

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİMDALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

145393

**KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE HAKSIZ VERGİ
REKABETİNİN TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI
YÖNÜNDEN YANSIMALARI VE SORUNA İLİŞKİN ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

İsmail KÜÇÜKAKIN

145393

Danışman

Prof. Dr. Fevzi DEVRİM

İZMİR

2004

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğumuz " Küreselleşme Sürecinde Haksız Vergi Rekabetinin Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçağı Yönünden Yansımaları ve Soruna İlişkin Çözüm Önerileri" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak hazırlanmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım

10.10.2004

İsmail KÜÇÜKAKIN



TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 29/9/2004 tarih ve .../8..sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliğinin .../8..maddesine göre Maliye Anabilimdalı, Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans öğrencisi İsmail KÜÇÜKAKIN'ın Küreselleşme Sürecinde Haksız Vergi Rekabetinin Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçağı Yönünden Yansımaları ve Soruna İlişkin Çözüm Önerileri konulu tez incelenmiş ve aday 26/10/2004 tarihinde, saat 14.30 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 35 dakika süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan Anabilim Dallarından jüri üyelerince sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin Başarılı olduğuna oy birliği ile karar verildi.

Başkan

Prof. Dr. Fehi Devrim

Üye

Prof. Dr. C. Can Aktaç

Üye

Yrd. Doç. Dr. Semir Atak

YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ/PROJE VERİ FORMU

Tez/Proje No:

Konu Kodu:

Üniv. Kodu:

- Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez/Proje Yazarının

Soyadı: KÜÇÜKAKIN

Adı: İSMAIL

Tezin/Projenin Türkçe Adı: KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE HAKSIZ VERGİ REKABETİNİN TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI YÖNÜNDEN YANSIMALARI VE SORUNA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezin/Projenin Yabancı Dildeki Adı: REFLECTIONS OF HARMFUL TAX COMPETITION IN THE GLOBALIZATION PROCESS FROM THE STANDPOINT OF TAX EVASION IN TURKEY AND SUGGESTIONS FOR THE PROBLEM

Tezin/Projenin Yapıldığı

Üniversitesi: T.C. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Enstitü: SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yıl: 2004

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Projenin Türü:

Yüksek Lisans:

☒

Dili: TÜRKÇE

Doktora:

☐

Sayfa Sayısı: 140

Tıpta Uzmanlık:

☐

Referans Sayısı: 84

Sanatta Yeterlilik:

☐

Tez/Proje Danışmanlarının

Unvanı: PROF. DR.

Adı: Fevzi

Soyadı: DEVRİM

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1. Küreselleşme
2. Haksız
3. Vergi
4. Rekabet

İngilizce Anahtar Kelimeler

1. Globalization
2. Harmful
3. Tax
4. Competition

Tarih: 10.09.2004

İmza:

Tezinin Erişim Sayfasında Yayınlanmasını İstiyorum

Evet

☐

Hayır

☒

ÖZET

1970'li yılların sonlarında başlayan dış ticaret ve finansal piyasalardaki serbestleşme süreci, iletişim teknolojisindeki yeniliklerin de katkısıyla, uluslar arası ekonominin bütünleşme sürecine girmesine neden olmuştur. Dolaylı ve dolaysız sermaye yatırımlarının hızla artması, uluslar arası şirketlerin dünya ticareti içindeki paylarının artış göstermesi, yeni üretim, yönetim ve dağıtım kanallarının gelişmesi küreselleşme sürecinin hızla artmasına neden olmuştur. Bu gelişmede en büyük katkı şüphesiz iletişim, ulaşım ve bilgisayar teknolojisinde meydana gelen yeniliklere ve bu unsurların maliyetlerinde meydana gelen düşüşe aittir.

Küreselleşme ve bu bağlamda artan faktör hareketliliğinin etkilediği alanların başında vergiler gelmektedir. Üretim faktörleri hareketliliği, ülkelerin vergi matrahlarının hareketliliğinde de büyük ölçüde serbestlik meydana getirmiştir. Uluslar arası vergi rekabetini arttırmıştır.

Vergi rekabetinin kamu harcamalarını belirli bir düzeyde tutmaya hükümetleri zorlaması gibi olumlu sayılabilecek yönü yanında, bir sorun olarak gündeme gelen zararlı vergi rekabeti de söz konusudur. Küreselleşme vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarını arttırması nedeniyle, ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Sınır ötesi sermaye hareketliliğinin artması, elektronik ticaretin gelişmesi, uluslar arası şirketler tarafından kullanılan transfer fiyatlaması uygulamalarının artması ve karmaşılaşması, vergi cenneti ve tahrip edici vergi rejimi uygulamaları ve mobil haldeki sermaye ile işgücünün ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıklarına daha duyarlı hale gelmesi ülkelerin veri toplama kapasitesinin azalmasına neden olmaktadır.

1990'lardan sonra OECD ve AB gibi organizasyonlar zararlı vergi rekabetini ağırlıklı olarak irdelemeye başlamışlardır. Bir vergi rekabetinin zararlı olup olmadığını belirlemek üzere genel kabul görmüş bazı kriterler belirlenmiştir. Zararlı vergi rekabeti uygulamaları OECD'nin belirlediği çerçevede, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Zararlı vergi rekabeti bir takım ekonomik, mali, sosyal ve siyasal sorunlar oluşturmaktadır. En önemli sorunların başında, birey ve şirketlerin yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açan “mali bozulma”nın oluşmasıdır. Bu durum kamu maliyesi için önemli sorunlar meydana getirmektedir.

Yine zararlı vergi rekabeti, etkin vergileme ve kaynak dağılımını bozan dışsallıklar oluşturmaktadır ve vergi rekabeti, vergi yükünü hareketli üretim faktörlerinden daha az hareketli ve/veya hareketli olmayan faktörlere doğru kaydırmaktadır.

Vergi rekabetinin gerek AB gerekse OECD içinde oldukça yaygın olduğu görülmektedir. Haksız vergi rekabetini kaldırmanın ülkeler arasında ikili işbirliği dışında küresel bir yaklaşımla alınacak önlemler doğrultusunda giderilebileceği anlayışıyla, OECD ve AB çerçevesinde bir takım çalışmalar yapılmıştır. Özellikle OECD’nin önemli çalışmaları olmuştur. OECD tarafından 1998 yılında oldukça geniş kapsamlı bir haksız vergi rekabeti raporu hazırlanmıştır. Bunu 2000 raporu izlemiştir. Raporlara göre OECD ülkeleri arasında yeknesak bir vergi uygulaması öngörülmüştür. OECD tarafından hakız vergi rekabetini önlemek için bir takım yaptırım kararları alınmıştır.

Zararlı vergi rekabetine Türkiye açısından bakıldığında, her ne kadar uygulanan vergi oranları düşük gözükmekte ise de, sosyal güvenlik ve diğer vergisel yükler eklendiğinde, AB ülkelerinde uygulanan ortalama oranların bile üzerinde vergi oranlarına sahip olması yanında, Türkiye’de banka işlemlerinin gizliliği ve ticari gizlilik kuralları, nakit kontrolü ve vatandaşlık ve vergi numarası zorunluluğu uygulamaları nedeniyle de vergi cenneti olma ihtimali görünmemektedir.

Vergi rekabetinin diğer önemli bir konusunu oluşturan tercihli vergi rejimi açısından da Türkiye’ye bakarsak, OECD tarafından Türkiye’deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak belirtilmiştir. Serbest Bölge rejimi ile ilgili uygulamanın Türkiye açısından dış ticaretin ve istihdamın gelişmesinde çok önemli katkısı olmuştur. 2002 yılı itibariyle serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 12 milyar dolar civarına ulaşmıştır. Ülkemiz için çok faydalı olan serbest bölge uygulaması, diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti oluşturması nedeniyle OECD tarafından 2003 yılı Nisan ayı itibariyle kaldırılması istenmiştir. Bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de

yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile tanınan ayrıcalıkların faaliyette bulunanlar için 2009 yılına, yeni faaliyet göstereceklerin de AB’ne tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar, serbest bölgelere tanınan bazı vergisel ayrıcalıkların kaldırılacağı belirtilmiştir.



ABSTRACT

External trade and liberalization of financial markets, which begun in late 1970s, together with the contribution of advances in communication technology led to the integration process of the international economy. Rapid increase in direct and indirect capital investments, increase in multinationals share in world trade, expansion in new production, administration, and distribution channels caused the globalization period to increase rapidly. It is certain that the most significant contributions to this development are innovations in communication, transportation, and computer technology and the decrease in the costs of these elements.

The first field, which is affected by globalization and thus by increased factor mobility, is the tax field. Production factors' mobility has also resulted in a freedom in mobility of tax assessments. International tax competition has increased thereafter.

In addition to the positive aspect of tax competition, regarding its power on governments to maintain public spendings in a specific level, harmful tax competition is also on agenda as a problem. Tax competition is thus able to affect tax incomes of countries negatively due to the reason that globalization increases tax evasion and the ways to evade from taxes.

The increase in overseas capital mobility, the development of electronic trade, the increase in and complexity of transfer pricing applications used by international firms, applications of tax heavens and disrupting tax regimes, and more sensitive capital and labor power, both of which are mobile to tax load differences among countries cause a decrease in the data collection capacity of countries.

Organizations such as OECD and EU, have started investigating harmful tax competition after 1990s. Some generally accepted criteria have been determined in order to address whether a tax competition is harmful or not. Applications of harmful tax competition are separated into two groups as tax heavens and preferential tax regimes according to OECD's classification.

Harmful tax competition constitutes problems in economic, financial, social and political field. One of the most significant problems is "financial

corruption", which causes distortions in financial decisions of persons and/or firms. This situation brings important problems to public finance.

In addition, harmful tax competition causes some externalities that corrupt effective taxing and allocation of resources. Besides, tax competition shifts tax load from mobile production factors towards less mobile and/or immobile factors.

Tax competition seems to be prevalent both in EU nations and in OECD countries. A number of studies were made by OECD and EU with the understanding that removal of unjust tax competition can be accomplished by precautions taken with a global approach, rather than by bilateral cooperation between countries. Particularly OECD has conducted important studies. OECD prepared a very comprehensive unfair tax competition report in 1998. This was followed by the 2000 report. A monotonous tax application was thus anticipated between OECD countries according to reports. A number of decisions, which have sanction power, were taken by OECD in order to prevent unfair tax competition.

When harmful tax competition is examined for Turkey, it can be recognized that although applied tax rates seems to be low, Turkey has when social security and other tax loads are added to applied tax rates in fact higher tax rates than the average tax rates applied in EU countries. Besides, to pronounce Turkey as a tax heaven seems not to be probable due to the applications regarding privacy of banking operations and rules of commercial privacy, cash controls, and obligations of citizenship number and tax number.

Preferential tax regime constitute an other important aspect of the Turkish taxing regime. Free Zones Regimes and Istanbul Coast Banking Regime in Turkey were indicated as potential harmful applications of tax competition by OECD. The application regarding Free Zone Regimes had important contributions to the development of external trade and employment levels in Turkey. Trade volume in free zones reached approximately to \$12 billions in 2002. However, OECD requested this free zone application, which is very useful for our country, to be completely removed in April 2003 as it created harmful tax competition for other countries. Because of this some tax privileges given to free zones will be removed no later than 2009 for those that are currently operating and until full-membership to EU is accepted for those that will newly start operating due course of Law no. 5084 on "Encouragement

of Investments and Employment and Amendments in Some Laws”, which was issued in the Official Gazette No. 25365 in 06.02.2004 and put in force on the same day.



İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	2
BÖLÜM-I.....	6
KÜRESELLEŞMENİN TANIMI, MAHİYETİ, GELİŞİMİ VE BOYUTLARI	6
I. KÜRESELLEŞMENİN TANIMI VE MAHİYETİ.....	7
A. Küreselleşme Kavramı	8
B. Küreselleşmenin Tarihi Gelişimi	9
II. KÜRESELLEŞMEYE SEBEB OLAN ETKENLER.....	13
A. Bilgi İletişim Teknolojilerinde Meydana Gelen Hızlı Değişim.....	16
B. Uluslararası Sermaye Akımlarının Genişlemesi ve Derinlik Kazanması.....	18
C. Dış Ticaretin Artması.....	21
D. Çok Uluslu Şirketlerin Faaliyetlerinde Görülen Hızlı Artış	23
E. İdeoloji Faktörü.....	25
III. KÜRESELLEŞMENİN FIRSATLARI, TEHLİKELERİ VE SÜRECİN BOYUTLARI	25
A. Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Fırsatlar ve Tehlikeler.....	27
1. Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Fırsatlar	29
2. Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Tehlikeler.....	33
B. Küreselleşmenin Boyutları.....	36
1. Küreselleşmenin Ekonomik ve Mali Boyutları	39
2. Küreselleşmenin Hukuki Siyasi Sosyal ve Kültürel Boyutu	45
BÖLÜM-II.....	49
KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ KAYBI VE VERGİ KAYBININ BİR UNSURU OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ.....	49
I. KÜRESELLEŞME ÖNCESİ VERGİ KAYBINI DOĞURAN NEDENLER.....	52
A. Ekonomik Nedenler.....	54
B. Sosyal Nedenler.....	57
1. Yasal ve İdari Nedenler	57
2. Diğer Sosyal Nedenler.....	61
C. Psikolojik Nedenler.....	62
D. Mükelleflerce Başvurulan Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Yöntemleri.....	63
II. KÜRESELLEŞME İLE ORTAYA ÇIKAN VERGİ KAYBININ UNSURLARI	66
A. Elektronik Ticaret Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı.....	67
B. Çokuluslu Şirketlerin Kullandıkları Transfer Fiyatlaması Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı	69
C. Bilgi Kaynaklarının Aşınması İnternetin İşletmelerin ve Bireylerin Kimliklerini ve Adreslerini Belirgin Olmaktan Çıkartması Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı	71
D. Yeni Finansal Enstrümanların Önem Kazanması ve Vergi Kaybına Etkisi ..	73
E. Elektronik Kayıt ve Elektronik Paranın Vergi Kaybına Etkisi	73
III. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ KAYBINI DOĞURAN BİR UNSUR OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ.....	74
A. Haksız vergi rekabetinin tanımı ve kapsamı	76

B. Haksız vergi rekabetinin bir unsuru olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri	79
C. Haksız vergi rekabeti sonucunda vergi sistemlerinde yaşanan tahribat	84
D. Vergi sistemlerini haksız vergi rekabetine karşı korumak için alınan önlemler ve getirilen öneriler	89
1. OECD'nin Haksız Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Yaptığı Çalışmalar	90
2. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Haksız Vergi Rekabetini Önlemeye Yönelik Çalışmalar	98
3. G-8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar ...	102
BÖLÜM-III	103
KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ KAYBINI DOĞURAN BİR OLAY OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ	103
I. HAKSIZ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ	103
A. Haksız Vergi Rekabetinin Bir Unsuru Olan Tercihli Vergi Rejimlerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	108
1. Türkiye'deki Serbest Bölge Rejimlerinin OECD'nin Belirlediği Kriterler Çerçevesinde Tercihli Vergi Rejimi Olarak Değerlendirilmesi	109
2. Türkiye'deki Kıyı Bankacılığının OECD'nin Belirlediği Kriterler Çerçevesinde Tercihli Vergi Rejimi Olarak Değerlendirilmesi	112
B. Haksız Vergi Rekabetinin Bir Unsuru Olan Vergi Cennetleri Açısından Türkiye'nin Değerlendirilmesi	114
C. OECD'nin Hazırladığı Rapor Çerçevesinde Tercihli Vergi Rejimi Uygulamalarını Önlemeye Yönelik Türkiye Tarafından Yapılan Çalışmalar	117
SONUÇ	121
EKLER	127
KAYNAKÇA	137

TABLolar VE ŐEKİLLER LİSTESİ

No	Tablo-Şekil Adı	Sayfa
Şekil-1:	Hava Ulaşım ve Telefon Görüşmesi Fiyatlarındaki Düşüş.....	13
Şekil-2:	Küresel Sermaye Akımları.....	19
Şekil-3:	Küreselleşme İndeksi.....	37
Şekil-4:	Küreselleşmenin Vergi Oranları Üzerindeki Etkisi.....	84
Şekil-5:	OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları.....	85
Tablo-1:	Dünya Ekonomisinde Bölgelerin Küreselleşmeden Aldığı Pay.....	36
Tablo-2:	1980-2000 Döneminde Küreselleşmeye En Hızlı ve Düşük Uyum Gösteren Ülkelerin Ekonomik Büyüme Performansı.....	37
Tablo-3:	Off-Shorelardaki Fon Miktarları.....	81

EKLER LİSTESİ

Ek Tablo-1:	Şirketler ve Őahıslara Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Ülkeler.....	125
Ek Tablo-2:	Türkiye ve OECD üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Tercihli Vergi Rejimleri.....	129
Ek Tablo-3:	Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Dahil) GSYİH İçindeki Payı.....	131
Ek Tablo-4:	Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Hariç) GSYİH İçindeki Payı.....	131
Ek Tablo-5:	Sosyal Güvenlik Ödemelerinin GSYİH İçindeki Payı.....	131
Ek Tablo-6:	Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı.....	132
Ek Tablo-7:	Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı.....	132
Ek Tablo-8:	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı.....	132
Ek Tablo-9:	OECD Ülkelerinde Kamu Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı.....	133
Ek Tablo-10:	Vergi Cenneti Ülkelerde Bulunan Vergi Oranları.....	133
Ek Tablo-11:	Türkiye ve OECD Ülkelerinde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları	133

KISALTMALAR

a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m	: Adı Geçen Makale
a.g.r	: Adı Geçen Rapor
a.g.teb.	: Adı Geçen Tebliğ
bknz.	: Bakınız
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APEC	: Asia-Pacific Economic Cooperation Council (Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği Konseyi)
ASEAN	: Association of South-East Asian Nations (Güneydoğu Asya Ulusları Topluluğu)
BM	: Birleşmiş Milletler
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DTÖ (WTO)	: Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)
FATF	: Financial Action Task Force
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HDR	: Human Development Report (İnsan Gelişim Raporu)
IMF	: International Money Fund (Uluslararası Para Fonu)
NAFTA	: North American Free Trade Area (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi)
NATO	: North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Paktı)
OECD	: Organization For Economic Cooperation and Development (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
s.	: Sayfa
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
UNCTAD	: United Nations Conference on Trade and Development (BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı)
www	: World Wide Web
v.b.	: Ve benzeri

GİRİŞ

20. Yüzyılın son çeyreği ekonomik, teknolojik ve sosyal alanda devrim niteliği taşıyan çok önemli değişmelere sahne olmuştur. Bu değişmelerin altında kuşkusuz büyük teknolojik devrimler ve dünya çapında ekonominin yeniden yapılanması vardır. Bu yeni yapıların özellikleri, üretimin mallardan hizmetlere dönüşmesi, yönetici ve profesyonel mesleklerin artışı, tarım ve imalat işlerinin daralması, işlerin bilgi taşıma niteliğine bürünmesidir.

