ve "örtülü kazanç" müesseseleri ile yetinen Türkiye, bu konuda gerekli düzenlemeyi 20.06.2006 tarihi itibarıyla TBMM'de kabul edilen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yasallaştırmıştır. Yeni Kanun kapsamında yer alan "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." hükmü ile örtülü sermaye müessesesine kesinlik kazandırılırken, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar" Kanunen Kabul Edilmeyen Gider kalemine dahil edilerek 13. madde itibarıyla ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

Bilişim teknolojisindeki ilerlemelerin sınırsız bir dünyanın anahtarı olduğu günümüz dünyasında, uzakları yakın eden internet aracılığıyla gerçekleştirilen ticarete verginin kavranmasına dair OECD tarafından ciddi çalışmalar yürütülmektedir. Özellikle Ottawa Konferansı'nda kabul edilen "Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları" başlıklı rapor doğrultusunda, elektronik ticaretin vergilendirilmesin

esnasında dikkate alınacak genel ilkeler tarafsızlık (neutrality), verimlilik (efficiency), belirlilik ve basitlik (certainly and simplicity), etkinlik ve adillik (effectiveness and fairness) ve esneklik (flexibility) şeklinde sıralamıştır. Bu konuda genel kabul gören eğilim, maddi malların satışından elde edilen gelirin “ticari kazanç”, gayri maddi mallar ile danışmanlık gibi hizmetlerden kısacası dijital ürünlerden elde edilen gelir “telif hakkı” kapsamında değerlendirilirken, gelişen teknoloji karşısında uydular aracılığı ile de hizmet verebilme olasılığı dikkate alındığında sunucuların sabit bir işyeri sayılmayacakları yaklaşımı yaygınlaşmaktadır.

AB'nin 1997 yılında elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik başlatmış olduğu çalışmaların vücut bulduğu “Elektronik Ticarete Bir Avrupa İnişyatifi” ile bir yandan elektronik ticaretin gelişimini sağlamak diğer yandan vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya imkan sağlama potansiyelinin denetimini sağlamak amacıyla vergi sistemlerinin tarafsızlık ve belirlilik esasının ön planda tutulması gerektiğinin altı çizilmiştir. AB, rekabet eşitliği sağlanması amacıyla geleneksel ticaret kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlere yönelik KDV'nin elektronik ortama da yansması gerekliliği ile hiçbir vergi mükellefiyetine tabi olmaksızın AB tüketicilerine satış yapan AB dışı satıcıların satışlarının 100.000 Euro'yu aşması halinde derhal bir AB üyesi ülkeye kayıt ve tescil yaptırma zorunluluğu getiren direktif tartışmalarına sahne olmaktadır. Bu denli ciddi bir sorun karşısında Türkiye, 1997 yılında Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu ile elektronik ticarete yönelik saptamalarda bulunacak hukuk, teknik ve finans çalışma grupları oluşturulmuştur.

Türkiye'de yabancı sermayeye ilişkin mevzuatın genel çerçevesinin çizildiği 1954 tarihli “Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu”na ilaveten alınan “Yabancı Sermaye Çerçeve Kararları” ve 1989 tarihli “Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karar” ile yabancı sermayenin dolaşımına serbesti sağlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye'nin yabancı sermayeyi ülkeye çekme amacıyla uyguladığı yüksek faiz-düşük kur politikaları bir takım sorunları da beraberinde getirmiş ve OECD ile AB'de olduğu gibi sermaye hareketlerinin kontrol edilmesi meselesi gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda 1998 yılında hisse senetlerinin kısa vadede alım-satıma maruz kalmasını önlemek amacıyla bir düzenlemeye gidildiği gibi döviz alım-satımı üzerinden %0,1 oranında

“Kambiyo Muameleleri Vergisi” ve -her ne kadar kısa vadeli sermayeyi kontrol etme amacı taşımaya da- 2006 dönem başı itibariyle Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu gelirleri üzerine %15 oranında stopaj uygulamasına gidilmiştir. Ancak 22.06.2006 tarihi itibariyle son yapılan düzenleme, % 15’lik stopaj oranından yabancı yatırımcı için % 0, yerli yatırımcı için % 10 oranlarına geri çekilmesi amacına hizmet etmektedir.

Türkiye’de çevre sorunlarına ilişkin çözüm arayışlarının hukuki boyutu Cumhuriyet öncesi dönemin izlerini taşımasına rağmen aynı gelişmelerin fiiliyatta görülememesi çevresel sorunlarındaki artışı da beraberinde getirmiştir. Bunun üzerine 1982 Anayasası kapsamında bir takım çevresel düzenlemeler yapılmış, çevre kirliliği ile mücadele amacıyla yapılan harcamaları kirletenin karşılaması esasının getirilerek “Çevresel Etki Değerlendirme Raporu” hazırlanmasını kapsayan 1983 tarihli Çevre Kanunu ile rota belirlenmiştir. Kanun dayanılarak Çevre Kirliliğini Önleme Fonu Yönetmeliği, Hava Kalitesini Koruma Yönetmeliği, Su Kirliliği Kontrol Yönetmeliği gibi bir dizi yönetmelik çıkartılmıştır. Türkiye’de uygulanan Çevre Temizlik Vergisi çevre kirliliği ile ilgili faaliyetleri yönlendirme ve denetleme amacı güderken Motorlu Taşıtlar Vergisi, Taşıtlar Alım Vergisi ile kapsamı Özel Tüketim Vergisi bünyesine yansıtılan Akaryakıt Tüketim Vergisi daha çok mali amaç gütmektedir. Ulusal bazda gerçekleştirilen bu tür çevresel düzenlemelere ilaveten 24 Mayıs 2004 tarihi itibariyle BM İklim Değişikliği Çerçeve Anlaşması’na katılımı uluslararası düzenlemelere kayıtsız kalmadığının da bir göstergesidir. Bu katılımın gerektirdiği düzenlemeleri yapmak üzere oluşturulan alt çalışma grupları, Mart 2005’te Çevre ve Orman Bakanlığı’nın öncülüğünde İklim Değişikliği Ulusal Bildirime Hazırlık Projesi Koordinasyon Toplantısı gerçekleştirilmiş, yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımını arttırmayı teşvik edici yönetmelikler çıkartılmış ve bunların yanı sıra CO₂ depolama projesi ile ilgili görüşmeler de hala sürdürülmektedir.

OECD tarafından vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak sınıflandırılan zararlı vergi uygulamaları karşısında bir yandan kişilerin diğer yandan ülkelerin egemenliğine zarar vermeksizin adil vergi rekabeti ortamı sağlanması gerekmektedir.

Dolayısıyla ülkeler, vergi oranlarını birbirlerine yakınlaştırıp vergi mevzuatlarını basitleştirerek, vergi sistemlerini yerli ve yabancı yatırımcı ayırımı yapmaksızın yeniden yapılandırılmak suretiyle yatırımcı kaçışını önleyebilir, zararlı vergi rekabeti uygulamalarına devam eden 5 ülkeye bilgi değişimine ikna edici yaptırımlar uygulamak ve kendi mükelleflerine yurtdışı faaliyetlerini belgelendirme zorunluluğu getirmek suretiyle bu zarar verici tabloyu kırabilirler. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarında bulunan ülkelere ihraç edilen sermayenin makul sınırları aşması halinde özel izin alma ve buna paralel olarak –bu ülkelerin bilgi paylaşımına yanaşmamaları nedeniyle– sermaye ihracını caydırıcı düzenlemelere gidilmelidir.

Dünya genelinde –özellikle gelişmekte olan ülkelerde– ülkeler arası vergi farklılıklarından yararlanma amacı ile transfer fiyatlamasını bir araç olarak kullanan ÇUŞ’ların şirket içi alış-veriş fiyatını, faaliyetin gerçekleştiği ülkenin vergi sistemine göre subjektif olarak belirlemesini önleyici gerekli yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, ABD tarafından geliştirilen emsal bedel yöntemine yönelik yasal altyapının oluşturulması gerekliliği, günümüz örneklerinden de anlaşılmaktadır.

Bilişim teknolojisindeki ilerlemelerin sınırsız bir dünyanın anahtarı olduğu günümüz dünyasında uzakları yakın eden internet aracılığıyla gerçekleştirilen ticaret hacminde gün geçtikçe görülen artış, bu kavramın vergisel boyutu ele alınırken gözler önünde bulundurulması gereken bir donedir. Böyle bir ortamda ülkeler, bir yandan vergi kaybına diğer yandan çifte vergilendirme ya da haksız vergilendirmeye neden olmayacak düzenlemeleri uluslararası işbirliği içerisinde ortaklaşa yürütmek durumundadır.

Kısa vadeli spekülasyon karakterli sıcak paranın ülke ekonomilerinde neden olduğu tahribatın mümkün olan en az seviyeye indirilebilmesi amacıyla önerilen Tobin Vergisi’nin uluslararası görüşmeler çerçevesinde eleştirilere maruz kalmayacak şekilde kabul edilebilirliği ve uygulanabilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Ayrıca bu tür sermaye hareketlerinin denetimleri konusunda dünyanın her yerinde aynı anda, aynı kapsamda gerçekleştirilmesine yönelik görüş birliğinin sağlanması gerekmektedir.

Günümüz dünyasında ülkeler, küreselleşmenin neden olduğu vergisel sorunları giderme konusunda vergi sisteminin işleyişi ve mükelleflere yönelik alacağı önlemler ile ulusal bazda da olsa adım atmaktadırlar.

- **Vergi sisteminin işleyişine dair önlemler**, vergi sistemlerini yerli ve yabancı yatırımcı arasında eşitlik ilkesine zarar vermeyecek şekilde fark gözetmeksizin şekillendirilmesi, vergilemede adalet ilkesini zedeleyici –İskandinav ülkelerinin uyguladığı sermayeye düz oran, işgücüne artan oranlı vergi uygulamasını barındıran İkili Gelir Vergisi Sistemi gibi- uygulamalardan kaçınılması, getirilen vergisel düzenlemelerle vergi yapısının bütünselliğinin –bir düzenlemenin, diğer bir düzenlemenin etkisini nötrlememesi- bozulmaması, bilişim teknolojisinin gerektirdiği yeniden yapılanma sürecinin başlatılması, teknik altyapının hazırlanması, gerekli bilgiye sahip uzman kişilerin istihdam edilerek etkin denetimlerin yapılması ve mevcut vergi sistemlerini küreselleşen dünyanın gerekleri doğrultusunda düzenlemeler yapılması yer almaktadır.
- **Mükelleflere dair önlemler**, arasında ise her şeyden önce küreselleşmenin neden olacağı kültürel yozlaşmanın vergi ahlakı ve bilincini olumsuz yönde etkilememesi için -uzun vadeli olsa da- mükelleflere vergi ödevlerini yerine getirme konusunda gerekli sağduyunun ilköğretim sıralarından itibaren verilmeye başlanması, mükelleflerin yurtdışında gerçekleştirdikleri işlemleri ile ilgili ayrıntılı beyanname ile bildirme zorunluluğu getirilmesi yer almaktadır.

Ulusal hükümetler tarafından getirilen önlemler tam anlamıyla gerçekleştirilse dahi sorunların küresel boyutlu oluşu, çözüm için küresel işbirliğini gerektirmektedir. Örneğin; küresel kamusal nitelik arz eden finansal istikrarın sağlanmasına yönelik önerilen ve bazı ülkeler tarafından uygulama kararları alınan Tobin Vergisi -Şili ve Malezya’da kesin uygulanmakta-, spekülâtif amaçlı yabancı sermayenin, böyle bir vergiyi uygulamayan ülkeye kaçması ve uygulanan verginin anlamını yitirmesi söz konusu olacağı için, bu konuda küresel işbirliği gerekliliği yadsınamaz bir gerçektir. Bu bağlamda, uluslararası kuruluşların üye temsilcileri ile bu kuruluşlara üye olmayanların temsilcilerinin katıldığı ve uluslararası arenada oluşan vergisel sorunların masaya

yatırıldığı oldukça geniş katılımlı bir forum düzenlenerek Dünya Vergi Örgütü kurma çalışmaları başlatılabilir.