Bu dönüşüm değişik yazarlarca farklı kavramlarla ifade edilmektedir. Bunların içinde en yaygın olanı, "endüstri-ötesi" (post-industrial), "hizmet ekonomisi" (service economy) ve "bilgi toplumu" (informational society)'dir.

Devam eden bu değişim ve dönüşüm sürecinde halen yaşadığımız dünyanın çok boyutlu, dinamik bir değişimine şahit oluyoruz. Ekonomideki yapısal oluşumlara hızlı teknolojik gelişmeler eşlik etmekte, küreselleşme adeta tüm dünyayı tek bir pazar haline getirmektedir. Bu değişimin niteliği ve insanlığın yaşamına getireceği yeni boyutlar yoğun tartışmalara konu teşkil etmektedir.

İleri sürüldüğüne göre, "şunu görmek gerek; ne yaparsanız yapın, bilgi çağı süreci işliyor. Tarihte ilk kez hiçbir devletin, iktidarın veya siyasi güç gurubunun müdahalesine olanak tanımayan bir süreç içersindeyiz. Benzersiz bir devrim gerçekleşiyor. Dış dünyaya bağlanmak isteyen herkes bu imkana sahip artık. Bunu önlemek mümkün değil." Bu olgu "küreselleşme" kavramı ile ifade edilmektedir.

Bu niteliğine uygun olarak küreselleşme; insanoğlunun dünya toplumu haline gelmesi, dünya üzerindeki tüm insanlar için geçerli olan temel hak ve görevlerin belirlenmesi, tek bir dünya üzerinde yaşanmakta olduğunun ve dünya üzerindeki her bir bireyin giderek artan oranlarda birbirine bağımlı hale geldiğinin bilincine varması şeklinde tanımlanmaktadır.

Küreselleşmenin önemli bir göstergesi olarak uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi çabaları ile devam eden uluslararası mal, sermaye ve diğer faktörlere serbest dolaşımı sağlamaya dönük çalışmalar, teknolojideki gelişmelerle birlikte yeni bir şekil almış bulunmaktadır. Böylece adına küreselleşme denen bu süreçte, bütün dünya etkin bir haberleşme ağıyla birbirine bağlanmış; kültürel, sosyal, siyasal ve ekonomik etkileşimlerle birlikte, bütün ülkelerin aynılaştığını

gerektirecek bir yapılanmaya doğru gidiş başlamıştır. Gelişmiş ülkelerin dış ticaret fazlaları ile oluşan sermaye birikimi de bu süreçte kendisine yeni karlı alanlar bulma arayışına girmiştir. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği finansal serbestleşme, teknoloji ile birleşerek, gelişmiş ülke kaynaklı büyük sermayenin anlık hareketlerle hızlı dolaşımına sahne olmuştur. Bu sermayenin uzun vadeli doğrudan yatırımlar için yaptığı yer değiştirmeler ülkelerin sermaye ve yatırım ihtiyaçlarını karşılarken, aynı sermayenin kısa vadeli kar peşindeki hızlı hareketleri milli finans sistemlerini etkileyebilecek bir özellik kazanmıştır. Uluslararası sermayenin kısa vadeli karlara odaklanmış yapısı bütün mali piyasaları hedef haline getirmekte, büyük miktartlı fonların milli piyasalara anlık giriş çıkışları ise finansal krizlere yol açmaktadır.

Spekülasyonun ve spekülâtif sermaye hareketlerinin yol açtığı dalgalanmalar bütün dünya ekonomilerini etkileyecek ekonomik sonuçlar da doğurabilmektedir. Avrupa'da ERM krizi, Güney Doğu Asya Krizi, Güney Amerika Krizleri ve Türkiye'de yaşanan krizler, kısa süreli sermaye hareketlerinin sorumluluk taşıdığı ekonomik olaylar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizdeki yabancı yatırımlarından bazılarının sermaye yapısına bakıldığında bir kısım sermayenin Jersey, Isle of Man, Guernsey gibi vergi cennetlerinden geldiği görülmektedir. Bunun nedeni bellidir; Türkiye'deki yatırım nedeniyle elde edilen kar payı, gayri maddi hak bedeli ve faiz gibi gelirler, bu ülkelerin çoğunda ya vergiye tabi tutulmamakta veya çok düşük oranda vergilendirilmektedir. Vergi cenneti bir ülkede kurduğu şirket vasıtasıyla, Türkiye'deki şirkete dolaylı ortak olan bir Türk vatandaşı, Türkiye'deki şirketin yabancı ortağa (yani vergi cenneti olan ülkedeki şirkete) kar dağıtması sonucu, ortağı olduğu bu şirketten yurt dışında rahatça gelir elde edebilmekte ve bunu da yurt dışında rahatça kullanabilmektedir. Dünyada bir günde hareket eden sıcak para miktarının, mal hareketlerinin on katı büyüklüğünde, döviz değişiminin ise yine mal hareketlerinin elli katı büyüklüğünde olduğunu belirtmek, bu konunun önemini ortaya koymaktadır. Aynı sermayenin uluslararası anlaşmalarla milli devletlerde imtiyaz kazanma çabaları, uluslararası alandaki gücünü de göstermektedir. Bu sermayenin uluslararası kara para ile beslenmesi, denetimden kaçacağı Off-shore gibi güvenli sığınaklar bulması ise, uluslararası finansal sistem açısından problem doğurabilecek bir mahiyet taşımaktadır.

Sıklıkla vurgulandığı gibi küreselleşme ve bu bağlamda sermaye hareketlerinde gözlemlenen serbestleşme, ekonomileri yeniden şekillendirirken,

vergileştirilmeye ilişkin politikaların da gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz “haksız vergi rekabeti” (harmful tax competition) kavramı ve bu kavrama ilişkin tartışmalarda kendisini göstermektedir. Artan teknolojik olanaklarla desteklenmiş yeni uluslararası ortam, çok uluslu şirketler açısından, mekansal farklılıkların giderek önem kaybetmesine ya da bir diğer deyişle, fiziki yerleşimin karar süreçlerindeki göreceli öneminin azalmasına yol açmaktadır. Bu ise bir açıdan, vergi planlaması alternatiflerinin çeşitlenmesi ve vergi mükelleflerine vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığı konusunda yeni olanaklar sunulması anlamına gelmekte ve doğal olarak vergi idarelerinin iş yükünü ciddi ölçüde artırmaktadır. Finansal işlemler başta olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin meydana getirdiği cazibe, ülkeleri bu konuda bir rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergi tabanlarında erozyona sebebiyet verebilmektedir. Ülkeler, bir yandan “uygun” bir ortam oluşturarak daha çok yatırım akışı/girişi sağlamaya çalışırken, öte yandan giderek akışkanlaşan sermayenin, benzer uygun ortamlar oluşturmaya çalışan ülkelere (kimisi zaman sadece bu konuda hizmet veren vergi cennetlerine) yönelmesi nedeniyle vergi tabanlarının erozyona uğramasını engelleme çabası içersindedirler.

Nitekim bu çaba, sadece “en uygun” ortamı oluşturanlar lehine ve diğerleri aleyhine sonuçlar doğuran, “uygun ortam oluşturma konusundaki rekabet yerine, herkesin lehine işlediği iddia edilen, belirli kurallara uyum gösterme konusunda mutabık kalınan, uluslararası alanda işbirliğini gündeme getirmektedir. “Haksız vergi rekabeti” kavramı etrafında yapılan tartışmaların arka planında da vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılması suretiyle, diğer ülke vergi tabanlarının erozyona uğratılması argümanı yatmaktadır. Haksız vergi rekabetiyle mücadele ise tam bu noktada gündeme gelmekte ve vergilemeye ilişkin unsurlar nedeniyle uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarında erozyona yol açan bu tür eğilimlere, yine uluslararası nitelikte bir girişim aracılığıyla karşılık verilmesi gerekliliğini vurgulanmaktadır.

XXI. asrı şekillendirecek olan küreselleşme süreci ve bu bağlamda ele alacağımız küreselleşmenin vergi alanındaki önemli yansımalarından biri olan “haksız vergi rekabeti” sorunu, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisidir. Bu sorunun bizi ilgilendiren yönü ise ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçığının haksız vergi rekabeti süreci ile geçirmiş olduğu değişim ve ülkemiz vergi sistemine yapmış olduğu etkilerdir.

Bu çalışmada böylesi önemli ve güncel bir konu ele alınmaktadır. Tez üç ana bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde Küreselleşmenin tanımı, mahiyeti ve gelişimi ana başlığı altında Küreselleşme kavramı ve tarihsel gelişimi, Küreselleşmeye sebep olan etkenler ve Küreselleşmenin gelişim sürecinde ortaya çıkardığı fırsatlar, tehlikeler ve boyutları incelenecektir. İkinci bölümde ise Küreselleşme öncesi vergi kaybını doğuran nedenler, Küreselleşme ile ortaya çıkan vergi kaybı unsurları ve Küreselleşme sürecinde vergi kaybını doğuran bir neden olarak haksız vergi rekabeti ele alınarak genel bir değerlendirme yapılacaktır. Üçüncü ve son bölümde de Küreselleşme sürecinde Türkiye’de vergi kaybını doğuran bir olay olarak haksız vergi rekabetinin ülkemizdeki durumu ile karşılaşılan sorunlar ve ülkemiz mali ve ekonomik sistemine vermiş olduğu zarar ve getirdiği yük ile sorunun çözümüne ilişkin ulusal ve uluslararası alanda yapılan çalışmalar üzerinde durulacaktır.



BÖLÜM-I

KÜRESELLEŞMENİN TANIMI, MAHİYETİ, GELİŞİMİ VE BOYUTLARI

Küreselleşme ekonomiden siyasete, sosyal politikadan kültüre, yeryüzünün her alanındaki değişimi ifade etmek için kullanılan “sihirli” bir sözcük haline gelmiş; ünlü sosyolog Peter Berger’in deyimiyle, Alman kömür endüstrisindeki gerilemeden, Japon gençlerinin cinsel alışkanlıklarını açıklamaya kadar geniş bir alanda kullanılan “klişe”ye dönüşmüştür.

Bauman’da Berger’in görüşlerine bir paralel biçimde, adeta geçmiş ve geleceğin kapılarını açacak anahtar bir kavram olarak görülen küreselleşmeyi, “parolaya dönüşmüş moda bir deyim” olarak değerlendirmektedir. Küreselleşmenin “moda” haline gelmesi konusunda benzer bir değerlendirme, Hist ve Thompson tarafından yapılmaktadır.

Sosyoloji teorisinde elde ettiği büyük itibar kadar, ünlü “üçüncü yol” çalışmasıyla İngiliz siyaseti üzerinde de etkili olan Anthony Giddens yukarda belirtilen görüşlerin aksine, bugün “küreselleşmeye değinmeyen hiçbir siyasal konuşmanın tam olmadığı”nı ifade etmektedir¹.

Giddens’a göre şu anda köklü bir tarihsel değişim döneminden geçtiğimize inanmamızı sağlayacak kadar geçerli ve nesnel nedenler vardır. Bugün bizi etkileyen değişiklikler, yeryüzünün herhangi bir bölgesiyle sınırlı olmayıp, daha şimdiden hemen hemen her yeri kapsamaktadır.

Kavram olarak “küresel” (global) sözcüğünün kökeni, oldukça yenidir. İlk olarak 1960’larda ortaya çıkan küreselleşme kavramı, 1980’lerde ise sıkça kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lara gelindiğinde de, bilim adamlarının önemini kabul ettiği anahtar bir sözcük haline gelmiştir.

Günümüzde küreselleşme konusunda çok geniş bir literatür oluşmuş; ancak sosyal bilimlerin birçok alanında görüldüğü şekilde, küreselleşmeye ilişkin

¹ Veyssel BOZKURT, “Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar”, *Küreselleşmenin İnsani Yüzü*, Derleyen: Veyssel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul 2000, s. 17.

birbirinden tümüyle farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifade ile, küreselleşme konusunda teorisyenler ve uygulamacılar arasında bir uzlaşmadan bahsetmek mümkün değildir. Küreselleşmenin siyasal, kültürel ve ekonomik sonuçları yaygınlık kazandıkça taraftarları kadar (özellikle entelektüel düzeyde) karşı çıkanların sayılarında da artışa tanık olunmaktadır. Çünkü küreselleşmeden kazananlar olduğu kadar, kaybedenler de mevcuttur².

Bu bölümde önce küreselleşme kavramı, tanımı, mahiyeti ve tarihsel gelişimi üzerinde durulacak, daha sonra küreselleşmeye sebep olan etkenler ve küreselleşmenin gelişim sürecine ilişkin konularda açıklamalarda bulunulacaktır.

I. KÜRESELLEŞMENİN TANIMI VE MAHİYETİ

Kimilerine göre küreselleşme, efsane (mitoloji), fantezi ve/veya beladır. Söz konusu düşünsel ve belki olumsuz iklimde küreselleşmenin tanımını yapmadan bazı “çekinceleri” koymak zorunlu olmaktadır. Bir kere küreselleşme, öyle elektrik düğmesini açarmışçasına sihirli bir dokunuşla tarihe geçecek ani bir transformasyon değildir. Küreselleşmenin etkileri dünyanın her tarafını aynı anda ve/veya aynı oranda tesiri altına alamayacağı gibi, adeta bir milat gibi bir atımda diğer paradigmatic “taşınmazları” da toptan iptal etmeyecektir. Zaten bu, küreselleşmenin dokusuna aykırıdır. Küreselleşme, başka bir deyişle, zaman/mekan değişmesinde, kaçınılmaz bir “türdeşlik” oluşturmayacaktır. İlginçtir, ama küresellikde doğa itibarıyla çoğuldur. Aynı anda birkaç küresellikten bahsetmek de mümkündür, öyle de olacaktır. Eski-ancien regime- ise bu arada onunla- onlarla “birlikte yaşayacaktır.” Ne kadarı, nereye kadar? Bu tarihin bilgisindedir.

İster milenyum coşkusu ve/veya tutkusu deyin, ister üçüncü dalga ve/veya “tarihin sonu”; 21. yüzyılın dünyası, paradigma sıçraması dediğimiz bir “kırılma eşiğine” ulaşmıştır. Bu olgu, soğuk savaşın bitimi ile izah edilemeyecek kadar köklü ve/veya kökten bir dönüşümü içermektedir³.

Bu süreçte sermaye, işgücü, teknoloji ve bilgi sınır tanımaz hale gelmiştir. Ayrıca küreselleşme sürecinde demokratikleşme, hukukun üstünlüğü, çevrenin

² BOZKURT, a.g.m. , s. 18.

³ Mim Kemal ÖKE, *Küresel Toplum*, Avrasya-Bir Vakfı ASAM yayınları: 26, ASAM Avrasya Stratejik Araştırmalar Merkezi Yayınları, Ankara 2001, s. 1,2.

korunması, terörizm ve organize suçlarla mücadele, insan hakları ve liberalleşme gibi evrensel değerler de ön plana çıkmaktadır. Öte yandan küreselleşme ulus-ötesi çıkar guruplarını ortaya çıkarmakta ve değişik ülkelerden, hatta kıtalardan, insanları birbirine bağımlı hale getirmektedir.

A. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme kısaca ve basitleştirilmiş bir ifade ile toplumlar arasındaki ilintileri sıklaştıran, çoğaltan bir süreçtir. Dünyanın bir tarafında cereyan eden olguların, diğer köşelerindeki insanları etkilediği bir süreçtir. Bu süreç tek yönlü veya lineer (tek doğrultulu) değil, çoğul; karmaşık, hatta ikili ve çelişkili etkileşimleri içeren bir gerçeklik veya durumdur. Tarifimizi belli bir aşamaya kadar daha götürürsek, o zaman küreselleşmeyi, bir idrak ve yaşadığımız dünyanın “tek bir bütün” haline gelmeye başladığı bir algılama biçimi olarak da tanımlayabiliriz. Başka bir deyişle küresellik, artık bir “referans” çerçevesidir. Bu “evrensel” bakış, ondan önceki hegemonyacı birleştirme doğmalarından ayrılır. Üçüncü bir tanıma göre ise küreselleşme, taraftarları için bir “düş” olmasa bile “ideal”, deva olmasa bile, değerleri olan bir dünyaya -gezegenimize- bakış açısı hatta felsefesidir.

İletişim devrimi küreselleşmenin anahtarıdır. Tarihin olmasa bile “coğrafi sınırların sonunu” getirmektedir. İnsanlar arası her türlü sosyal ilişkiyi giriftleştirmekte, yoğunlaştırmakta; kısacası, dünyayı “global bir köy” haline getirmektedir.

İletişim devriminin çağa damgasını vurması sadece zaman/mezan kısıtlamalarını ortadan kaldırmakla izah edilemez. Bunun yanı sıra, iletişim devrimi, bilişim (ve/veya multi-medya kanalları) sektöründeki sürekli ve sür’atli devinimlerin sonucunda insanoğlu için adeta sanal (cyber), elektronik bir psikolojik atmosfer veya ülke meydana getirmektedir. Kişinin internete cep telefonu ile bağlandığı laptop bilgisayar ile neler yapabildiğini hepimiz artık olağanlıklar içinde değerlendiriyoruz. Luke, iletişim devriminden girilen bu koridora, “yeni dünya düzeni” adını vermektedir. Demek ki, internet cafelerden üçüncü boyuta ulaşılmakta, bir tür topoğrafya üstü

haritalarda dolaşmakta... İnsanoğlu, teknoloji sayesinde artık çifte katmanlı dünyalarda yaşamaktadır⁴.

Küreselleşmeyi kavrayabilmek için, ülke sınırlarının olmadığı bir dünyayı gözümüzde canlandırmak iyi bir başlangıç olacaktır. Burada sınırlarla birbirinden ayrılmamış bir dünya toplumu düşünülmekte; toplumsal davranışlar ve tercihleri belirlemede üzerinde yaşanan bir bölge ile ilgili özellikler eski önemlerini kaybetmektedir. Ortaya çıkması beklenen bu dünya toplumunda, bireyler arasındaki farklı tercihler, farklı davranışlar sürececek; Ancak insanların farklılıklara karşı hoşgörüsü yükselecektir. Katı kültürel tercihler ve bağlar kalmayacaktır. Kùltürler kaynaştıkça çeşitlilik ve bireysel tercihlere tolerans artacaktır⁵. Küreselleşme bir anlamda, milli ekonomik, politik, kültürel yapının bir dizi ulus ötesi gelişme ile koalisyonudur ve bir ideoloji olarak da her ülkenin bir diğerini etkilemesini sağlamaktadır. Bu etkileşimin farklı boyutları şüphesiz söz konusudur⁶.

B. Küreselleşmenin Tarihi Gelişimi

Küresel kelimesinin 400 yılı aşan bir tarihi vardır. Ancak 1960'lı yıllara kadar küresel, küreselleşme, küreselleşen gibi kavramların kullanımı sık değildir. Kavramın akademik çalışmalarda sık sık yer alması ise, 1980'li yıllarla birlikte başlamıştır. Günümüzde, başlığında küresel ya da bu kökten türetilmiş kelimelerin yer aldığı bilimsel çalışmaların sayısı beş haneli rakamlara ulaşmıştır⁷. 1980'li yıllardan sonra globalleşme-küreselleşme kavramı daha bir öne çıkmış bulunmaktadır. Globalleşme kavramı "globe" kökünden türetilmiştir. Globe, kelimesi dilimizde küre, top, yuvarlak, arz küresi, dünya karşılığında kullanılmaktadır. Global kelimesi ise, küresel, cihanşümul, veya bütün dünyayı kapsayan anlamına gelmektedir. Global kelimesinden hareket edilerek bugün toplum hayatının her alanında yeni kavramlar üretilmektedir. Global Pazar, global ürün, global kamu malları, global yönetici, global kültür, global siyaset, global işgücü, global sermaye bunlardan bazılarıdır.

⁴ ÖKE, a.g.e, s. 2-4.

⁵ Rana EŞKİNAT, *Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisine Etkisi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları: No. 1036, Hukuk Fakültesi Yayınları: No.3, Eskişehir 1998, s. 7.

⁶ Muhammet AKDİŞ, *Global Finansal Sistem Finansal Krizler ve Türkiye*, Beta Basım Yayım, İstanbul 2000, s. 26.

⁷ EŞKİNAT, a.g.e., s. 6.

Küreselleşme ile ilgili teorik tartışmalarda en çok üzerinde durulan konulardan birisi küreselleşmenin ne zaman başlamış olduğudur. Tartışmalar üç olasılık üzerinde yoğunlaşmaktadır⁸.

- Küreselleşme tarihin başlangıcından beri varolan bir süreçtir. Ancak son yıllarda hızında ani bir artış gerçekleşmiştir.
- Küreselleşme modernleşme ve kapitalizmin gelişmesi ile yaşıttır. Son yıllarda hızında artış yaşanmaktadır.
- Küreselleşme sanayi ötesi toplum, modern ötesi toplum, ve kapitalist düzenin çözülmesi ile ilgili olarak son yıllarda ortaya çıkan yeni bir olgudur.

İnsan merak eden, öğrenmek isteyen bir varlıktır. Bu gerçek göz önüne alındığında, dünyanın bütünsel olarak kavranmasına yönelik çabaların tarihini, insanlık tarihinin başlangıcına kadar indirebiliriz. Ancak bu çabaların her dönemde aynı ölçüde başarılı olmadığını düşünmek çok da hatalı olmayacaktır. Küreselleşmeye yol açan çeşitli güçler daima var olmuşlarsa da 15. yüzyıla kadar bunların ivmesi oldukça yavaş olmuştur. 15. yüzyıla kadar küreselleşmenin gelişim süreci doğrusal değildir. Bu süreçte kopukluklar bulunmaktadır. Eski antik imparatorlukların yayılma dönemlerinde ya da ticari, askeri ve dini amaçlarla girilen serüvenlerin göze alınma sıklığına bağlı olarak, dönem dönem hız kazanmakta ya da duraksamaktadır. 15. ve 16. yüzyıllarda modernleşme olarak da adlandırılan Avrupa'daki toplumsal dönüşümle birlikte küreselleşme artış yönünde ilerleyen doğrusal bir gelişme sürecine girmiştir. Teknik olarak da küreselleşmenin başlangıcını 15. yüzyıl olarak ifade etmek doğru bir yaklaşımdır. Çünkü Kopernik'ten önce insanoğlu bir küre üzerinde yaşadığının farkında bile değildir. Hatta farklı kıtaların halkları birbirinden habersiz yaşamaktadır. O halde küreselleşme, modernleşme süreci ile yakından ilgili bir olgudur⁹.

Beş yüzyıl kadar önce, kıtalar siyasal ve ekonomik olarak karşılıklı etkileşime başladıklarından bu yana, Avrasya*, dünya ekonomik ve siyasi iktidarının merkezi olmuştur. Avrasya devletleri tek tek özel statüler kazanıp dünyanın önde gelen güçleri olmanın ayrıcalıklarını paylaşıırken, Avrasya'da yaşayan halklar –bunların çoğunluğu Batı Avrupa çevresinden olsa da- farklı biçimlerde, farklı zamanlarda,

⁸ EŞKİNAT, a.g.e., s. 8.

⁹ EŞKİNAT, a.g.e., s. 9.

* Avrasya: Avrupa ve Asya kıtalarına birlikte verilen ad, Avrupa ve Asya'yı teşkil eden kara kütesi. Bknz. DOĞAN D.Mehmet, Temel Büyük Türkçe Sözlük, Bahar Yayınları, İstanbul.

dünyanın diğer bölgelerine girip hakim olmuşlardır. Yirminci yüzyılın son dönemlerine gelindiğinde ise, önceki durumlardan farklı tektonik bir kayma gerçekleşti. Tarihte ilk kez Avrasyalı olmayan bir güç (demografik köken itibariyle bağlantılı olsa dahi), Avrasya güç ilişkilerinde yalnızca hakem olarak değil, aynı zamanda dünyanın en etkin gücü olarak ortaya çıktı. Sovyetler birliğinin cumhuriyet bağlarının çözülmesi ile birlikte günümüzdeki en büyük ekonomik ve siyasal güç, kutupsal bir etken olmanın ötesinde, Global platformun (önemli ölçüde) belirleyicisidir.

Doğa kanunlarına benzetilebilir bir biçimde, her yüzyılda tüm uluslararası sistemi etkileyebilen, kendi değerlerine göre yeniden biçimlendirecek kuvvet, irade, entelektüel ve moral güce sahip olan bir ülke ortaya çıkmaktadır. 17. yüzyılda Fransa, uluslararası ilişkilere, ulus-devlet kavramına dayanan ve nihai amaç olarak ulusal çıkardan güç alan “modern yaklaşımı” getirmiştir. 18. yüzyılda Büyük Britanya, sonraki 200 yıl boyunca Avrupa diplomasisine egemen olan “güç dengesi” kavramını getirmiştir. 19. yüzyılda Avusturya “Avrupa Antlaşmasını” yeniden kurmuş ve Almanya’da Avrupa diplomasisini soğukkanlı güç politikası oyununa döndürerek, bu anlaşmayı yıkan güç olmuştur. 20. yüzyılda ise uluslararası ilişkileri hiçbir ülke ABD kadar kesin fakat aynı zamanda kararsız bir şekilde etkilememiştir.

Globalleşme süreci 5 dönem içinde ele alınabilir. İlk dönem Doğu İmparatorluklarından, Batı Ticaretine uzanan (1000-1500) arasındaki dönemdir. Bu dönemde dünya ekonomisine üç büyük güç hakimdir. Osmanlı İmparatorluğu, Çin ve Hindistan. Avrupalılar ise bu “Binbir Gece” İmparatorluklarının sahip olduğu servet ve gücün dönüşümü için mücadeleye kendi coğrafi bölgelerine ait avantajlardan yararlanarak girdiler. Avrupa, açık denizciliğin getirisi olan yeni ticaret yollarını kullanarak Doğunun imparatorluklarına üstünlük sağlamaya başladı. Bu keşif ve sömürge döneminde Avrupa’nın nüfus ve kaynak oranlarında dönüşüm yaşanmış oldu.

(1500-1750) arasındaki “erken safha” olarak da nitelendirilen dönemde ise İtalya ve Almanya yer edinebilmek için çaba gösterirlerken, Portekiz ve İspanya deniz seferlerinin getirileriyle lider ülke konumuna geçmeye çalışmışlardır. Bu dönemde Portekiz, Hindistan’daki kıyı bölgesinin hakimiyetini ele geçirerek, denizlerin kontrolü, doğal kaynaklar, iş gücü ve büyük çaptaki toprakların giriş yolunu Avrupalılara açmıştır. İspanya ise, özellikle Kristof Kolomb’un Amerika kıtasını keşfetmesiyle altın ve gümüş gibi servet niteliğine sahip madenleri

Avrupa'ya akıttı. Ayrıca Adam Smith'in herşeyden çok karşı çıktığı Merkantilist düşünce, yani "ticaretin devletçe yapılması", İspanyol İmparatorluğunda klasik ifadesini bulmuştu. Özetle; bu dönemde Batı Avrupa'nın gönençli, tarımsal, ticari ve endüstriyel alanda, siyasi özgürlük ve ekonomik rekabet temel alınarak hızlı bir şekilde yükselme gösterdi.

18. yüzyıl başladığında, Avrupa ekonomik büyümesinin yeni safhasını başlatmak için güçlü bir temel oluşturmuştu. Sanayi Devriminin zenginliği, Avrupalı güçlerin, dünyayı paylaşmak tutkusuyla pusulalarını Afrika, Amerika ve Asya'ya yönelten eşi görülmedik donanma ve ordular kumasını mümkün kıldı. İngilizler teknolojik yenilikler sayesinde imal ettiği ürünlerin daha geniş pazarlarda rağbet görmesi için Hindistan'la yetinmedi. Yeni Pazar hedefi Çin oldu.

19. yüzyıl sonları ile 20. yüzyılın erken dönemlerinde uluslararası ekonomide farklı iki stratejik oyun oynanmıştır. İlki, sömürgecilik sistemidir. Sanayileşmiş ülkeler az gelişmiş ülkelerin kontrolünü ele geçirerek iş gücünü ve doğal kaynakları sömürmüştür. Diğer sistem ise, serbest ticaret sistemidir ve müteşebbisler arasındaki sınırsız piyasa ilişkisi üzerine kurulmuştur. 19.yüzyılın sonlarında hızlı sanayileşme ve ekonomik büyüme ivme kazanmıştır. İngiliz ekonomisi büyümeye devam etmekle birlikte, özellikle Almanya ve ABD güçlü rakipler olarak ortaya çıkmıştır¹⁰.

2. Dünya savaşından sonra uluslararası ekonomide yeni ve farklı türde sistematik yapılar ortaya çıktı. Savaş sonrasında yeni yüzüyle "kapitalist-global ekonomi" diye ifade edilen gelişme başladı. Teknolojinin bugünün küresel ekonomisinin gelişimini hızlandırdığı bir gerçek olmakla beraber, onu asıl oluşturan şey, sosyal tavırlar ve bu tavırlardan kaynaklanan hükümet faaliyetleri oldu. Dünya "üçüncü değişim dalgasını" yine bu dönemde yaşamaya başlamıştır. Başka bir ifade ile bilginin dinamiğinde üçüncü bir değişim yaşanmıştır ki, bu da bilginin bilgiye tatbik edilme sürecidir.

Günümüzde ifade edilen anlamıyla dünyada yaşanan bu dönüşüm 1970'li yılların sonlarından itibaren başlamış, 1990'lı yıllarda büyük bir ivme kazanmıştır. Dış ticaret hacmi ve sermaye akımlarındaki artışla ilişkilendirilen globalleşme gerçekte dünya için yeni bir olgu değildir. Dünya 1800'lerin ortalarından 1920'lerin sonlarına kadar benzer bir globalleşme çağı yaşamıştır. Ülkelerin dış ticaret

¹⁰ A.Kadir IŞIK, "Globalleşmenin Kısa Tarihi ve Mali Olaylar", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 18, Haziran 2002, s.141-146.

hacimlerinin ve sermaye akışlarının GSMH'lere olan oranları ve nüfusa oranla işgücü akışı karşılaştırılacak olursa, 1. Dünya Savaşı'ndan önceki dönemle içinde bulunduğumuz dönem birbirine benzemektedir. İstatistiksel benzerlik dışında, ilk yaşanan globalleşme ile günümüzde yaşadığımız globalleşme arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Öncelikle, günümüzde yaşadığımız globalleşme öncekine göre dünyayı tek ve küresel bir Pazar haline getirerek ülkelerin birbirine kenetlenmesine yol açmıştır. Öncekine göre, sürece katılan ülke ve insan sayısı oldukça fazladır. İkinci olarak, önceki globalleşme döneminde itici güç demiryollarının ve buharlı gemilerin sayesinde ulaşım maliyetlerinde yaşanan azalma iken, günümüzde yaşanan globalleşme olgusunda itici güç telekomünikasyon maliyetlerindeki düşüştür¹¹.

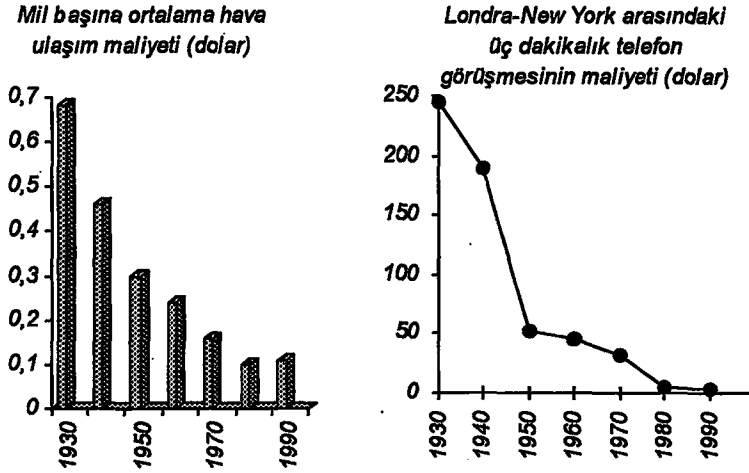
Artık dünyayı bir bütün olarak ele alan bir çağda yaşıyoruz ve yeryüzü son 500 yıldan bugüne artan bir hız rasyosuyla birbirine entegre olmaya başlamıştır. Üç, dört milyar insan arasında kesintisiz olarak kurulan karşılıklı etkileşimler onları birbirine bağlayan ortak bir doku oluşturmuş ve aralarında fiili bir dayanışma yaratmış durumdadır.