Dünya Vergi Örgütü bünyesinde “Zararlı Vergi Uygulamalarını Tespit ve Önleme Komisyonu”, “Uluslararası Transfer Fiyatlamasını Tespit ve Önleme Komisyonu”, “Elektronik Ticaret Tespit ve Önleme Komisyonu”, “Uluslararası Sermaye ile Finansal Piyasaları Düzenleme Komisyonu” kurularak bu komisyon raporları doğrultusunda, tüm dünya ülkelerinde sağlanan mutabakata istinaden “eş zamanlı” olarak denetimlerin başlatılması ve gerekli yaptırımların uygulanması ciddi bir çözüm önerisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bütün ülkeler arasında gelir düzeyi farklılıkları -örneğin; gelişmekte olan ülkelerin spekülâtif amaçlı sermaye hareketlerini kalkınma amacına hizmet eden bir araç olarak algılaması-, özellikle “eş zamanlı” olarak denetimlerin başlatılması kararında uzlaşmaya varılmasını oldukça güçleştirmektedir. Görüldüğü gibi, kaçınılmaz küreselleşme gerçeği, vergi sistemlerini adeta çıkmaz bir sokağa sürüklemektedir. Henüz yolunu bulamayan vergi sistemleri, küreselleşen dünyanın gerektirdiği yasal ve yapısal düzenlemeleri gerçekleştirmek, vergi oranlarını birbirine yakınlaştırmak suretiyle bu handikaptan kurtulabilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDİŞ, Muhammed; **Global Finansal Sistem Finansal Krizler ve Türkiye**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2002.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1997.
- AKGÜÇ, Öztin; **Finansal Yönetim**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1998.
- AKTAN, Coşkun Can; **Anayasal İktisat ve Ekonomik Anayasa**, İstanbul: İz Yayıncılık, 1997.
- AKTAN, Coşkun Can; **Yeni İktisat Okulları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- ATAÇ, Beyhan; **Maliye Politikası**, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No:118, 2002.
- BENLİKOL, Sabahattin; MÜFTÜOĞLU, Hilal; **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7
- BERKSOY, Turgay; **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi Yayın No: 411.
- CANPOLAT, Önder; **E- Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, Yayın No: 89, Ankara, 2001.
- CEYLAN, Ali; **Finansal Teknikler**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- ÇELEBİ, A. Kemal; **Kamu Ekonomisi Analizi (Kamu Ekonomisinin Büyüklüğü Sorunu)**, Emek Matbaası, Manisa, 2000.
- DEVİRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999.
- DOLANBAY, Coşkun; **E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri**, Ankara: Meteksan Sitem Yayınları, 2000.
- DURAN, Mustafa; **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 33, 2003.
- EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Kamu Teorisi)**, Beşinci Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000.
- EKER, Aytaç; **Kamu Maliyesi (Kamu Hizmetleri, Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri)**, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1998.
- EKER, Aytaç; ALTAY, Asuman; SAKAL, Mustafa; **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, İzmir: Anadolu Matbaası, 1997.

- EKMEKÇİ, Esra; **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret A.Ş., 2003.
- EROL, İbrahim; **Para-Banka Teori ve Politika**, Manisa: Emek Matbaacılık, 2002.
- ERSOY, Arif; **İktisadi Düşünceler Tarihi**, İzmir: Akyol Matbaacılık, 1986.
- FRIEDMAN, Thomas; **Lexus ve Zeytin Ağacı, Küreselleşmenin Geleceği**, ('den Çev. Elif ÖZSAYAR), İstanbul Boyner Holding Yayınları, 1999.
- GİRAY, Filiz; **MALİYE TARİHİ**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.
- GÖRMEZ, Kemal; **Çevre Sorunları ve Türkiye**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- GÖVER, Z.Tuğrul; **Doğrudan Yabancı Yatırımların Uluslararası Ticarete Etkileri: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Gen. Müd., Araştırma ve İnceleme Dizisi No: 40, Ankara, 2005.
- GÜRAN, Nevzat; AKTÜRK, İsmail; **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, Isparta: Tuğra Ofset, 2001.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer; **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri, 1997.
- HATİPOĞLU, Zeyyat; GÜRSOY, Cudi Tuncer; **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Bilmen Basımevi, 1979.
- HEREKMAN, Aykut; **Kamu Maliyesi-II**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988.
- HIRST, Paul; THOPMSON, Grahame; **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Çev. Çağla ERDEM, Elif YÜCEL, Ankara: Dost Kitabevi, 2003.
- İŞİK, Hüseyin; **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 370, Ankara, 2005.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, **Avrupa Birliği ve Türkiye'nin Çevre Politikalarının Karşılıklı İncelenmesi**, İKV Yayınları No: 153, İstanbul, 1998.
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, **Uluslararası Sermaye Hareketlerinde Portföy Yatırımları ve Türkiye**, Araştırma Yayınları No: 3, İstanbul, 1994.
- İstanbul Ticaret Odası, **Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2002-14, Nisan 2002.
- KAPLAN, Cafer; **Finansal Yenilikler Ve Piyasalar Üzerine Etkileri: Türkiye Örneği**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü

- Tartışma Tebliği No: 9910, 1999.
- KARAKAYALI, Hüseyin; **Makro Ekonomi**, 3. Baskı, İzmir: Bilgehan Basımevi, 1995.
- KAYIHAN, Şaban; YILDIZ, Habib; **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.
- KAZGAN, Gülten; **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, 10. Baskı, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2002.
- KAZGAN, Gülten; **Küreselleşme ve Ulus-Devlet**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2002.
- KORKMAZ, Esfender; **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1982.
- MAVRAL, Ülker; **Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim, 2003.
- MİYNAT, Mustafa; **Liberalizasyon Sürecinde İstikrar Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi (İsrail, Meksika ve Türkiye)**, Ankara: Odak Yayınevi, 2004.
- MUTER, Naci Birol; **Vergi Teorisi**, Manisa: Emek Matbaacılık, 2001.
- MUTER, Naci Birol; ÇELEBİ, Kemal; SAKINÇ, Süreyya; **Kamu Maliyesi**, Manisa: Emek Matbaası, 2003.
- NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1992.
- NEMLİ, Arif; **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, İstanbul: Gür-yay Matbaası, 1979.
- OKUR, Ahmet; **İktisadi Düşüncenin Evrimi**, İzmir: Güleç Matbaacılık, 2000.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat; **Global Kamu Malları ve Finansmanı**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1992.
- ÖNCÜ, Semra; **İşletmelerde Yönetim Kontrolü ve Sorumluluk Raporlaması**, İzmir: Serdar Ofset, 1992.
- ÖZ, Semih; **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- ÖZSOYLU, Ahmet Fazıl; **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, İstanbul: Bağlam Yayıncılık, 1996.
- PARASIZ, İlker; **Monetarizm (Friedmancı Yaklaşım)**, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1991.

- SAKINÇ, Süreyya; **Yerel Yönetimler Ekonomisi**, Manisa: Emek Matbaacılık, 2001.
- SAVAŞ, Vural; **İktisadın Tarihi**, 4. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.
- SÖZER, Bülent; **Elektronik Sözleşmeler**, İstanbul, 2002.
- STIGLITZ, Joseph E.; **Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı**, ('den Çev. Arzu TAŞÇIOĞLU & Deniz VURAL), İstanbul: Mart Matbaacılık, 2002.
- ŞATIROĞLU, Kadir D.; **Çok Uluslu Şirketler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No : 536, 1984.
- TANER, Tuna ÖNCÜ, Semra; **İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol**, Manisa: Emek Matbaası, 2000.
- T.C.M.B., **Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri**, Ankara, 2002.
- TEATHER, Richard; **The Benefits Tax Competition**, IEA The Institute Economics Affairs, 2005.
- UNCTAD, World Investment Report 2005 Transnational Corporations and the Internationalization of R & D Overview, United Nations New York and Geneva.
- USTA, Öcal; **İşletme Finansı ve Finansal Yönetim**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005.
- YALTI, Billur; **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, İstanbul: Der Yayınları No: 357, 2003.
- YARAŞLI, Genç Osman; **Türkiye' de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, 2005.
- YILDIZ, Habib; **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

MAKALELER VE DERGİLER

- AĞBAL Naci, “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği - I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:105, 2000.
- AĞBAL Naci, “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği - II”, **Yaklaşım Dergisi**, S:106, 2000.
- AKALIN, Güneri; “Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları”, **Prof. Dr. Salih ŞANVER’ e Armağan**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul, 1998.
- AKBAY, Levent; “Tobin Vergisi ve Çıkış”
< www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30559 >
(11.05.2006).
- AKIN, Emrah; “Çokuluslu Şirketler, Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Vergisel Teşvik”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 148, 2005.
- AKKAYA, Mustafa; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”,
< enoter_hukuk.tripod.com/mustafa_akkaya.htm > (10.09.2005)
- AKKAYA, Şahin; “Çevre Vergileri ve Gelir Dağılımı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Kırkaltıncı Seri, İstanbul, 2004.
- AKTAN, Coşkun Can; VURAL, İstiklal Yaşar; “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi**, S:22, 2004.
- AKTAN, Coşkun Can; Hüseyin ŞEN “Küreselleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler”,
< <http://canaktan.org/yeni-trendler/> > (05.04.2005).
- AKTAN, Coşkun Can; “Merkantilizm ve Fizyokrazi”,
< www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar/merkantilizm-fizyo.htm >
(12.04.2005).
- ALPTÜRK, Ercan; Ayfer KAYACAN, “Off-Shore Hesaplarının Finansal ve Vergisel Boyutu İle Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 170, 2002.
- ANGIN, Erdiñ; “Türev Piyasalar: Future, Forward, Swap ve Option İşlemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 203, 1998.
- Ankara Ticaret Odası, “İş Hayatında Yeni Kavramlar Elektronik Ticaret ve İnternet”, ATO Yayın No: 08, Ankara, 1999.
- ARIKAN, Zeynep; YURTSEVER, Hatice; “Sermaye Hareketlerinin

- Vergilendirilmesine İlişkin Bir Öneri: Tobin Vergisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 189, 2004.
- ASLAN, Sinan; “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, S: 12, 2004.
- AY, Hakan; “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 236, 2001.
- BAKKAL, Ufuk; “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kırkıbirinci Seri**, İstanbul, 2002.
- BALSEVEN, Hale; “Globalizasyon Sürecinde Önerilen Yeni Vergiler ve Regülasyonlar-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 136, 2004.
- BALSEVEN, Hale; “Globalizasyon Sürecinde Önerilen Yeni Vergiler ve Regülasyonlar-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 137, 2004.
- BALSEVEN, Hale; “Dünya Uygulamalarında ve Türkiye’de Finansal Piyasalardaki İşlem Vergileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 265, 2003.
- BENK, Serkan; AKDEMİR, Tekin; “Globalleşme ve Ekonomik Değişim”, < www.cmis.org.tr/dergi/012004/makale2.pdf > (12.04.2005).
- BEYLİK, Ali; “Uluslararası Transfer Düzenlemesi ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, S: 17, 2004.
- BEYLİK, Ali; “Transfer Fiyatlaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 142, 2004.
- BOZKURT, Veysel; “Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşım”, < <http://isguc.org/vbozkurt1.htm> > (04.04.2005).
- BRETSCHGER, Lucas; HETTICH, Frank; “Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory And Evidence For OECD Countries”, *European Journal of Political Economy*, V. 18, Issue.4, 2002.
- CANGİR, Niyazi; “Vergide Rekabet Ya Da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:91, 2000
- CNOSEN, Sijbren; *Tax Policy In The European Union A Review Of Issues And Options*, 2002.
<www.edata.ub.unimaas.nl/www.e-docs/loader/file.asp/aid=588.pdf>
(05.04.2006).
- CORDELL, Arthur J.; “New Taxes For A New Economy”, *Government Information in*