II. KÜRESELLEŞMEYE SEBEB OLAN ETKENLER

Ulaşım, enformasyon, mikro-elektronik ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler, dünyayı küçülterek ülkeleri hızla birbirlerine yakınlaştırmıştır. Özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ulaşım ve iletişim maliyetleri aşırı derecede düşmüş ve ülkeleri, insanları ve piyasaları birbirinden ayıran zaman ve mekan gibi doğal engeller büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. 1930'larda yaklaşık 0.70 Dolar olan mil başına ortalama ulaşım maliyeti, teknolojik gelişmeler sayesinde hızlı bir düşüş trendi göstermiş ve 1990'larda 0.10 Dolara kadar düşmüştür. Benzer şekilde 1930 yılında 245 Dolar olan New York ile Londra arasındaki üç dakikalık bir telefon görüşmesinin maliyeti 1990'da 3.30 Dolara düşerken; bilgisayar maliyetleri son 40 yıl içinde 125 kat düşerek 1990'larda 1000 Dolara kadar gerilemiştir (Bkz. Şekil 1).

¹¹ Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl. 9, Sayı. 105, Eylül 2001, s. 64-65.

Şekil 1: Hava Ulaşım ve Telefon Görüşmesi fiyatlarındaki düşüş, (1990 fiyatlarıyla)



Kaynak: Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler", Erişim: 15.02.2004, www.canaktan.org/yeni-trendler/globalleşme/nedenler.htm

Globalleşmeyi ortaya çıkaran bir başka husus, özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında hızlanan ticari ve finansal liberalleşme hareketleridir. Liberalleşme hareketlerinin artmasında uluslararası kuruluşlar kadar; hükümet politikaları da önemli rol oynamıştır. Devlet anlayışındaki değişimler ve piyasa ekonomisinin ülkeler arasında giderek artan ölçüde benimsenme eğilimi, dış ticaret ve sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların ve kontrollerin kaldırılmasına ortam hazırlamıştır. 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 düşürülmesini sağlamıştır. Öte yandan, ülkelerin bir çoğu IMF'nin desteğiyle uluslararası sermaye hareketleri üzerindeki sınırlamaları kaldırmışlardır. Bu gelişmeler, globalleşme sürecini hızlandırmıştır.

Globalleşmeyi ortaya çıkaran diğer bir husus ise, *firma stratejilerindeki değişimler*dir. Gerek hükümetlerin deregulasyon politikaları, gerekse teknolojik gelişmeler sonucu firmaların faaliyetleri global bir boyut kazanmıştır. Bu firmalar, üretim alanı olarak tek bir ülkeyi değil; bütün dünyayı hedeflemektedirler. Firma faaliyetlerinin globalleşmesi, bir taraftan yatay ve dikey birleşmeler yoluyla firmalar arasındaki işbirliğini artırmış; diğer taraftan da, global rekabetin artmasına yol açmıştır.

Globalleşmenin ortaya çıkmasında *soğuk savaş döneminin sona ermesi* de önemli ölçüde etkili olmuştur. 1990'lerin başında komünizmin çökmesiyle soğuk

savaş dönemi ve ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmalar sona ermiştir. Soğuk savaş döneminin sona ermesi, globalleşme önündeki engelleri ortadan kaldırmış 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 serbest piyasa ekonomisini benimsemeye başlamışlardır.

Öte yandan; gerek iletişim, gerekse ulaşım teknolojisindeki gelişmeler sonucu ortaya çıkan *tüketici tercihlerindeki değişmeler*, ülkeleri birbirlerine yaklaştırmıştır. İletişim ve ulaşım ağındaki hızlı gelişmeler, reklamlar yoluyla mal ve hizmetlerin tanıtımını kolaylaştırmıştır. Ayrıca, tüketiciler global firmalar tarafından üretilen ucuz ve kaliteli mal ve hizmet çeşitlerini yakından tanıma fırsatına kavuşmuşlar. Bütün dünya da 'fast food' türü yiyeceklerin tüketiminden *coca cola*'ya, *blue jeans*'e kadar pek çok alanda tüketici tercihleri birbirlerine doğru yaklaşmaktadır. Liberal demokrasinin hakim olduğu hemen hemen bütün ülkelerde bu tip ürünleri üreten ve pazarlayan McDonalds, Coca Cola, Benetton gibi firmaların şubelerini görmek pekala mümkündür.

Terörizm, örgütsel suçlar (silah ticareti, uyuşturucu vb.), insan hakları, göç hareketleri, salgın hastalıklar ve çevre kirliliği gibi *uluslararası sorunlara çözüm bulma zorunluluğu* ülkeleri birbirlerine doğru yakınlaştırmış ve ülkeleri ortaklaşa karar almaya sevk etmiştir.

Özetle, başta bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler olmak üzere, hükümetlerin politikaları ve uluslararası kuruluşların desteğiyle gerçekleştirilen liberalleşme hareketleri, firma stratejilerindeki ve tüketici tercihlerindeki değişmeler, ortak sorunlarına çözüm bulma zorunluluğu globalleşmeyi ortaya çıkaran başlıca faktörlerdir¹².

A. Bilgi İletişim Teknolojilerinde Meydana Gelen Hızlı Değişim

Globalleşmede en önemli etken şüphesiz bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan baş döndürücü değişimdir. Uluslararası sermaye akımlarının hızlanması, sermaye piyasalarının bütünleşmesi, çok uluslu şirket faaliyetlerinin coğrafi olarak

¹² Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler", Erişim: 15.02.2004, www.canaktan.org/yeni-trendler/globalleşme/nedenler.htm

yaygınlaşması gibi gelişmeleri etkileyen bir çok faktör olsa da, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan yenilikler diğer bütün faktörleri besleyen esas faktör konumundadırlar. Bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden, bir yere iletilmesinde ve kullanıcıların hizmetine sunulmasında yararlanılan ve iletişim ve bilgisayar teknolojilerini de kapsayan bütün teknolojiler “bilgi ve iletişim teknolojileri” olarak adlandırılmaktadır¹³.

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen değişim; bilgisayarlaşma, telekomünikasyon teknolojileri, minyatürleşme, sıkıştırma teknolojisi ve dijitalleşme gibi çeşitli yeniliklerin 1980’lerde bir araya gelmesinin bir sonucudur. Mikroçip teknolojisindeki ilerlemeler, son otuz yıl içinde bilgisayarların işlem gücünün yaklaşık her onsekiz ayda bir iki katına çıkmasını, sıkıştırma teknolojisindeki ilerlemeler ise bir inç karelik disk yüzeyinde saklanabilen veri miktarının 1991’den beri her yıl yüzde 60 oranında artmasını sağlamıştır. Öte yandan bu saklama kapasitesinin maliyeti megabayt başına beş dolardan, beş sente düşmüş, böylece bilgisayarları her gün biraz daha güçlü ve daha ulaşılabilir kılmıştır. Telekomünikasyon teknolojisindeki yenilikler veri transferlerinin maliyetini sürekli düşürürken, optik elyaf, koaksiyel kablo, mikrodalgalar ya da uydu aracılığıyla aktarılabilecek enformasyon miktarını, hızını ve uzaklığını sürekli arttırmıştır. Dijitalleşme sayesinde sesler, sinema filmleri, televizyon sinyalleri, müzik, renk, resim, sözcük, belge, sayı v.b. her türlü veri önce bilgisayar bitlerine dönüştürülmekte, sonra telefon hatları, uydular ve fiber optik kablolar aracılığıyla dünyanın her yerine iletebilmektedir. 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 gerçekleştirmektedir. Bu cyber-space’de giderek sanal bir ekonomi meydana gelmektedir.

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen yeniliklerin en önemli ürünü şüphesiz İnternet’tir. İnternet sayesinde enformasyon ve dijital hizmetler dünyanın bir tarafından diğerine anında aktarılabilmektedir. İlk olarak ABD’de 1960’lı yıllarda askeri amaçlı bir proje olarak başlayan İnternet, daha sonra bilimsel amaçlı uygulamalarda kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllarda ise ticari amaçlarla kullanılmaya başlanan İnternet hızla yaygınlaşmaktadır. İnternet teknolojisinde meydana gelen en önemli yenilik ise www (world wide web) sistemidir. 1990’lı yılların başlarında bir gurup uzman tarafından geliştirilen www sayesinde, İnternet

¹³ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, s. 3.

kullanıcıları hiper-metin belgelerindeki herhangi bir sözcüğü seçerek diğer belgelere kolaylıkla geçme imkanına kavuşmuşlardır. Bu gelişme sayesinde hem İnternet, hem de İnternet üzerinden yürütülen elektronik ticaret hızla gelişmeye başlamıştır. İnternet üzerinden gerçekleştirilen elektronik ticaretin diğer ticaret yöntemlerine göre daha düşük maliyet içermesi, hızlı olması ve bilginin çok yönlü aktarımına izin vermesi nedeniyle hızla büyümesi beklenmektedir. Elektronik ticaretin global ticaret hacmi içersindeki oranı hala çok düşük düzeylerde olmakla birlikte, yakın gelecekte özellikle işletmeler arası ticaretin hızlı bir artış göstereceği tahmin edilmektedir¹⁴.

İnternet'in video setler gibi TV'lere eklenebilmesi ona olan talebi daha da arttıracaktır. Bu talebin bugünkü durumu ise baş döndürücü bir hızda büyüdüğü bilinen bir gerçektir. Stanford Araştırma Enstitüsü'nde İnternet Protokol Numaralarına düzenli gönderilen mesajlardan her hostun cevabı birkaç ay düzenli takip edilmiş ve ağlar üzerine bağlanan kişi sayısının her ay, bir ay öncesine göre en az yüzde 20 arttığı görülmüştür¹⁵. İnternet sayesinde yeni kişiler bilmedik yerlere ve bilmedik sitelere ziyaret etmek; kişileri bir klavye bir monitöre bağlayan yegane sebep olabilmektedir.

Ayrıca telekomünikasyon alanında faaliyet gösteren firmaların stratejik ittifaklar yaptığı sıkça görülen şirket evliliklerindendir. Pazarlarını bu sayede geliştirme ve teknoloji yenileme kolaylaşmaktadır. Küresel bir ağ oluşturma çabası da telekomünikasyon sistemindeki yeniliklerin bir sonucudur. Bu ağ sayesinde dünyanın dört bir yanıyla birebir diyalogun kurulması mümkündür. Elektronik bankacılığın gelişmesi de telekomünikasyon sistemindeki gelişmelerin bir sonucudur.

PC'lerin yaygınlaşması ve bundan 50 sene öncesinde 2 odaya sığmayacak kadar büyük bilgisayarların şimdi avucumuza sığacak kadar küçülenlerin işlerinin yüzde birini yapmamış olması, bu teknolojinin önemini ortaya koymaktadır. Fertler teknolojiyi kullanabildikçe ve ondan daha iyi yararlandıkça önemini daha iyi yararlandıkça önemini daha iyi kavıyor olsa gerektir.

¹⁴ AĞBAL, a.g.m., s. 65-67.

¹⁵ İbrahim ACAR, Ali YAVUZ, "Globalleşme Olgusu ve Finans Piyasalarının Gelişimi", **Globalleşme Sürecinde Türkiye'de Finans Piyasalarının Gelişimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, "Ege Bölgesi Maliye Bölümleri Araştırma Görevlileri Sempozyumunda sunulan Tebliğ", 26-28 Kasım 1998 Çakırağa Tatil Köyü, Seferihisar-İzmir, s.23-24.

B. Uluslararası Sermaye Akımlarının Genişlemesi ve Derinlik Kazanması

Adam Smith'e göre "görünmez el" tarafından idare edilen piyasa, Oscar Lange'in çarpıcı ifadesiyle "iktisadi faaliyetleri düzenleyen, dengeleri kendi kendine ayarlayan ilk bilgisayarlardır."

Takas ve karşılıklılığa dayalı ekonomiler göz önüne alındığında ya da devlet için gerçekleştirilen üretim ile Fenikelilerin Akdeniz'e kıyısı olan ülkelere yaptıkları serbest ticaret incelendiğinde, piyasa uygulamalarının ilk örnekleriyle karşı karşıya olduğu bilinmelidir. Yunan şehir devletlerinde "agora" denilen şehir meydanlarında kurulan pazarlarda paranın daha sık kullanılması para arzı, fiyat kontrolleri ve hükümet müdahalelerinin de başlangıcı sayılmalıdır. Bu noktada 19. ve 20. yüzyıldan önce de piyasa ekonomisinin varlığı, bir ön kabul olarak araştırmacıların karşısına çıkmaktadır. "sanayi inkılapları" öncesi ilk uygulamalar olan en ilkel ticaret şekillerinden Londra, New York ve Tokyo borsalarına, mübadele ekonomisinden [http://www. alışveriş.com](http://www.alışveriş.com)'lere uzanan anlık alış ve satışlar, piyasaların "görünmez el" ile denge sağlayıp sağlayamayacağının bir tecrübesidir.

Küresel ticaretin bu ölçüde artmış olduğu piyasalarda, parasallaşma ticaretten daha hızlı gelişmiştir. Bir günlük döviz hareketlerinin toplamı, iki aylık dünya ticaretinin toplam miktarından fazladır. Bir para biriminden diğerine çevrilen döviz miktarı, günlük yaklaşık 600 milyar \$'dır. Bu rakam yıla dönüştürüldüğünde fert başına gelirin 40.000 \$'ı aşması anlamına gelir ki bugünkü veriler itibarıyla kişi başına gelir 4000 \$'ın altındadır. Londra, New York ve Tokyo'daki döviz bürolarından bir haftada geçen bir trilyon doların çok azı herhangi bir fiziksel ürünün sevkıyatıyla bağlantılıdır. Ülkeler arası yatırımların 1980'lere göre 20 kat arttığı bu dönemde önemi daha çok fark edilen emeklilik fonlarıdır. İngiliz emeklilik fonlarının uluslararası yatırımlara yöneltilmesi 1980'lere göre iki kat artarken, Amerikan fonları dört kat, Japon fonları 16 kat artmıştır¹⁶.

Küreselleşme 1980'li yıllardan itibaren bütün dünyayı kuşatır hale gelmiştir. Bunun sonucunda ister gelişmiş, isterse gelişmekte olan ve az gelişmiş ülke olsun küreselleşme ile birlikte aralarındaki ilişkiler büyük bir artış göstermiştir. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında ticaretin önündeki engeller kalkmış, uluslararası ticaretin hacmi artmış, ileri teknoloji transferi hızlanmış, uluslararası

¹⁶ ACAR, YAVUZ, a.g.teb., s. 30-31.

finans piyasaları gelişmiş, yabancı sermaye ve işgücü akımında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Küresel ekonomik entegrasyon adı verilen bu olgu, ülkeler arasında mal, emek ve sermaye hareketlerinin artması ve ülkelerin ekonomik işbirliği alanlarının genişlemesi şeklinde görülmektedir.

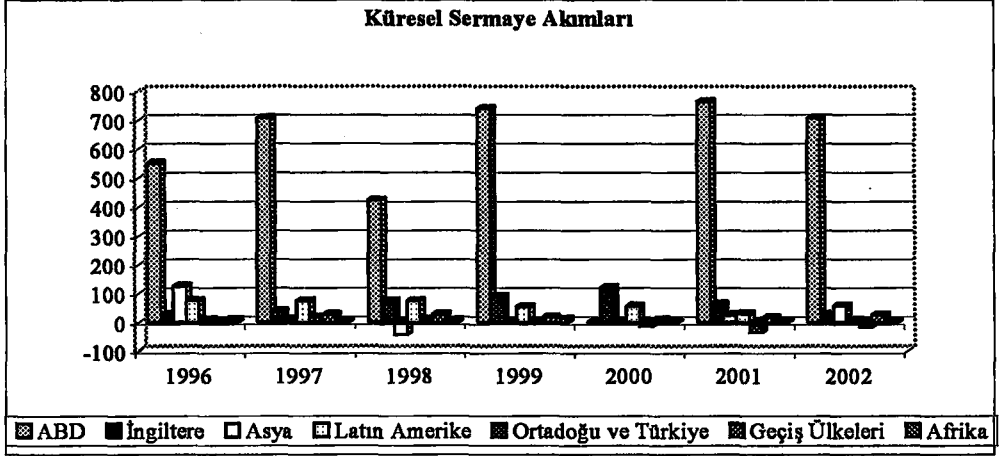
Günümüzde finans piyasaları “mekansız toplum” anlayışıyla gelişmektedir. Dünün bire bir diyalogla el değiştiren sermayesi artık elektronik ortamlarda mübadeleye konu olabilmektedir. Üstelik bu mekan ve zaman tanımayan gelişmelerin etkisi yakın gelecekte daha çok hissedilebilecektir. Dünyadaki bütün borsalar, döviz ticareti, finansal merkezler, bankalar ve yatırım kurumları ve sigorta şirketleri ile emeklilik fonları arasındaki elektronik bağlantıların yaygınlaşması sayesinde, merkezi olmayan bir organizma ortaya çıkacaktır.

Sermayenin bu serbest dolaşımı ve milli sınırları bu ölçüde kolay aşması, mübadeleye konu olan para biriminde ve ona uygulanan faizde, ülkeler arasında dahi iki şehir arasındaki gibi standartlaşmayı doğuracaktır. Yatırımcıların bulundukları mekanlardan dünyanın herhangi bir köşesindeki bir firmanın kamuoyuna sunduğu, “evrensel formata uygun” rapora göre tavır geliştirmesi (alış-satışa girişmesi) olağan hale gelecektir.