- Canada, Volume 2, N: 4, 1996
< <http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>> (20.02.2006).
- CRAVENS, S. Karen; “Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmanın Rolü”, Çev. İhsan GÜNAYDIN, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 141, 2000.
- ÇALIŞKAN, Abdülkerim; “Ekolojik Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, S: 132, 1999.
- ÇEMBER, Erol; “Türkiye’de Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 132, 1999.
- ÇEVİK, Savaş, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 270, 2004.
- ÇİMAT, Ali; YAYMAN, Derya; “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, S: 20, 2005.
- ÇİLKOPARAN, Yusuf; “Elektronik Ticaret ve Vergi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 243, 2001.
- ÇÖMEZ, Niyazi; “AB ve ABD’de Vergi Konusundaki Yenilikler (Trend)”, **17. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul: Türmob Yayınları, 2002.
- DEMİRCAN SİVEREKLİ, Esra; “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S: 21, 2003.
- DİCLE, Berk; “Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 163, 1995.
- DİLEYİCİ, Dilek; “Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: C.C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ.Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004.
- DEMİR, Muzaffer; “Globalleşen Vergi Cennetleri”,
<www.turkhukuk sitesi.com/hukukforum> (06.06.2005).
- DEMİR, Recep; Ülkelerin Elektronik Ticarete Hazırlık Değerlendirmesi, “Türkiye İçin Bir Değerlendirme), 2001.
<www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2001/elektronik.htm>(05.06.2006)
- DTM, “Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri”,
< www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayı%2011/vergi.htm > (19.03.2006).
- DURMUŞ, Mustafa; “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri-I”, **Yaklaşım Dergisi**,

- S: 135, 2004.
- DURMUŞ, Mustafa; “Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 136, 2004.
- EBİÇLİOĞLU, Fatih; KAHRAMAN, Kemal Abdulkadir; “Swap İşlemleri Vergiden Kaçınma Aracı mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 210, 1999.
- EBİRİ, Kevser Altay; “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Raporu Dergisi**, S: 47, 2000.
- ENE, Selda; “Elektronik Ticarete Tüketicinin Korunması ve Bir Uygulama”, <www.eticaret.org/sureci.htm> (07.03.2005)
- ERÇEL, Gazi; “Küreselleşme ve Uluslararası Finansal Gelişmeler”, 17. Asya Bankalar Birliği Genel Kurulu, İstanbul, Eylül 2000.
<www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/Kuresellesme.html>(10.4.2005)
- ERKAN, Mehmet; “AB Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: ÖTV”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 251, 2002.
- EU, “A European Initiative in Electronic Commerce”, 15.04.1997
< www.bakernet.com/ecommerce/european%20ini%20ecom.pdf > (05.05.2006).
- EYÜPGİLLER, Saygın; “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 222, 2000.
- EYÜPGİLLER, Saygın; “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Vergi Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 249, 2002.
- FEIGE, Edgar L.; “Taxation for the 21st Century: The Automated Payment Transaction (APT) Tax”, Forthcoming Economic Policy, 2000,
< <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/0106/0106001.pdf>> (11.02.2006).
- FEIGE, Edgar L.; “Rethinking Taxation: The Automated Payment Transaction (APT) Tax”, 2001, < <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/0106/0106002.pdf>> (16.02.2006)
- FELIX, David; “Financial Globalization ad the Tobin Tax”, Challenge, Vol: 38, Issue: 58. 1995.
- FERHATOĞLU, Emrah; Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri”, **E-Yaklaşım**, S: 3, 2003.
- GAFFNEY, Mason; “The Worldwide Benefits of International Tax Competition”, The

- Progress Report, 2002. <www.progress.org/archive/gaffney.10htm>(22.08.2005)
- Gartner Group, “GartnerGroup Forecasts Worldwide Business-to-Business E-Commerce to Reach \$7.29 Trillion in 2004”,
< www.gartner.com/S5_aboutSpres_roomSpr2000016a.html > (04.03.2005)
- GİRAY, Filiz; “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S: 9, 2005.
- GİRAY, Filiz; Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 272, 2004.
- GİRAY, Filiz; “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, S: 260, 2003.
- GİRAY, Filiz; “Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 254, 2002.
- GONCA, Gülen; “**AB Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları**”,
< www.bilgisayarlimuhasebe.com.tr > (17.05.2005).
- GOODSPEED, Timothy J.; “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”,
Çev: İsa SAĞBAŞ, **Maliye Dergisi**, 2002.
- GÖKAL, İsmail; “Global Değişim, Stratejik Ticaret Politikası ve Türkiye İçin Bir Ticaret Senaryosu”, < <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/nis97/4.htm> > (12.02.2005).
- GÖKBEL, Doğan; “Uluslararası Bir Vergi: Tobin Vergisi”,
< www.eso-es.net/kurumsal/yazi.asp?82 > (10.02.2006).
- GÖKBUNAR, Ramazan; “Anayasal Vergi Politikası Yaklaşımı”, **Maliye Yazıları Dergisi**, S: 41, 1993.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza; “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, S: 4, 1998.
- GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Keramettin; UTKUSEVEN, Ahmet; “Yeniden Yapılanma veya **Yeniden Yapılanma**: Vergi İdaresi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, **Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No: 13, Ankara, 2002.
- GÖKBUNAR, Ramazan; UTKUSEVEN, Ahmet; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 27, 2002.
- GÖKTAŞ, Abdulkadir; “Küreselleşme ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri,

- Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi Önerisi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 90, 2000.
- GÜNER, M. Fatih; “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, **E-Yaklaşım**, S: 14, 2004.
- GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Cennetleri Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2005.
- GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 207, 2005.
- GÜNAYDIN, İhsan; “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 224, 2000.
- GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Konuları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 279, 2004.
- GÜNEŞ, İsmail; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu”, < <http://inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc> > (08.09.2005)
- GÜNGÖR, Kamil; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 251, 2002.
- GÜNGÖR, Kamil; İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizm’den Günümüze İktisadi Düşünceler, < www.ceterisparibus.net > (24.04.2005).
- HABERMEIER, K.; KIRILENKO, A.; “Securities Transaction Taxes and Financial Markets”, IMF Working Paper, May, 2001. <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp0151.pdf> (10.05.2006)
- HEPER, Fethi; HOŞYUMRUK, Şennur; “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 116, 2002.
- HEPER, Fethi; HOŞYUMRUK, Şennur; “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 117, 2002.
- HORNER, Frances M.; “Do We Need an International Tax Organization?”, Tax Notes, 2001, <www.law.wayne.edu/McIntyre/text/horner_and_oecd.pdf> (18.03.2006).
- HUFBAUER, Gary Clyde; “Tax Policy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States”, Paper for the AICGS Taxation Seminar Washington, 1999. < www.iie.com/publications/papers/paper.cfm?ResearchID=337 > (15.09.2005).