Artık küreselleşmenin önemli bir aracı olan küresel sermaye akımları günümüzde sadece uluslararası mali kuruluşlar tarafından belirlenmiş makro ekonomik programlar uygulayan birkaç ülkeye değil, yapıları ve iktisadi politikaları açısından büyük farklılıklar gösteren birçok ekonomiye de aynı kararlılık ve hızla ilgi göstermektedir. Fakat şekil-2’de görüldüğü gibi bu artış özellikle gelişmiş ülkeler lehine daha yüksek olarak gerçekleşmiştir¹⁷.

¹⁷ Hakan AY, Metin MERİÇ, “Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları”, (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 3.

Şekil-2



Kaynak: Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyeseempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 3.

1980'li yıllarda gelişmiş ülkelerde yoğunlaşan uluslararası sermaye yatırımları, 1990'lı yıllardan itibaren gelişmekte olan piyasalara (emerging markets) doğru yayılma göstermiştir. Bu ülkelere giden net sermaye akımı 1970'de 10 milyar \$ iken, günümüzde bu rakamın 250-300 milyar \$ seviyesine çıktığı tahmin edilmektedir.

Son 20 yıldır uluslararası sermaye akımları hacim, içerik ve yayılma yönü bakımından önemli bir değişime uğramıştır. Bu değişime neden olan etkenler arasında; finansal piyasalarda yaşanan serbestleşme, bilgisayar teknolojisinde ve telekomünikasyon alanlarında meydana gelen yeniliklerin finans piyasalarına uygulanması, finansal araçların çeşitlenmesi (swaps, options, futures, caps v.b.), finansal işlemler üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi sayılabilir. Diğer taraftan, finansal piyasaların işleyişinde ve aracı kurumların faaliyetlerinde yapılan standartlaştırma çalışmaları ve daha güvenli ödeme ve anlaşma formlarının gelişmesi de bu değişimde etkili olmuştur.

1980'li yıllarda bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler bankacılık işlemlerinde maliyet düşüşlerine yol açmıştır. Gelişen teknolojiler sayesinde bankalar, türev işlemleri de dahil olmak üzere yeni mali araçları devreye sokmuşlardır¹⁸. Geleneksel borsalardan global piyasalara hitap eden yeni finansal enstrümanların sunulduğu dijital borsalara doğru bir değişim yaşanmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere, borsalar arasında birleşme ve stratejik işbirliği eğilimleri

¹⁸ DPT, a.g.r., Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, s. 35.

gözlenmektedir. NASDAQ, AMEX ve PHİLEDELPHİA borsaları ile LONDRA ve FRANKURT borsaları arasında işbirliği anlaşmaları yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletlerinin en büyük türev araç borsası olan CBOT ile Avrupa'nın en büyük türev araç borsası olan EUREX arasında yapılan işbirliği anlaşması kıtalararası nitelik taşımaktadır¹⁹. Yeni yüzyılda borsalarda gerçekleşmesi beklenen en önemli gelişmeler; uzaktan erişim (üyelerin işlem yapmak için borsa binasına gelmek zorunluluğunun ortadan kalkması-wide area network/remote membership), aynı yerde farklı piyasaların aynı ekran üzerinde işlem yapmaları (Joint trading platforms), borsa birleşmeleri ve anlaşmaları (Exchange alliances) ve İnternet bazlı finansal piyasaların yaygınlaşması olacaktır.

Uluslararası portföy yatırımlarında off-shore merkezlerin payı her geçen gün hızla artmaktadır. Ulusal mali piyasaların kısıtlamalarından sıyrılmak ve vergi yükünden kurtulmak isteyen yatırımcılar off-shore merkezlere doğru bir yönelim içine girmişlerdir. 1992 yılında 2500'ün üzerinde yatırım fonu bu bölgelerde faaliyette bulunmaktaydı. 1996 yılında bu sayı 6000'e çıkmıştır. 1997'nin ilk yarısı itibarıyla bu fonların idare ettiği sermaye tutarı 1 trilyon \$ civarındadır.

C. Dış Ticaretin Artması

Globalleşmeye sebep olan etkenlerden bir diğeri dünya ticaretindeki hızlı artıştır. Dünya reel üretimi 1948'den 1997'ye kadar yıllık ortalama % 3.7 artarken, dış ticarete artış oranı yıllık % 6 olmuştur. Diğer bir ifadeyle, anılan dönemde ticaret 17 kat artarken hasıla artışı 6 kat olmuştur. 1990-1997 aralığında dünya mal üretimi yıllık ortalama % 2 artarken, aynı dönemde dünya mal ihracatı yıllık ortalama % 6.5 oranında artmıştır. Dünya hizmetler ticaretindeki artış ise mal ticaretindeki artıştan daha fazladır. 1990-1997 aralığında dünya hizmet ihracatı yıllık ortalama % 8 oranında artış göstermiştir²⁰. Günümüzde hizmet ticaretinde yaşanan gelişmelerden bir diğeri ise sanal ortamda yapılan ticarettir. Bilgisayar ve iletişim teknolojisinde meydana gelen yenilikler sayesinde fiziki olmayan malların (dijital ürünler) ticareti gittikçe artmaktadır. Bunun sebebi ise fiziksel olmayan malların bir yerden diğer bir yere ulaştırılması hem çok hızlı olarak gerçekleşmekte hem de maliyeti neredeyse sıfıra yakın olmaktadır.

¹⁹ DPT, a.g.r., Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, s. 46.

²⁰ DPT, a.g.r., Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, s. 22-29.

Dünya mal ve hizmet ticaretinde yaşanan bu artışın ardında yatan nedenler ise, gümrük tarifelerinin indirilmesi, uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, ihracata dayalı kalkınma modelinin birçok ülke tarafından benimsenmesidir²¹.

Ulaşım imkanları sayesinde günümüz insanı her zamankinden fazla gezme, dolaşma, farklı yer ve ülkelerde yerleşme eğilimi göstermektedir. Ancak böylesine mobil kitleler kendileriyle beraber bir çok alışkanlık ve tercihlerini de götürmekte, bunların tatmini de genellikle terk ettikleri yerlerden sağlanan mal ve hizmetlerle mümkün olabilmektedir. Bu tür ihtiyaçlara cevap verilebilmesi için dış ticaretin de aynı oranda artması gerekmektedir. Günümüzün bilgi iletişim çağında başka yerlerdeki tüketim kalıpları, beğeniler, alışkanlıklar ve moda hakkında bilgi sahibi olmak oldukça kolaylaşmıştır. Edinilen yeni bilgiler mevcut alışkanlıkların kendilerinin ya da giderilme biçiminin değişmesine yol açmakta, bu da yeni veya değişen tercih ve tüketim kalıplarına uygun mal teminini gerektirmektedir. Bu işlevin yerine getirilmesi de dış ticaret yoluyla sağlanmaktadır.

Geçmişin daha az güvenilir ve kolaylıktan uzak ödeme şekilleri (aynı ödeme, takas v.b.) günümüzde iyice azalmış veya tamamen ortadan kalkmıştır. Giderek artan daha şeffaf, homojen ve yaptırıma dayalı kurallarla beslenen uluslararası ödeme şekilleri ve gelişkin bankacılık ve sigortacılık sistemi, uluslararası ticarete risk faktörünü küçülterek ticaret artırıcı bir etken olmaktadır. Ayrıca, mal ithal edebilmek için gerekli kaynakların yine dış ticaretle (mal satarak) sağlanması gereği de ticareti besleyen başka bir etkidir.

Önceden bir ülkeye ithal edilmiş malların yol açtığı alışkanlıklar veya bu malların bakım, onarım ve yedek parça gibi ihtiyaçları, aynı veya benzer mallara olan bağımlılığı canlı tutmakta ve dış ticaretin sürekliliğini gerekli kılmaktadır. Keza, giderek artan yabancı sermaye hareketleri, yabancı ülkelerde üstlenilen projeler, çok uluslu şirketlerin firma içi ticaretleri v.b. gibi gelişmeler de uluslararası ticareti arttıran önemli faktörlerdir²².

Ancak günümüzde uluslararası ticaretin gelişmesine katkıda bulunan en önemli etken bilişim ve mikro elektronik teknolojisindeki sıçramayla, telekomünikasyon sektöründeki teknik ilerlemelerin birlikte uygulamaya

²¹ AĞBAL, a.g.m., s. 67-69.

²² DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000 Erişim: 03.11.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>, s. 25-26.

sokulmasıdır. Bilgilerin uzun mesafeler boyunca kolay ve hızlı olarak iletilmesi firmalar arası rekabetin hızla artmasına neden olmuştur. Üretim ve dağıtım kanalları hızla değişirken, fiziki sınırlamaların, (siyasi sınırlar, ulaşım maliyetleri v.b.), önemi azalmaya başlamıştır. Şirketler yönetim etkinliğini yitirmeden üretimin çeşitli aşamalarını farklı coğrafi alanlarda örgütleme olanağına kavuşmuşlardır²³. Ticaretin serbestleşmesi ve fiziki sınırlamaların öneminin azalması, şirketler için coğrafi pazarı dünya pazarı haline getirmiştir. Bütün bu gelişmeler şirketler arası rekabeti global bir rekabete dönüştürmüştür.

D. Çok Uluslu Şirketlerin Faaliyetlerinde Görülen Hızlı Artış

Yapılan tahminlere göre dünyada 37 bin çok uluslu şirket kendi ülkelerinin dışında 170 bin kendine bağlı kuruluşla çalışmaktadır. "Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişme Komisyonu" na (UNCTAD) göre, kendi ülkeleri dışında faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin satışları 1992 yılında 5.5 trilyon dolara varmıştır. Bu rakam 4 trilyon dolarlık toplam dünya ticaretini geçmektedir. Çok uluslu şirketler dünya özel sektör değerlerinin 1/3'ünü kontrol etmektedir. Bu şirketlerin dış yatırımları dünya çapında 2 trilyon dolara varmaktadır. Bu şirketlerin en büyük grubunu 474 milyar dolarla ABD, 259 milyar dolarla İngiltere, 251 milyar dolarla Japonya oluşturmaktadır.

İşin ilginç bir yanı ise, küreselleşme süreci ile birlikte çok uluslu şirketlerin şaşırtıcı boyutlara ulaşmış olmasıdır. Gerçekten çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisi içindeki payı hâli hazırda gelişmesi çok "parlak" olarak nitelenen bir çok uluslu geride bırakacak bir büyüklüğe ulaşmıştır. Dünyadaki tüm yatırımlara çok uluslu şirketlerin yön verdiği belirlenmiştir. Washington'daki "Politik Çalışmalar Enstitüsü"nün bir raporuna göre, dünyanın en büyük 200 çok uluslu şirketinin toplam satışı, dünyanın toplam GSMH'nin % 28.3'ünü oluşturmaktadır. Bu oran 14 yıl önce % 24'tü. Sözkonusu 200 şirketin toplam cirosu 9 büyük ekonomi hariç tüm dünyanın GSMH'dan daha fazladır. Ekonomik olarak sıralamaya tabi tutulursa dünyanın ilk 100 ekonomisi içinde sadece 49 ülke vardır, diğerlerinin hepsi çok uluslu şirketlerdir.

Satışlar açısından çok uluslu şirketler arasında olan Mitsubishi Firması ekonomik büyüklük sıralamasında 22. sırada yer almaktadır. Örneğin General

²³ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 03.07.2000 Tarihli Resmi Gazete, s. 2.

Motors 26., Ford 31., Toyota 36. sıradadır. General Motors'un satış gelirleri Tanzanya, Bangladeş, Zaire, Uganda, Nijerya ve Pakistan'ın toplam gelirlerinden daha fazladır. 73. sırada yer alan Küba'nın önünde 71 büyük şirket bulunmaktadır. Bu açıdan General Motors'un 1998 cirosu Türkiye'nin bir yıllık GSMH'sına yaklaşmaktadır. ABD'nin 5 devisi arasında bulunan GM 161, Ford 144, Wall-Mart 139, EXXON 100, General Electric 100 milyar dolar ciroya sahiptir. Öte yandan Bill Gates Norveç'in petrol gelirinden daha yüksek bir servete sahiptir. Gates'in servetinin 100 milyara ulaştığı ve bu hızla büyümesi halinde 2004'te 1 trilyona varacağı ifade edilmektedir.

Ayrıca günümüzde "tüm zamanların en büyük şirket evlilikleri" yapılmakta, bunlar arasında özellikle 81 milyar dolarlık Alman ve İtalyan telekomünikasyon evliliği dikkati çekmektedir. Petrol, finansal hizmetler ve bankacılık alanında da çok sayıda birleşme gözükmektedir. Çok uluslu şirketlerin teknoloji transferi ve doğrudan yabancı yatırımlar yoluyla "yurt içi sermaye birikimini arttırmak, yeni istihdam olanakları yaratmak, ithalat yaparak döviz kazandırmaları" mümkündür. İleri sürüldüğüne göre doğrudan yabancı yatırımların en önemli katkısı teknoloji alanında olmaktadır. "Teknolojiyi ticari amaçlı üretim için gerekli olan bilgi olarak tanımlarsak, yeni fiziksel üretim ve üretim yöntemlerinin yanı sıra örgütlenme, pazarlama ve dağıtım gibi tamamlayıcı hizmetler alanında da doğrudan yabancı yatırımlar aracılığıyla yüksek teknolojiye sahip firmaların bilgi birikimlerinden hem mikro (firma), hem de makro (ülke ekonomisi) bazında yararlanarak, gelişmekte olan ülkelerde kısa zamanda önemli verimlilik artışları sağlamak mümkündür".

Görülebilir bir gelecekte yabancı şirket yatırımlarının devam edeceği ve üretimin çok uluslu hale dönüşmesinin dünya ekonomisinin yapısal bir karakteri haline geleceği belirtilmektedir. Özellikle, iletişim ve ulaşım sistemlerindeki devrim bu şirketleri şubeleriyle daha fazla bütünleştirecektir. Özelleştirme de bu eğilime yardım edecektir. Böylece Asya ekonomileri, Japonya'nın üretim sistemleriyle daha fazla bütünleşirken, ABD şirketleri de Meksika ile NAFTA çerçevesinde daha yoğun ilişkiler kuracaktır.

ABD Ticaret Bakanlığı'na göre, 1990 yılında ABD şirketleri Batı Avrupa'da 2 milyon, Asya'da 1.5 milyon, Latin Amerika'da 1.3 milyon insan istihdam etmektedir. Japon şirketleri kendi ülkelerindeki işsizliğe rağmen deniz-aşırı ülkelerde daha fazla

yatırım yapmaktadır. Benzer şekilde, Fransız çok uluslu şirketleri Fransa dışında 2 milyon insana istihdam olanağı sağlamaktadır²⁴.

E. İdeoloji Faktörü

Özellikle Doğu blokunun yıkılması sonrasında liberal piyasa ekonomisine yönelik güven duygusu artırmıştır. Nitekim kısa bir sürede tüm maliyetine rağmen, eski planlı/devletçi ekonomiler, piyasa mekanizması süreci içinde, serbest ticaretin ve yabancı sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir. Bir diğer ifade ile duvarların yıkılmasının ardından, küreselleşmenin önündeki en büyük engellerden birisi aşılmıştır. Her ne kadar, Asya krizi sonrasında küreselleşmeye yönelik itirazlar artmaya başlamış olsa bile, son dönemde neo-liberal ideolojinin temel ilkelerine güven anlayışı içerisinde hızlandırılarak sürdürülme çabası söz konusudur. Başta ABD olmak üzere, DTÖ, Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşların öncülüğünde sürdüren küreselleşme süreci hızlandıkça, Hegel'in diyalektiğinden giderek ifade edersek, anti-tezini oluşturan anti-küreselci akımlar da tepkilerini ortaya koymaya başlamışlardır²⁵.

III. KÜRESELLEŞMENİN FIRSATLARI, TEHLİKELERİ VE SÜRECİN BOYUTLARI

Dünya ekonomisi, özellikle içinde yaşadığımız son çeyrek yüzyıl içerisinde hızla '*globalleşme*' sürecine girmiştir. Globalleşme ile birlikte, gelişmiş, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler arasında işbirliği imkanları genişlemiştir. Ülkeler arasında ticaret sınırlarının önündeki engeller giderek azalmaya ve ortadan kalkmaya başlamış, uluslararası ticaret hacmi genişlemiş, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere yüksek teknoloji transferi artmış, uluslararası finans piyasaları gelişmiş, ülkeler arasında işgücü akımı hızlanmış, yabancı sermaye

²⁴Nusret EKİN, "Küreselleşme ve Gümrük Birliği (Çalışma Yaşamında Dönüşüm: Çelişkiler ve Fırsatlar)", İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1999-47, İstanbul 1999, s. 33-35.

²⁵BOZKURT, a.g.m., s. 27.

akışında önemli gelişmeler yaşanmıştır²⁶. Globalleşme bir süreçtir. Bu süreç, önceki dönemlerde ortaya çıkan gelişmiş, gelişmekte olan; sanayileşmiş, sanayileşmekte olan ve merkez ülkeler çevre ülkeler ayırımını anlamsızlaştırmıştır²⁷.

Bu süreci tahrik eden etkenlerin önemli bir kısmı yeni ortaya çıkmış gibi görünmekle beraber, öteden beri var olan bir grup etken de yenilerde etkili hale gelmeye başlamış ve hep birlikte insani varoluşun sosyal, kültürel ve iktisadi yönlerine ulus aşırı bir nitelik kazandırmışlardır. Ayrıca, küreselleşmenin etkisi toplumların bu sürecin bilincine varmalarıyla birlikte daha da artmaktadır.

Küreselleşme uluslar arasında her bakımdan karşılıklı bağımlılığı artırmakta ve hayatlarımızı gitgide daha fazla bizden çok uzakta meydana gelen olaylara ve alınan kararlara bağımlı hale getirmektedir. Bu süreçte olumlu olumsuz her şey - felaketler, uyuşturucular, fikirler, imajlar, bilgi, göçmenler, para, müzikler, hava kirliliği, filmler, radyasyon, mülteciler, internet, öğrenciler, teknoloji, ders kitapları, turistler, değerler, silahlar- dünya ölçeğinde hızla akıyor, yayılıyor. Bir yönüyle mesafenin/mekanın yok olması anlamına da gelen küreselleşme, aynı zamanda, ulusal toplumların sınırlarını aşan bir "dünya toplumu"nın oluşmasını teşvik eden dinamikler de içermektedir. Bununla beraber, bu sürecin "yerel" ve "ulusal" olanı tümüyle "küresel" olana bağımlı hale getirdiğini söylemek bir abartma olur; küreselleşme bu üç düzeydeki olayların birbirleriyle etkileşiminden ortaya çıkan hasiladır²⁸.

Küreselleşme süreci kazananları ve kaybedenleri, fırsatları ve dezavantajları içinde paradoksal olarak bulunduran bir süreçtir. Giddens, küreselleşmeye yaklaşımları şüpheciler ve radikaller olmak üzere 2 bölüme ayırmaktadır. Şüpheciler daha çok siyasal solda özellikle eski solda toplanmaktadır. Hükümetler ekonomik yaşamı hala denetimleri altında tutabilmekte ve refah devleti varlığını sürdürmektedir. Şüphecilere göre , küreselleşme nosyonu , refah sistemlerini ortadan kaldırmak ve devlet harcamalarında kısıntı yapmak isteyen serbest piyasacıların ortaya attığı bir ideolojidir. Gördüklerimiz ise olsa olsa yüz yıl önceki dünyanın bir tekrarıdır. Para ticareti dahil olmak üzere yoğun ticaretin yapıldığı, açık bir küresel ekonomi on dokuzuncu yüzyılın sonunda da vardı.

²⁶Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmenin Boyutları", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/boyutlar.htm

²⁷Ismail GÖKAL, "Globalleşme", Erişim: 19.02.2004., www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim97/globalle.htm

²⁸Mustafa ERDOĞAN, "Küreselleşmeye Dair", Erişim: 19.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/guncel/Erdogan/me_kuresellesme.htm

Giddens bu tartışmada radikallere hak vermektedir. Dünya ticaretinin bugünkü düzeyi eskisinden çok daha fazla ve çok daha kapsamlı mallarla hizmetleri içermektedir. Ancak en büyük farklılık, finans ve sermaye akışının düzeyinde görülmektedir. Eski dönemlerde , elektronik paraya (yalnızca bilgisayarda bir rakam olarak mevcut para) göre ayarlanmış olan bugünkü dünya ekonomisiyle paralel sayılabilecek hiçbir örnek yoktur²⁹.

Küreselleşme, elde ettiği bu popülarite sayesinde pek çok çözümlemeye de merkezi öbek olarak kullanılmıştır. Dar manasıyla, sermaye hareketlerinin dünyanın tümüne yayılması etkisi olarak ifadelendirilebilecek olan küreselleşmenin özellikle teknolojik gelişmelerin paralellerinde dünyayı bir finans piyasasına çevirdiği görülmektedir. "BM İnsani Kalkınma Raporu (HDR)' ye göre her gün 1.5 trilyon dolardan fazla para el değiştirmektedir. Fakat tüm bunlara rağmen küreselleşmeyi sadece finans piyasalarının etkinliğinin artması şeklinde yorumlamak sığ bir bakış açısına sahip olmak demektir. Çünkü "küreselleşme ekonomik olduğu kadar siyasal, teknolojik ve kültürel bir olgudur³⁰. Şüphe yok ki, bu durum ulusal hükümetler için hem yeni fırsatlar yaratıyor hem de yeni sorunlar ortaya çıkıyor.

A. Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Fırsatlar ve Tehlikeler

Profesör Rudi Dornbusch yazdığı "Eşsiz Başarının Yüzyılı" olarak adlandırılan makalesinde, dünya ekonomisinin performansını değerlendirmektedir. Aslında iki büyük ölçü ve bir çok yerel savaşlar, devrimler, 1930'ların büyük krizi, komünist tecrübe, Avrupa Koloni İmparatorluğunun parçalanması ve çok daha fazla büyük olumsuzluklara rağmen milenyumun sonunda insanlar tarihin diğer zamanlarından, bugün daha iyi bir durumdadırlar. Sadece son 50 yılda Japonya, vatandaşlarının yaşam standartlarını 7 kat yükseltebilmiştir, Çin'in de içinde bulunduğu bir çok Asya ülkesi 6 kat, hatta Hindistan, sıklıkla ağır bir ekonomik gelişmenin içinde olduğu düşünülse bile 3 kat gelişmiştir. K. Polanyi'nin ünlü deyişiyle bu gelişme "büyük değişim yüzyılında" olmuştur.

²⁹ Memet ZENCİRKIRAN, KÜRESELLEŞME: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ", Erişim: 19.02.2004, www.isguc.org/memet2.htm

³⁰ Şenol BAŞTÜRK, "BİR OLGU OLARAK KÜRESELLEŞME: SORUNLAR VE BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ; KÜRESEL YÖNETİŞİM", Erişim: 19.02.2004, www.isguc.org/senol1.htm

Hızlı ve ucuz ulaşım ve iletişim sağlayan teknolojilerin gelişmesinin yardımıyla ve böylece uzaklık ve zaman kavramlarının eski konseptlerini yıkarak ve global sistemin rahat çalışmayı olanaklı kılan uluslararası kurumlarıyla dünyanın uzak noktalarında bulunan farklı ırk, din ve kültürlerden insan toplulukları bugün geçmiş on yıllar içinde hayal bile edilemeyen bir ekonomik, politik ve kültürel karşılıklı dayanışmayla yüzleşmişlerdir. Uydu televizyonları, cep telefonları, hava ulaşımı, İnternet, borsalar, dünya ticaret örgütü bizim günlük hayatımızı etkileyen yeniliklerin bazılarının adıdır. Aslında bu durum dünya için “global köy” yakıştırmasının da bir sebebidir.

Açıkça böylesine fenomenal değişiklikler zaman içerisinde yerkürede yumuşakça olmamış; tam aksine, patlamalarla gelişmiştir. İnsan coğrafyasının dokunulmamış alanlarında yaşamak, sosyo-politik yapıları, kurumlarıyla psikolojik olarak hazır olmayan geniş toplumları yakalamak, bu hızlı değişimin ortaya koyduğu sorunlarla başa çıkmak için yetersiz kalmıştır.

1990’larda tarih ek bir hareket kazanmıştır. En başta komünizmin beklenmedik şekilde çöküşü, merkezi planlamaya dayanan ekonomiler için üzücü bir son olmasına karşın, yarım yüzyıl önce Von Mises ve Hayek gibi liberal ekonomistler tarafından öngörülmüştür. Şimdi ise hemen hemen her yerde liberalizasyon ve pazar yönlendirmelerinin yeni dönemi bu süreci takip etmektedir. Bu durum sadece eski Sovyetler Birliğinde veya Doğu Avrupa’nın geçiş ekonomilerinde değil, aynı zamanda yeni sanayileşen ve az gelişmiş ülkelerinde içinde bulunduğu geniş bir yelpazeyi kapsayan dünya için de böyle olmuştur. Özellikle dikkati çeken ise sınırlamaların yerini çok çabuk finansal akımların hareketine bırakmış olmasıdır. Böylece birinci on yılın ikinci yarısında yaşanan ve Kore ve Tayland gibi başarılı ülkeleri de etkileyen kriz dalgalarına sebep olan ödemeler dengesi hesaplarının liberalizasyonu gerçekleşmiştir.

Ayrıca son on yıl entelektüel seviyede, Amerika orijinli olan, insanlığın gelecekteki gelişimi hakkındaki iki teorinin rekabetinin yükselişine de tanıklık etmiştir. F. Fukuyama’nın öne sürdüğü “Tarihin Sonu”na göre; Temsili demokrasi, özel girişimcilik ve serbest Pazar şeklinde adlandırılan ve klasik liberalizm anlayışının yerini alması için aranan politik ve ekonomik organizasyonel formların, günümüz dünyasının ülkelerine ve bölgelerine ve içinde bulunduğumuz “daha fazla entegrasyon ve barışçıl rekabet çağına” uygulanması sona ermiştir. Diğer tarafta başka bir bakış açısı ise S. Huntington’ın Dünya sistemini bir bölünmeye ve

dengelesizliğe götürecektir. Kıtalararası güç gruplarının din ve kültür temelinde, geniş ülkelerden oluşan bloklar halinde çatışmasını öngören “Medeniyetler Çatışması” teorisidir.

İlgincidir, her iki yazarda uluslararası arenada, 20. yüzyılın büyük bölümünde büyük bir saltanat sürmeyi başarmış bulunan “ulus devlet”in geleceği hakkında hemen hemen aynı olumsuz fikirleri paylaşmışlardır. Bu ısıtılmış tartışmaların baskın olacağı gelecek bir yüzyılı suçlamak için abartma olmayabilir. Ulus devletin geleceğinin nasıl ve ne şekilde olacağı sadece akademisyenler, bilim adamları, uzmanlar ve ekonomistler tarafından tartışılmamakta, aynı zamanda politikacılar ve medya tarafından da dile getirilmektedir.

Bugün sayıları çok fazla olmayan düşünürler, ulus devlete gereğinden fazla rol verildiğinde hem fikirdirler. Tam aksine onlar ulus devletin temel karakteristiğini kaybetmeksizin bu çalkantılı zamanlarda varlığını sürdürebileceğine inanmaktadırlar.

Yine de hemen hemen bütün araştırmacıların hem fikir olduğu husus, küreselleşmenin meydana getirdiği yeni şartlara adapte olabilmek için sadece sınır çizgisinde olanların değil aynı zamanda gelişmiş dünyanın içinde bulunanların da birşeyler yapmak zorunda olduğudur³¹.

1. Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Fırsatlar

Globalleşme sürecinde özellikle 1960'lardan sonra gelişmekte olan ülkelerin, Japonya, ABD ve başlıca gelişmiş Avrupa ülkeleriyle ekonomik ve ticari bağlantıları belirgin bir artış göstermiştir. Bu bağlantılar, global sistem içinde gelişmekte olan ülkelerin ticaret, finans ve üretim sürecine entegrasyonunu hızlandırmıştır. Gelişmiş ülkelerde bir yandan iletişim teknolojisi hızla gelişirken, diğer taraftan da globalleşmenin beraberinde getirdiği uluslararası rekabet, hem bu ülkelerin ekonomilerinde hem de gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde yapısal değişimlere yol açmaktadır.

³¹ Asaf Savaş AKAT, “THE CHALLENGES AND OPPORTUNITIES OF GLOBALIZATION”, THE POLITICAL ECONOMY OF GLOBALIZATION: The New Identity of State in the 21st Century, (Moderator: Asaf Savaş AKAT), FRIEDRICH NAUMANN FOUNDATION in co-operation with MARMARA UNIVERSITY-EC-INSTITUTE, BILGI UNIVERSITY and INSTITUTE FOR SOCIETY AND ECONOMY, Ankara 1999, s. III-IV.

Gelişmekte olan ülkelerin global ekonomiyle giderek artan bir biçimde entegrasyonu, uzun dönemde hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde ekonomik refahın artmasına katkıda bulunmaktadır³².

Küreselleşmenin getirdiği fırsatların başında, yararlanmasını bilenler için bir hızlı büyüme ve kalkınma fırsatı gelmektedir. Eskiden beri sermaye birikiminin yetersizliği, kalifiye eleman yokluğu, teknoloji ve know-how eksikliği gibi kalkınmanın önünde birer engel durumundaki faktörlerle, küreselleşmenin getirdiği olanaklar sayesinde daha kolay baş edilebilmesi mümkündür. Bugün uluslararası sermaye din, dil, kültür ve coğrafya ayrımı yapmadan maliyet avantajı ve kâr fırsatı gördüğü her yere kolayca gidebilmektedir. Çokuluslu şirketler gittikleri ülkeye teknoloji transferi yapmakta, istihdam imkanı sağlamaktadırlar. Ülkeler arasındaki eğitim ve kültürel işbirliği anlaşmaları ve İnternet üzerinde uzaktan eğitim olanakları sayesinde her düzeyde nitelikli eleman yetiştirmek artık daha kolaydır. Ekonomik ve siyasal istikrarını koruyan, yabancı sermayenin gereksinim duyduğu hukuksal güvenceyi sağlayan her ülke dışardan doğrudan yabancı yatırım çekme ve daha hızlı bir büyüme trendine girme olanağına sahiptir³³.

Üretim faktörleriyle mal ve hizmetlerin hareketliliğinin yol açtığı entegrasyon ve karşılıklı ekonomik bağımlılıktaki karşılıklı artış, dünyada daha geniş coğrafi alanlarda ilişki kurmayı mümkün hale getirmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına entegrasyonu, bu ülkelerin karşılaştırmalı üstünlüklerini geliştirmelerine ve artan global rekabetten daha fazla faydalanmalarına imkan sağlamaktadır. Globalleşme, bir taraftan gelişmekte olan ülkelerin daha geniş ticari pazarlara, daha büyük sermaye girişine sahip olmasını, diğer taraftan bu ülkeler için ihraç ya da ithal edilebilir malların genişlemesini ve bu ülkelerin teknolojik gelişmelerden daha fazla yararlanmasını mümkün kılmaktadır. Globalleşme, ayrıca, ulaşım ve iletişim maliyetlerini düşürerek üretimde işbölümü ve uzmanlaşmaya olanak sağlamakta bu da etkinliği ve dolayısıyla verimliliği artırmaktadır³⁴.

Küreselleşmenin sunduğu önemli fırsatlardan bir başkası dünya ile bütünleşme fırsatıdır. Sözkonusu bütünleşme hem iktisadi, hem de siyasal anlamda alınabilir. Siyasal anlamda bütünleşme soyutlanma ve dışlanmanın karşıtıdır.

³² Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı fırsatlar", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/firsatlar.htm

³³ Mustafa ACAR, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/idsay/25-26/252603.htm

³⁴ AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı fırsatlar", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/firsatlar.htm

Riskler arasında sayılmış olan siyasal anlamda dış müdahalelerin varlığı da aynı zamanda bir fırsat olarak değerlendirilebilir. Şu veya bu nedenle özgürlüğü bir tehdit olarak algılamış, bunun için vatandaşlarını zaptu rapt altında tutmaya yönelik bir dizi yasal düzenleme yapmış, sonuçta da insan hakları ve demokratik standartlar açısından dünyanın refah düzeyi yüksek ülkelerinin epeyce gerisinde kalmış ülkeler için küreselleşme, uygar bir dünyayı yakalama fırsatı vermektedir. Bu sayede bu ülkelerin insanları da gelişmiş dünyanın insanları kadar özgürlüğün tadını çıkarabilecekler, insanlara içlerindeki potansiyeli ortaya çıkarma fırsatı verildiği ölçüde gizli yeteneklerin önü açılacak, verimlilik artacak, sonuçta bu durum iktisaden gelişme olanağına dönüşecektir³⁵.

Siyasal fikirler, akımlar ve kültürler, ulusal sınırları zorlamakta ve global bir kimlik kazanmaktadır. Daha önceleri ulusal hükümetlerin sorumluluğundaki görevler şimdi bunların kapasitelerini aşar duruma gelmiştir. Ülkelerin güvenlik, refah, çevre sorunları, uyuşturucu trafiği, terörizm, salgın hastalıklar, insan hakları gibi konular artık uluslararası politikalardan bağımsız düşünülmemektedir. Zaten ulus-devletin bu sorunların üstesinden gelmesi de pek mümkün gözükmemektedir. Öte yandan, global ekonomik krizlerin üstesinden gelebilmek için ülkelerin global bir finansal sistemin -*global finansal mimari altyapı*- inşası, uluslararası enformasyon sisteminin kurallarının belirlenmesi gibi konular ister istemez uluslararası işbirliğini zorunlu kılmaktadır.

Uluslararası ilişkiler yoğunlaştıkça yerel problemler uluslararası hale gelmiş ve bunların çözümü de uluslararası işbirliğini gerektirmiştir. Artık, '*global düşün, yerel ölçekte uygula*' felsefesi siyasal kararlarda etkili olmaya başlamıştır. Bu durum yasama ve yaptırım gücüne sahip ulus-üstü örgütlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.