- IŞIK, Kadir; “Globalleşmenin Kısa Tarihi ve Mali Olaylar”, **Marmara Üniversitesi S.B.E. Hakemli Dergisi**, Sayı: 18, Yıl:8, Cilt: 5, 2002.
- İKV, “Avrupa Birliği Vergi Politikası” < www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf > (05.04.2006).
- İKV, “Avrupa Birliği’nin Çevre Politikası”, < www.ikv.org.tr/pdfs/4f3a608d.pdf > (18.03.2006).
- JAMALİ, Tarık; “İşsizliğe Çare: Yeşil Vergiler”, **E-Yaklaşım**, S: 27, 2005.
- KAPUSUZUOĞLU, Tuncay; “Tobin Vergisi Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yıkıcı Etkilerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 250, 2002.
- KAPUSUZUOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 214, 1999.
- KAR, KARA, “Türkiye’ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler”, < www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm > (08.08.2005).
- KARABIÇAK, Mevlüt; “Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 7, S: 1, 2002.
- KARACA, Yüksel, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu Açısından Türkiye Nerede?”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 93, 2000.
- KARAKAYA, Etem; ÖZÇAĞ, Mustafa; “Sürdürülebilir Kalkınma ve İklim Değişikliği: Uygulanabilecek İktisadi Araçların Analizi”, < www.econturk.org/Turkiyeekonomisi.pdf > (15.04.2006).
- KELEŞ, Yusuf, “Dünya Ekonomisi – Avusturya’daki Vergi İndirimi Almanya’yı Endişelendiriyor”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 276, 2004.
- KELEŞ, Yusuf; “Dünya Ekonomisi – Düz Oranlı Vergi Mutluluğu-”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 282, 2005.
- KHALİLZADEH-SHİRAZİ, Javad; SHAH, Anwar; “Tax Reform in Developing Countries”, **Finance & Development**, 1991, Vol: 28, No: 2, pp. 44–46 (’den çev. Ersan ÖZ), **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 248, 2002.
- KILIÇ, Nurel; “Kyoto Protokolü”, **A&G Bülten**, Araştırma ve Meslekleri Geliştirme

- Müdürlüğü, < www.izto.org.tr/NR/rdonlyres.pdf > (01.06.2006).
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Kayıtdışı, Ekonomi ve Bürokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 190, 1997.
- KOYUNCU, Mesut; “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 290, 2005.
- KÖSE, Ömer; “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, **Sayıştay Dergisi**, S: 49.
< www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf > (09.04.2005).
- KULU, M. Bahattin; “Çevre Vergileri ve Gelişmiş Ülkelerdeki Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 234, 2001.
- KÜÇÜKÖZYİĞİT, Galip; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde ‘Bit Vergisi’ Teklifi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 265, 2003.
- MATHIASON, Nick; “UN Targets Tax-Avoiding Multinationals”, The Observer, 2003
< <http://observer.guardian.co.uk/business/story/0,6903,1110955,00.html> >
(19.03.2006).
- MAVRAL, Ülker; “Karapara Kayıtdışı Ekonomi ve Globalleşme Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 174, 2003.
- MEUSSEN, Gerard; The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of The Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States, 2003,
< www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf > (20.05.2005).
- NEIGHBOUR, John; “Transfer Pricing: Keeping it at Arm’s Length”, OECD Centre for Tax Policy and Administration, April 2002,
< www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html > (08.08.2005).
- OECD Policy Briefs No.1–1997, < www.oecd.org/publications > (28.02.2005)
- OECD, Tax Database, Part IV. Value Added Taxes, 2005,
< www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls > (15.02.2006)
- OECD, A Process For Achieving A Global Level Playing Field, OECD Global Forum on Taxation, Berlin, 3-4 June 2004.
< www.oecd.org/dataoecd/13/0/31967501.pdf > (25.03.2006).
- OECD, “Closing Statement by the Co-Chairs”, **Global Forum on Taxation**, Ottawa, 2003. < www.oecd.org/document > (30.03.2006).
- OKSAY, Suna; OKSAY, Serhan; “The New Global Economic Environment”,

- Marmara Journal of European Studies**, No: 2, 2002.
- OWENS, Jeffrey; "Taxation in a Global Environment", OECD Observer, 2002.
<www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/650/Taxation_in_a_global_environment.html> (10.02.2006).
- OWENS, Jeffrey; "Taxation in the Wired World", 2000,
< <http://e-jis.ncsi.iisc.ernet.in/bc/societal-issues/202/202.pdf> > (30.03.2006).
- ÖĞÜT, Semih; "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 176, 2003.
- ÖNCEL, Yenal; "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımını ve Vergilendirme",
İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kırkbirinci Seri, İstanbul, 2002.
- ÖNER, Yavuz; "Zararlı (Haksız) Vergi Rekabeti", **E-Yaklaşım**, Haziran, S: 11, 2004.
- ÖZ, Semih; "Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar", **Yaklaşım Dergisi**, S: 139, 2004.
- ÖZ, Semih; "Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD'nin 2004 Yılı İlerleme Raporu", **E-Yaklaşım**, S: 10, 2004.
- ÖZ, Semih; "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", **Yaklaşım Dergisi**, S: 141, 2004.
- ÖZDEMİRCİ, Abdullah; "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, S: 52, 2001.
- ÖZEL, Salih; Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi, **Yaklaşım Dergisi**, S: 72, 1998.
- ÖZPENÇE, Özay; ÖZPENÇE İDİKUT, Aylin; "İktisadi Gelişmede Vergi Anlayışları",
Vergi Sorunları Dergisi, S: 194, 2004.
- ÖZYILDIZ, R. Hakan; "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarında Karar Alma Prosedürü", **Hazine Dergisi**, S: 11, 1998.
- PEHLİVAN, Osman; GÜNAYDIN, İhsan; "Türkiye'de Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 174, 1996.
- RUGY, EDWARDS; International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government, Policy Analysis, No: 431, April 12, 2002.
- SARAÇOĞLU, Fatih; ŞAHAN, Özgür; "Tobin Vergisi ve Türkiye'de

- Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, S: 55.
- SAVAŞAN, Fatih; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, S: 10, 2005.
- SCHNEIDER, Friedrich; KLINGLMAIR, Robert; Shadow Economies Around the World: What Do We Know?, **Working Paper** No: 2004-03, < www.crema-research.ch > (20.09.2005).
- SOETE, Luc; WEEL, Bas Ter; “Globalization, Tax Erosion and the Internet”, 1998 <<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=98> > (16.02.2006).
- ŞEN, Hüseyin; KESKİN, Abdullah; ÖZ, Ersan; “Tobin Vergisi Spekülatif Amaçlı Döviz Hareketlerini Önlemede Bir Çözüm Olabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 190, 2004.
- ŞENALP, Şükrü; “Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, < www.alomaliye.com.tr > (05.05.2006)
- TANRIKULU, Abdurrahim; TUZCUOĞLU, Bülent Canani; “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 44, 1996.
- TANZI, Vito; “Globalization and the Work of Fiscal Termites”, **Finance & Development**, Vol: 38, No: 1, March 2001. < www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm > (20.05.2005).
- TANZI, Vito; “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, Çev: Hüseyin ŞEN, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 241, 2001.
- TANZI, Vito; “Küreselleşme ve Mali Termitler”, Çev. Mustafa MİYNAT, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 42. Seri**, 2002.
- TANZI, Vito; ZEE, Howell; “Tax Policy for Developing Countries”, (den çev. İ. Halil BAĞDANLI), **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 205, 2005.
- TANZI, Vito; ZEE, Howell; “Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries”, **IMF Working Paper No: 00/35**, 2000.
- TBB, “Karaparanın Aklanması Suçu İle Mücadele ve Bankaların Yükümlülükleri”, < www.tbb.org.tr/turkce/yayin/235.pdf > (07.07.2005)
- TURMOB, “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve OECD Ülkeleri” < www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/vergigelirleri.htm > (15.04.2006).
- TÜLAY, Burçak; ATAMAN ERDÖNMEZ, Pelin; “Küresel Krizlere Yeni

- Yaklaşımlar”, Türkiye Bankalar Birliği Araştırma Grubu, 1999.
< www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/kuresel.doc > (10.02.2006).
- TÜRKKOT, Mustafa; “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri”,
E-Yaklaşım, S: 28, 2005.
- UN, **General Assembly**, 2001. < www.un.org/esa/ffd/a55_1000.pdf > (18.03.2006).
- UYANIK, Namık Kemal; “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”,
Yaklaşım Dergisi, S: 107, 2001.
- ÜLMAN, Haluk; “Dünya Nereye Gidiyor?”, **Yeni Dünya Düzeni ve Türkiye**, Der.
Sabahattin Şen, Bağlam Yayınları, İstanbul, 1992.
- VURAL, Y; “Dış İstikrarın Sağlanması ve Kalkınmanın Finansmanında Global
Vergi Önerisi: Tobin Vergisi”, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed.
C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ. Y. VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004.
- VURAL, İstiklal Yaşar; “Ekolojik Değişimin Kamu Maliyesine Yansıması: İklim
Değişiklikleri, Sürdürülebilir Kalkınma ve Karbon Vergileri”, **Kamu
Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed. Coşkun Can AKTAN, Dilek
DİLEYİCİ, İstiklal Yaşar VURAL), Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004.
- YETKİNER, Erkan; “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri
Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 235, 2001.
- YILDIRIR, Esra; KARAKURT, Hilal; “E-Devlet ve Uygulamaları”, **İş, Güç Endüstri
İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt:6, S: 01, 2004,
<www.isgucdergi.org/index.php?arc=arc_view.php&ex>, (05.03.2006).
- YILDIZ, Habib; “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**,
S: 255, 2002.
- YILMAZ, Celali; “Döviz Kuru İstikrarının Sağlanmasında Vergi Politikasından
Yararlanılması: Tobin Vergisi”,
< www.activefinans.com/active/arsiv/sayi24/doviz.html > (10.02.2006).
- WACHTEL, Howard M.; “Tobin and Other Global Taxes”, Review of International
Political Economy 7:2 Summer, 2000.
- WTO, Electronik Commerce and the Role of the WTO, 1998,
< www.wto.org > (28.02.2005).
- www.supercadde.com/dukkana/e-ticaret/content.htm > (04.03.2005).

BİLDİRİLER

- AKTAN, Coşkun Can; “Dünyadaki Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Uluslararası Sempozyumu**, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 29, Kırgızistan, 02–04 Mayıs 2002.
- APAK, Günay; UBAY, Bahar; “İklim Değişikliği Ulusal Bildirim Proje Yönetim”, **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006 < www.iklimnet.org > (01.06.2006)
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin; SARUÇ, Naci Tolga; SAĞBAŞ, İsa.; “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- BİLİCİ, Nurettin; “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10–14 Mayıs 2004
- ENGİN, İsmail; “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları, 17. Maliye Sempozyumu**, TURMOB Yayınları, Fethiye, 22–25 Mayıs 2002.
- GÜNAYDIN, İhsan; BENK, Serkan; “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- KAYA, Durmuş; “Türkiye’de Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Potansiyeli ve Çevresel Etkilerinin Karşılaştırılması”, **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006).