Finansal faaliyetlerin globalleşmesi ile fon talep eden ülkeler ile fon arz eden ülkeler arasındaki ilişkiler hem yoğunlaşmış, hem de çeşitlik kazanmıştır. Bu çerçevede gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülke piyasalarına rahatlıkla girebilme ve dolayısıyla getirisi yüksek buna karşın riski düşük finansal yatırımlarda bulunabilme imkanına kavuşmaktadır. Ulusal piyasaların ülkenin finansman ihtiyacını karşılamakta yetersiz kaldığı durumlarda *Europara*, *Eurotahvil* gibi uluslararası finansal piyasalar devreye girmekte ve bu piyasalarda oluşan muazzam miktardaki

³⁵ ACAR, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/1dsayı25-26/252603.htm

fonlar finansman ihtiyacı olan ülkelerin kullanımına sunulmaktadır. Bu fonların gelişmekte olan ülkelerin kullanımına sunulması, -eğer etkin ve verimli alanlarda kullanılıyorsa- bu ülkelerde tasarruf açığını kapatarak kaynak kullanımını genişletecek ve böylece yatırımlarda ekstra bir artış gerçekleşecektir. Bu durum gelişmekte olan ülke ekonomilerinde büyümenin yanı sıra gelir artışı sağlayacak ve sonuçta da istihdamı ve milli geliri pozitif yönde etkileyecektir.

Gelişmiş ülkelerde üretimin globalleşmesi ile '*endüstri toplumu*' yerini '*bilgi toplumuna*' bırakmaktadır. Böylece, globalleşme sürecinde imalat sektörünün önemi azalırken; bankacılık, sigortacılık, finansman gibi hizmet sektörlerinin önemi artmaktadır. Gelişmiş ülkelerin endüstri toplumundan bilgi toplumuna geçişi, bu ülkelerin imalat sektörünün bir başarısızlığı değil; aksine ekonomik gelişme sürecinin doğal bir özelliğidir. İmalat sektöründe ortaya çıkan boşluk ise, gelişmekte olan ülkeler tarafından doldurulmaktadır. Sonuçta da globalleşme sürecinin ortaya koyduğu değişimden her iki ülke grubu da yarar sağlamaktadır.

Globalleşme, enformasyon teknolojisindeki devasa gelişmelerin hem nedeni hem de sonucu olarak dünyayı '*global bir köy*' e dönüştürmüştür. Radyo, televizyon, telefon, faks, internet gibi kitle iletişim araçlarındaki hızlı gelişim, bilgi akışını inanılmaz ölçüde hızlandırmış ve bilgi akış maliyetlerini asgariye indirmiştir. Bu gelişmeler sonucu ülkeleri ve insanları birbirlerinden ayıran fiziki engeller hemen hemen ortadan kalkmıştır. Artık dünyanın bir ucundan diğer ucuna anında ulaşmak sıradan bir olay haline gelmiştir. Globalleşme ile birlikte günümüzde komşuluk kavramının içeriği de şekil değiştirmiştir. Eskiden çevremizdeki birkaç köy ya da şehirle veyahut ta ülke ile sınırlı olan komşuluk ilişkileri, artık kıtaları ve hatta bütün dünyayı ilgilendiren alanına almıştır. Ayrıca, bilgi ağının genişlemesine paralel olarak çıkar grupları da genişlemiştir. Yine, iletişim teknolojisinde meydana gelen ve karşılıklı etkileşimi sağlayan gelişmeler, dünyanın her yerinde evrensel standartta bir tüketim özlemi, bir homojen tüketim şablonu yaratmıştır. Bu durum, milli gelir ve toplumsal refahın hızlı bir şekilde arttırılmasını ve bunun çevreye zarar vermeden, uluslararası standartlarda mal ve hizmet üretilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu gelişmeler karşısında ülkelerin bilgiye olan ihtiyacı her geçen gün artmaktadır. Bilginin önemindeki bu artış, bilginin üretilmesini ve pazarlanmasını başlı başına bir sektör haline getirmektedir³⁶.

³⁶ AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı fırsatlar", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/firsatlar.htm

2. Küreselleşmenin Ortaya Çıkardığı Tehlikeler

Globalleşme ile ülkeler arasındaki ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel entegrasyonun artması, ulus-devletin güç ve etkinliğini azaltmıştır. Ulus-devlet, sınırları içindeki fikirlerin akışını ve ekonomik politikaları artık kontrol edememekte ve böylece iç politika araçları etkisini yitirmektedir. Bir bakıma ulus-devlet, rolünü, sorumluluklarını ve politik ilişkilerini yeniden tanımlamaya zorlanmaktadır. Globalleşme sürecinde ulus-devlet, yetkilerinin birçoğunu bir taraftan uluslararası kuruluşlarla diğer taraftan da yerel otoritelerle paylaşmaya mahkum olmuştur. Bir zamanlar ulus-devletin sorumluluk alanı içinde yer alan savunma, ekonomik yönetim gibi pek çok alan artık büyük ölçüde IMF, Dünya Bankası, WTO, NATO ve BM gibi uluslararası kuruluşlar ya da bölgesel düzeydeki siyasi ve ekonomik birlikler (Avrupa Konseyi, Avrupa Merkez Bankası gibi) temelinde koordine edilmektedir. Globalleşme, bu bağlamda bir paradoksu ortaya koymaktadır. Şöyle ki; bir taraftan globalleşme ile tüm ülkelerde demokrasinin gelişmesi amaçlanırken diğer taraftan da gücün uluslararası kuruluşlara devredilmesiyle ülkeler kendi gelecekleriyle ilgili temel kararları almaktan yoksun bırakılmaktadır. Öte yandan globalleşme, ulusal politikaların etkinliğini azaltmakta ve ülkelerin radikal kararlar almasını güçleştirmektedir. Ulus-devlet, artık ne ekonomik politikaların yönlendiricisi ne de tek başına ulusal güvenliğin sağlayıcısıdır. Dünyanın dörtbir yanında ulus-devlet içinde etnik milliyetçiliğe ya da dini temele dayalı özerk bölgeler ortaya çıkmıştır. Rusya'da, Çeçenistan; Kanada'da, Quebec; Yugoslavya'da, Kosova ve İspanya'da, Katalonya buna örnek gösterilebilir³⁷.

Eskiden kendi siyasal sınırları içinde vatandaşına istediği muameleyi yapmakta kendisini serbest gören milli devletin küreselleşme süreciyle birlikte gözetim ve denetimcileri artmıştır. İnsan hakları, özgürlükler, sivil toplum, çoğulcu demokrasi ve hizmetkar devlet gibi kavramları öne çıkararak günümüzde devletlerin siyasal ve hukuki yapılarına müdahale edilebilmekte, uluslararası normları uymayan devletlere çeşitli yaptırımlar uygulanabilmektedir. Eskiden dokunulmaz kabul edilen milli egemenlik, bağımsızlık ve bütünlük kavramlarının eski dokunulmazlıkları kalmamış,

³⁷ Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı tehlikeler", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlile.htm

söz konusu kavramlar etnik ve siyasal çoğulculuk ile kültürel çeşitliliğe imkan verecek biçimde anlam kaymasına uğramaya başlamıştır³⁸.

Ulusal sınırları aşan işlemlerin, sayısının ve ölçeğinin her geçen gün artması devletin gücünü olumsuz yönde etkilemektedir. Globalleşme sürecinde trans-nasyonal firmalar hem ekonomik hem de siyasi karar almada daha etkin hale gelmektedir. Örneğin, uluslararası arenada faaliyet gösteren General Motors, Shell, Microsoft gibi firmalar, çoğu hükümetten daha büyük ve daha güçlü hale gelmiştir.

Globalleşme ile gelişmekte olan ülkelerin milli gelir ve ihracatları içinde sınai ürünlerin payının gittikçe artmaktadır. Bununla beraber globalleşmenin, bu ülkelerin teknoloji üretir hale gelmesine olanak sağladığını söylemek çok güçtür. Bu ülkelerin ithal teknolojiye bağımlı yapısı, sağlıksız dış ödemeler bünyesi ve sık sık dış şoklara maruz kalmaları hala önemini korumaktadır³⁹.

Ülkeler arasındaki siyasi ve iktisadi sınırların kaybolmaya yüz tutması ülkeleri ve ekonomileri birbirine daha bağımlı hale getirmiş, bu da bir ülkede veya bir bölgede ortaya çıkan bir krizin etkisinin öteki ülkeler ve bölgelere yayılma riskini artırmıştır. Nitekim 1990'daki Körfez krizi, 1997'deki Güneydoğu Asya krizi, 1998'deki Rusya krizi sadece patlak verdikleri ülke veya ülkeleri değil, gerek o ülkelerin içinde yer aldıkları bölgeyi, gerekse daha hafif ölçülerde de olsa bütün dünyayı olumsuz etkilemiştir.

Sermaye hareketlerinin serbest kaldığı bir dünyada bir ekonomik belirsizlik, güvensizlik ya da bir siyasi bunalım anında o ülkeden yüklü miktarda sermaye kaçıışı tehlikesi küreselleşme sürecinin getirdiği başka bir risktir. Nitekim 2000 yılı Kasım ayında ve 2001 Şubat ayında sırasıyla bir bankanın batması ve devletin üst düzey yetkilileri arasındaki bir tartışmanın basına yansısıyla ortaya çıkan belirsizlik ve panik ortamında bir iki gün içinde Merkez Bankasından toplam 10 milyar doları aşkın bir para kaçıışıyla Türkiye bu olgunun en canlı tanığıdır⁴⁰.

³⁸ ACAR, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/ldsai25-26/252603.htm

³⁹ AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı tehlikeler", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlike.htm

⁴⁰ ACAR, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/ldsai25-26/252603.htm

Öte yandan, kültürel globalleşme ile ortaya çıkan kültür, batı kültürüdür. Kısaca, batılı değerlerin dünyada hakimiyet kurmasıdır. Dünya da çok sayıda farklı kültür mevcuttur. Yerel kültürler global kültürü benimsediği ölçüde ancak kültürel globalleşme gerçekleştirebilecektir. Fakat yerel kültürlerin global kültüre karşı bir reaksiyon göstermesi ihtimali de her zaman mevcuttur. Diğer taraftan kültürel globalleşmenin ortaya çıkardığı batı tüketim anlayışının ve yaşam biçiminin, diğer ülkeler için bir tehdit mi yoksa bir fırsat mı olduğu kişilerin bakış açısına göre değişebilmektedir. Liberal bir perspektiften bakıldığında kültürel globalleşme, dünyada barış ve huzurun sağlanmasına katkıda bulunabilecek iken; milliyetçi-muhafazakâr perspektiften bakıldığında kültürel globalleşme, ulusal kültürlerin yok olması anlamına gelmektedir. Sonuçta kültürel globalleşme toplumları Amerikancı-komünist, çağdaş-gerici vb. kamplara ayırdığı da bir realitedir. Globalleşme, bir yandan yerel farklılıkları minimize ederek ortak bir kültür ortaya çıkarırken diğer yandan da global köyün içinde 'alt köy'lerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Bu da, insanların ulusal/yerel değerlerini bir tarafa bırakmaları bir yana köklerine daha sıkı sarılmalarına ve bölgesel blokların ortaya çıkmasına yol açarak adeta bir 'global paradoks'a yol açmaktadır. Globalleşme sürecinde, değişime ayak uyduramayanlar ya da bunu başaramayanların kimlik krizi ile karşı karşıya kalmaları ve sonuçta da globalleşmeye karşı mücadeleye girişebilmeleri ihtimali de vardır. 1970'li yıllardan sonra dünyada bir taraftan dini ve milli akımların güç kazanması, diğer taraftan da bölgesel blokların artması bunun bir göstergesi sayılabilir.

Günümüz dünyasında bir taraftan globalleşme hareketi yaşanırken, diğer taraftan da buna karşı eğilimler mevcuttur. Korumacılık ve bölgeselleşme hareketleri bunların başında gelmektedir. Gelişmiş ülkeler de dahil pek çok ülke, bir takım bürokratik engellerle korumacılığı hala sürdürmektedir. 1970 sonrasında 'ekonomik bloklaşma' ya da 'bölgeselleşme' gibi eğilimlerin bir hayli arttığı görülmektedir. AB, NAFTA ve APEC' in başını çektiği ticaret bloklarının korumacı karakteri göz önüne alındığında, dünya ekonomisi açısından bölgesel ticaret anlaşmalarının, GATT çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılan çok taraflı ticaretin liberalleştirilmesi hareketine ters düştüğü görülmektedir⁴¹.

Özellikle yüksek gümrük duvarları ardında dış rekabete kapalı bir iktisadi yapıya sahip ülkeler için bir diğer risk, dış rekabet baskısının kısa dönemde yerel sanayileri olumsuz etkileyip işsizliği artırma riskidir. Dünya ile rekabete alışık olmayan yerel

⁴¹ AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı tehlikeler", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlike.htm

endüstrilerin daha kaliteli ve daha ucuz yabancı ürünlerin piyasaya girmesinden olumsuz etkilenmesi, yerine göre küçülmesi kaçınılmazdır⁴².

Öte yandan, üzerinde henüz bir konsensus sağlanmamış olsa bile, globalleşmenin ülkelerin kendi içinde de gelir dağılımında adaletsizliğe yol açtığı iddia edilmektedir. Gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyen çok sayıda faktör olmasına karşın, globalleşme bağlamında özellikle ticaret ve teknolojik değişim ön plana çıkmaktadır. Ayrıca globalleşme, mobil haldeki üretim faktörleri -nitelikli işgücü ve sermaye- ile mobil olmayan üretim faktörleri -*niteliksiz işgücü ve toprak*- arasında ayrıcalıklı vergi uygulamasına neden olmaktadır. Şöyle ki, mobil haldeki üretim faktörleri, vergi oranlarının daha düşük olduğu coğrafi alanlara kayarak vergi yükünden kısmen kurtulabilmektedir. Buna karşın mobil olmayan üretim faktörleri, bu vergileri ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum, nitelikli işgücünün yaşam standardını yükseltmekte; buna karşın, niteliksiz işgücünün standardını düşürmektedir. Globalleşmenin ortaya çıkardığı önemli tehditlerden birisi de nitelik ve niceliksel olarak '*çevre sorunlarını artırması*'dır. Dünyada, bir taraftan rekabetin her geçen gün inanılmaz bir şekilde kızışması diğer taraftan da dünya nüfusunun hızla artması ile beraber global boyuttaki çevre sorunları giderek artmaktadır⁴³.

B. Küreselleşmenin Boyutları

Ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel boyutları olan bir kavram olarak karşımıza çıkan globalleşme, tüm dünyada 1980'li yılların ortasından itibaren çok daha belirgin olarak hissedilmeye başlanmıştır. Globalleşme ile, ulus-devlet egemenliği güç kaybetmekte ve kültürler birbirlerine daha da yaklaşmaktadır. Öte yandan, ekonomik globalleşme açısından rekabet çok büyük önem kazanmakta ve global rekabet, ülkeleri sürekli yenilik yapmaya yöneltmektedir.

Ancak, globalleşmenin evrensel manada eşitlik, refah, barış ve özgürlük ortamı yaratarak sınırsız bir dünya ortaya çıkaracağı konusunda ciddi endişeler dile getirilmektedir. Globalleşmenin bölge ve ülke sınırların önemini tamamen ortadan

⁴² ACAR, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/1dsayi25-26/252603.htm

⁴³ AKTAN, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı tehlikeler", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlike.htm

kaldırdığını söylemek güçtür. Bir bütün olarak, ülkeleri ve insanları birbirlerinden ayıran fiziki engellerin ortadan kalkmasına karşın; globalleşme, Güney ülkelerinden ziyade Kuzey ülkelerinde daha belirgin olarak gerçekleşmiştir⁴⁴.

Dünyada küreselleşmenin boyutlarını ortaya koyabilmek için bazı göstergelerden yararlanmak mümkündür. Bunların başında dünya ticaret hareketlerindeki değişim gelmektedir. Bu yönüyle 1990'ların uluslararası sermaye hareketleri bir iki coğrafi bölge ile sınırlı kalmakla birlikte, iletişim teknolojisindeki baş döndürücü gelişmeleri de arkasına alarak bütün dünyayı kuşatmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü gibi 1990-2000 arasındaki on yıllık süreçte küresel sermayenin aktığı üç büyük bölge mevcuttur. Bu bölgeler; Doğu Asya ve Pasifik, Avrupa ve Orta Asya, Latin Amerika ve Karayipler'dir. Küresel sermayenin Orta Doğu ve Kuzey Afrika ile Güney Asya ve Afrika akışı ise düşük düzeylerde kalmıştır.