KIZILOT Şükrü, ÇOMAKLI, Şafak Ertan; “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı

- Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **19. Maliye Sempozyumu**, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- MERİÇ, Metin; Hakan AY, Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- MUTER, Naci BİROL; KOVANCILAR, Birol; “Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- MUTER, Naci BİROL; ÖZDİL, Tuncer; YILMAZ, Cengiz; “Globalleşmenin Gelişmekte Olan Ülkeler Üzerindeki Etkileri”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomileri Uluslararası Sempozyumu**, Kırgızistan, 02–04 Mayıs 2002.
- MUTLU, Ayşegül; “Küresel Kamusal Mallar Bağlamında Sağlık Hizmetleri ve Çevre Kirlenmesi: Üretim, Finansman ve Yönetim Sorunları”, **21. Türkiye Maliye Sempozyumu Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler**, Antalya, 2006.
- ODABAŞ, Hakkı; SAVAŞAN, Fatih; “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10–14 Mayıs 2004.
- OKANDAN, Ender; “CO2 Emisyonu ve Kurtulma Seçenekleri: Jeolojik Formasyonlarda Depolanması”, **İklim Değişikliği Sözleşmesi Çerçevesinde Enerji Sektörü Konferansı**, Ankara, 11 Mayıs 2006, < www.iklimnet.org > (01.06.2006).
- SOYDAN, Billur YALTI; “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak”, **Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum 17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, TURMOB Yayınları-185, Fethiye, 22–25 Mayıs 2002.
- ÜNSAL, Hilmi; ÇAŞKURLU, Eren; “Global Kamu Malı Perspektifinden Finansal İstikrarın Sağlanması ve IMF’nin Rolü”, **Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler 21. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10–14 Mayıs 2006.

TEZLER

- AKTAŞ, Mehmet; **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2003.
- BENK, Serkan; **Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2002.
- İNANDIM, Şeyda; **Kısa Vadeli Sermaye Hareketleri İle Reel Döviz Kuru Etkileşimi: Türkiye Örneği**, T.C. Merkez Bankası Piyasalar Genel Müdürlüğü, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2005.
- TÜZGEN, Cüneyt; **Kalkınma Sürecinde Vergi Sisteminin Ekonomideki Yapısal Değişime Uyumunun Sosyo-Ekonomik Sonuçları (Türkiye Örneği)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 1998.
- UZUNOĞLU, Hakan; **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Master Tezi, Ankara, 2002.
- YAMAÇ, Emel; **Küresel Vergi İşbirliğinde Vergi Cennetleri ve Zarar Verici Vergi Uygulamaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2005.
- ÖZALP, Pınar; **Türev Araç Piyasalarının Finansal Sistemin İşleyişi İçindeki Rolü: Türkiye’de Bu Piyasalara İşlerlik Kazandırma Çalışmaları**, Uzmanlık Yeterlilik Tezi T.C. Merkez Bankası Piyasalar Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.
- ÖZCAN, Bülent; **Avrupa Birliği’nde Sermayenin Serbest Dolaşımı Konusundaki Mevzuat ve Türkiye’nin Uyumunu**, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Ekonomik ve Mali Konular Dairesi Uzmanlık Tezi, Ankara, 2004.

RAPORLAR

- DPT, Birleşmiş Milletler Mukim Koordinatörlüğü, **Binyıl Kalkınma Hedefleri Raporu Türkiye 2005**, DPT Yayınları, Ankara, 2005.
- DPT, **Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001.
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
- GWARTNEY J.; LAWSON, R.; GARTZKE, E.; **Economic Freedom of the World – 2005 Annual Report**,
< www.freetheworld.com/2005/2005_Full_Report.pdf > (01.02.2006)
- OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The Progress Report**, Paris, 2004.< www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf > (24.08.2005)
- OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, Paris, 1998
< www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf > (24.08.2005).
- OECD, **Toward Global Tax Co-operation**, Report To The 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices,
< www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf > (20.03.2006).
- OECD, **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report** < www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf > (24.08.2005).
- OECD, **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Report of the Committee on Fiscal Affairs**, Paris, 1996.
- OECD, **Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce**, An International Conference Organised by the OECD and the Government of Finland in Cooperation with the European Commission, The Government of Japan and the Business and Industry Advisory Committee to the OECD, Turku, Finland, 19-21 November 1997, DSTI/ICCP(98)13/FINAL, Paris,
< www.oecd.org/data_oecd/37/55/2751237.pdf > (30.03.2006).
- OECD, **Electronic Commerce: The Taxation Framework Conditions**, A Report by

Committee on Fiscal Affairs, Ottawa, 1998.

< www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf > (30.03.2006)

EC, **First Annual Report on The Implementation of The Code of Conduct For**

Business Taxation and Fiscal State Aid, COM, 595 Final, Brussels, 1998, s.1.

< http://aei.pitt.edu/3356/01/000532_1.pdf > (10.04.2006).

Sera Gazları Emisyon Envanteri Çalışma Grubu, **Sera Gazları Emisyon Envanteri**

Çalışma Grubu 2006 Taslak Raporu, Nisan 2006,

< www.iklimnet.org/groups/Emission_Inventory/sera_gazlari > (10.06.2006).

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi**

Sistemi, Ankara: TOBB Özel İhtisas Raporu, 2001.



BBC, “Kyoto’ya Rakip İklim Planı”,

<www.bbc.co.uk/turkish/news/story/2005/07/050728_new_protocol.shtml>
(05.04.2006)

CNN TÜRK, “Dolaylı Vergilerin Payı Artıyor” (28.04.2005),

< www.cnnturk.com/EKONOMI/GENEL/haber_detay > (04.01.2006).

Günlük Evrensel Gazetesi, “Sermayenin Vergi Cennetleri”, (18.01.2002),

< www.evrensel.net/02/01/18/dunya.html#1 >, (12.06.2005).

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İstatistikleri”,

<www.gib.gov.tr> (04.01.2006)

Referans Gazetesi (09.11.2005), “Yatırım Ortamı Adım Adım İyileşti”,

<www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=27817&KTG_KOD=334>
(28.11.2005).