Tablo 1: Dünya Ekonomisinde Bölgelerin Küreselleşmeden Aldığı Pay

Bölgeler	Uluslararası GSYİH	Ticaret /	Gayrisafi Yabancı GSYİH	Doğrudan Sermaye /	Gayrisafi özel	Sermaye/GS YİH
	1980	1990	1990	2000	1990	2000
Doğu Asya ve Pasifik	84.9	112.6	1.5	3.9	5.3	13.3
Avrupa ve Orta Asya	53.1	110.3	-	3.8	-	13.6
Latin Amerika ve Karayipler	68.8	115.2	0.9	4.5	7.9	10.5
Orta Doğu ve Kuzey Afrika	80.9	89.7	0.9	1.0	11.5	7.5
Güney Asya	-	-	0.1	0.6	1.4	3.1
Afrika	76.1	96.4	1.0	1.8	5.1	11.0

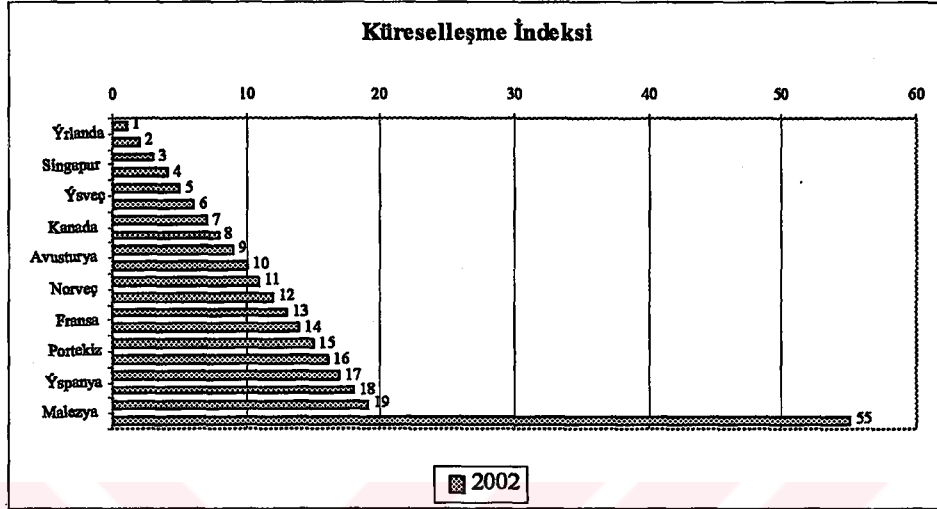
Kaynak: Coşkun Can Aktan; **Globalleşen Dünyada Türkiye'nin yeri**, Mercak Dergisi, TUSİAD, Aralık 2003, s. 10.

Dünya Bankası'nın 1996 yılında yayınladığı "Küresel Ekonomik Öngörüler ve Gelişmekte Olan Ülkeler" başlığını taşıyan raporda bir küreselleşme indeksi oluşturulmuştur. Her yıl yayınlanan bu indekste ülkelerin küreselleşmeye uyum derecesi ölçülmektedir. Ayrıca Foreign Policy Magazine Dergisinde Keamey'in

⁴⁴ Coşkun Can AKTAN, "Globalleşmenin Boyutları", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/boyutlar.htm

yayınladığı "Measuring Globalization" adlı çalışmada da, küreselleşmenin boyutları ortaya konulmaya çalışılmıştır⁴⁵.

Şekil-3



Kaynak: Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 4.

Her iki indekse göre de küresel sermayeden az pay alan ülkelerin, yukarıdaki tabloda yer alan bölgelerdeki ülkeler olduğu görülmektedir. Bu durum hızla küreselleşen ülkelerin büyüme performanslarının, daha yavaş globalleşen ülkelere göre çok daha hızlı olduğunu da göstermektedir.

Tablo 2: 1980-2000 Döneminde Küreselleşmeye En Hızlı ve Düşük Uyum Gösteren Ülkelerin Ekonomik Büyüme Performansı

Hızlı Ekonomik Büyüme Sağlayan Ülkeler	Kişi Başına GSMH Artışı %	Küreselleşme Uyum	Yavaş Ekonomik Büyüme Sağlayan Ülkeler	Kişi Başına GSMH Artışı %	Küreselleşme Uyum
Çin	391.6	Var/Yok	Haiti	-39.5	Yok
Kore	234.0	Var	Nijerya	-37.8	Yok
Singapur	155.5	Var	Nikaragua	-30.6	Yok
Tayland	151.1	Var	Togo	-30.0	Yok
Mauritius	145.8	Yok	Cote d'Ivoire	-29.0	Yok
Bostwava	135.4	Yok	Burundi	-20.2	Yok
Hong Kong	114.5	Var	Venezuela	-17.3	Var/Yok
Malezya	108.8	Var	Güney Afrika	-13.7	Var

⁴⁵ AY, MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 3-5.

Hindistan	103.2	Var/Yok	Ürdün	-10.9	Var
Şili	100.9	Var	Paraguay	-9.5	Yok
Endonezya	97.6	Var	Ekvator	-7.9	Yok
Sri Lanka	90.8	Yok	Peru	-7.8	Var

Kaynak: Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyeseempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 5.

Globalleşmenin bir diğer boyutu da kültürel globalleşmedir. Kültürel globalleşmenin etki ve sonuçları, bu sürece maruz kalan ulusal/yerel kültürün öznel şartlarına göre değişmektedir. Bu durumda, ulusal/yerel kültürü tamamen reddedip global kültüre bağlanmak veya kendi kültürü içine hapis olup dış dünyaya kapanmak şeklinde tercihler gündeme gelmektedir. Bu iki tercihin dışında globalleşme ve yerelleşme arasında orta bir yol bulup insanların kendi kültürel değerlerini kaybetmeden, global değerlerle bütünleşmeleri de söz konusu olabilir.

Globalleşmeyi bir '*global realite*' olarak ele almak ve buna uyum sağlamak için çaba sarf etmek önem taşımaktadır. Bize göre, işgücü ağırlıklı teknoloji yerine mega-teknolojiye yönelen, uzun dönemi faaliyetlerinde baz alan, ulusal ekonomiden ziyade global ekonomiyi hedefleyen; merkezi yönetim yerine yerinden yönetimleri benimseyen; sınırlı sayıdaki tercihler yerine çok çeşitli tercihlere ulaşmayı kendisine gaye edinen ve endüstri toplumunun ötesinde bilgi toplumu olmayı yeğleyen toplumlar globalleşme sürecinden kazançlı çıkacaklardır⁴⁶.

1. Küreselleşmenin Ekonomik ve Mali Boyutları

Ekonomik küreselleşmenin ilk ve hala devam eden nedeni ticari faaliyetlerdir. Birbirinden uzak bölgelerdeki üreticiler ve tüketiciler ticari faaliyetler aracılığı ile ilişki kurmaktadır. Ticari ilişkiler toplumlar arasında karşılıklı bağımlılık ve benzeşme yaratmaktadır. Bu dönemde kurulan iletişim ve ulaşım alt yapısı sayesinde hızla artan ticaret bir ülkeye özgü olanı diğerine taşımaktadır. Ticaret uluslararası ilişkileri artırmakta, artan uluslararası ilişkiler ise ülke içi ilişkileri değişime zorlamaktadır.

Küresel ticaret büyük depresyonu takip eden 20 yıl dışında sürekli artış kaydetmiştir. Ticari büyüme iki büyük aşamadan geçmiştir. İlkinde İngiliz

⁴⁶ AKTAN, "Globalleşmenin Boyutları", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/boyutlar.htm

hegemonyası hakimdir. 19. yüzyılın ortalarından sonuna kadar hegemonyasını kabul ettiren İngiltere kendi sömürgelerinde korumacı politikalar uygularken, sınai ürünlerin serbest ticarete konu olması gerektiğini savunmuştur. İkinci aşamada ise Amerikan hegemonyası hakimdir. 2. Dünya Savaşını takip eden otuz yıl boyunca sınai mallarının rekabet gücünden emin olan ABD serbest ticaret rejimini dünyaya kabul ettirmiştir. Dünya ticaretindeki hızlı artış 19. yüzyılın son çeyreğinde gerçekleşmiştir. 1800 ve 1913 yılları arasında uluslararası ticaretin dünya üretimine oranı %3'ten %33'e yükselmiştir. Aynı oran 1870 ve 1913 arasında üç misli artmıştır.

Dünya üzerinde liberal ticareti yaymanın aracı GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) adlı organizasyon olmuştur. GATT kuruluş aşamasından bu yana küresel bir kurum olmuştur. Yüzün üzerindeki üye sayısı ile serbest ticareti oluşturmuştur. Sosyal bilimciler dünya ticaretinin yol açtığı dengesiz bağımlılığı sık sık vurgulamaktadır. Ancak ülkeler arası ticaretin giderek simetrik hale geldiğini gösteren hesaplamalar yapılmaktadır. Dünya ticaretinde sınai ürünlerin oranında gözle görülür artışlar kaydedilmektedir. Bu ticaretin önemli bir kısmı sanayileşmiş ülkelerin kendi aralarında gerçekleşmektedir. Sanayileşmiş ülkelerin birbirleri ile olan ihracatı 1935'te %30'dan 1983'de %64'e yükselmiştir.

1980'li yıllarda dünya ticareti rakip ticari bloklar halinde örgütlenmiştir. ASEAN, AB, NAFTA olarak isimlendirilen bu bloklar üyelerin birbiri arasındaki ticari engelleri kaldırırken diğerlerine korumacı politikalar uygulanmasına neden olmaktadır. Dünya ticaretinde ortaya çıkan neomerkantilist uygulamalar küreselleşmenin mantığına aykırı gibi görünmektedir. Ancak küreselleşme ülkeler arasındaki çatışmaların varlığını inkar etmemektedir. Böyle bir alana küreselleşmenin koruyucusu ABD'nin bile ihtiyaç duyması, güçlü bir ekonominin de sadece yerel piyasalarla yetinemeyeceğinin en güzel göstergesi olarak görülmektedir⁴⁷.

Küreselleşmenin ekonomik ve mali boyutunun bir diğer yüzü de 1970'li yıllardan itibaren dünya ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak çok uluslu şirketlerin (Multinational Enterprises) dünya ekonomisindeki paylarının giderek artmasıdır. Uluslararası ticaret artan oranda söz konusu şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Global ticaretin %60'ı çok uluslu şirketler tarafından yapılmaktadır. Yapılan tahminlere göre, dünya ticaret hacminin yaklaşık olarak yarısı şirket içi (Intra-Firm) yapılan ticari işlemlerden oluşmaktadır. En büyük 100 çok

⁴⁷ EŞKİNAT, a.g.e., s. 99-104.

uluslu şirketin sahip olduğu varlıkların toplamı dünya varlıkları toplamının %16'sını oluşturmaktadır⁴⁸.

Öte yandan İnternet bugün birçok niteliği ile adeta bir ticaret aracı niteliğindedir. Bazı ürünler açısından üretimin tüm aşama ve dağıtım zinciri İnternet ortamında ve sınırları arasında yapılmaktadır. İnternet bu açıdan, tele-ulaşım olanağı sağlamaktadır. Bu sayede bireyler tüm dünyada oturdukları yerden her şeyi yapabilmektedirler. İşletmeler tele-ulaşım sayesinde önemli bir yer tasarrufu sağlarken, işlemlerin hızı ve etkinliğinde ciddi bir yükselme gözlenmektedir. Bu yolla çalışanlar oturdukları yerden binlerce kilometre uzaklarda çalışabilmekte, işverenler ise maliyet tasarrufu sağlamaktadırlar.

Bazı yazarlara göre elektronik ticaret matbaanın icadı ya da endüstri devrimi kadar önemli bir dönüşümü simgelemektedir. Gerçekten elektronik ticaretin ortaya çıkışı ekonomik büyümeyi hızlandırmakta, tüketiciler için yeni fırsatlar sunmaktadır. Bugün elektronik ticaret bireysel ve örgütsel düzeyde tüm ticari faaliyetleri kapsamaktadır⁴⁹.

"Elektronik ticaret doğrudan fiziksel bağlantı kurmaya veya fiziksel bir değiş tokuş işlemine gerek kalmadan tarafların elektronik olarak iletişim kurdukları her türlü iş etkinliği" olarak tanımlanmaktadır. Başka bir açıdan ise, iş dünyası ve hükümet kurumları ağlarının birbiri ile güvenli bir ortamda birleştirilmesi suretiyle ticaret yapma ve ticaretle ilgili belgelerin onaylanma şeklidir. Firmaların ve devlet kurumlarının işlemleri elektronik ortamda yapmaya geçişlerinin temelinde yatan güdü, işlem maliyetlerini ve gerçekleştirme zamanlarını düşürerek etkinlik ve verimliliği artırma istekleridir. Büyük bir hızla yaygınlaşmakta olan elektronik ticaretin vizyonu, bilgi iletişim teknolojileri aracılığıyla, küreselleşme, rekabet üstünlüğü, uluslararası ticaretten daha fazla pay ve sürdürülebilir sosyal ve ekonomik kalkınmaya katkı olarak özetlenebilir⁵⁰.

Aslında elektronik ticaret günümüzde hızla genişleyen bilgi iletişim teknolojilerinin işletmecilik alanına uygulanmasını ifade etmektedir. Elektronik ticaret günümüzde kısmen açıklık kazanırken, yakın gelecekte bu endüstrinin önemli boyutlara ulaşması beklenmektedir. Bu nedenle gerek kurumsal gerekse yasal

⁴⁸ AĞBAL, a.g.m., s. 69.

⁴⁹ EKİN, a.g.e., s. 42-43.

⁵⁰ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, s. 11-12.

düzeydeki düzenlemelerin hızla tamamlanması önem kazanmaktadır. Elektronik ticaret yeni çağın kavşak noktasında bulunarak, bir yandan hizmet sektörünün büyümesine, diğer yandan ticaret sektörünün genişlemesine ve küresel gelişme sürecinde ihraç ekonomilerinin ön plana geçmesine yol açmakta; böylece ortaya yepyeni büyüme zincirleri çıkmaktadır. Bunların başında rekabet gücü, kalite, fiyat politikaları ve dünya ticaretinin genişlemesiyle ilgili yeni boyutlar vardır⁵¹.

Küreselleşmenin etkisiyle dünya çapında yaşanan krizler, yapılan akademik çalışmalarda “sistemik risk ve kriz” tanımları ve “bulaşma etkisi” ile finans literatüründe yer almıştır. Son yıllarda uluslar arası mali piyasalarda özellikle gelişmekte olan ülkeleri olumsuz yönde etkileyen kriz dalgaları yaşanmıştır⁵².

Asya’da 1997 yılında yaşanan kriz, doğu ve güneydoğu Asya’da yaklaşık son yirmi yıldır devam eden büyük ekonomik hamlenin sonudur. Asya ülkelerini üç gruba ayıracak olursak; bu guruplardan birincisi dünya ticaretine açık, devlet müdahalesinin yoğun ve uluslar arası sermaye hareketlerinin sınırlı olduğu Çin ve Hindistan gibi ülkelere oluşur. İkinci grup ülkeler genel olarak dışa açık, devlet müdahalesinin sınırlı ve sermaye girişlerinin yoğun olduğu Tayvan, Endonezya, Filipinler, Güney Kore ve Malezya gibi ülkelerdir. Asya’da yaşanan krizden en çok etkilenen ve dolayısıyla ekonomik gücünü büyük ölçüde kaybeden ülkeler, yukarıda belirtilen birinci ve ikinci grup Asya ülkelerinin karma özelliklerini gösteren üçüncü grup ülkelerdir⁵³.

Asya krizi cari işlem açıklarından değil, sermaye hareketlerinden doğmuştur. Daha açık bir şekilde söyleyecek olursak; kriz zayıf makro ekonomik politikaların sonucu değildir⁵⁴. Asya’da meydana gelen kriz gerçek ekonomiden ziyade finans sektöründe ortaya çıkmış gözükmektedir. Bu bölge ülkeleri Japon modelinden esinlenerek düşük sermaye birikimiyle hızlı kalkınmayı gerçekleştirebilmek için aşırı kredi kullanmışlardır. Bilahare hızlı büyümeyle artan iç tasarruflarına ilave olarak, yatırımlarını yabancı sermaye girişleriyle karşılama yolunu tercih etmişlerdir. Ayrıca yabancı yatırımcıların çoğu, dolara endeksli sabit kur uygulayan ve ekonomileri hızla büyüyen bu bölgenin borsalarına girerek önemli karlar elde etmişlerdir. Yabancı

⁵¹ EKİN, a.g.e., s. 43.

⁵² DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000, Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>, s. 37

⁵³ Selda AYDIN, “Asya Krizi ve Sermaye Hareketlerinin Vergilendirmesi”, *Maliye Dergisi*, sayı:133, Ocak-Nisan 2000, s.13.

⁵⁴ Michael. H. MOSKOV, “Global Finans Piyasalarındaki Bozulmalar: Kamu Politikasının Rolü”, (Çeviren: Salih BARIŞIK), *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Feramuz AYDOĞAN Anısına, Cilt-2, Sayı-1, Nisan 2001, s. 338.

para girişlerinin önemli bir bölümü de, gayrimenkul başta olmak üzere kısa vadeli spekülâtif alanlara kaymıştır.

Güneydoğu Asya'da başlayan kriz 1998 yılında bölgelerinde önemli ağırlıkları bulunan Rusya ve Brezilya'ya da sıçrayarak küresel bir nitelik kazanmıştır.

Kriz öncesi yıllarda yabancı sermayenin ilgisini çeken Rusya, uluslar arası piyasalardan kolayca sağladığı finansman olanaklarının verdiği rahatlıkla yapısal reformlarını geciktirmiş ve kamu kesimi açıklarını küçültmemiştir. Krizin Rusya üzerinde ilk etkisi ülkeden yoğun sermaye çıkışları olmuştur. Küresel krizin bir başka boyutu ham madde fiyatlarındaki düşüşler olmuştur. Rusya'nın başlıca ihraç kalemleri olan petrol ve gaz fiyatlarındaki düşüşler cari işlemler açığının büyümesine yol açmıştır. Sonuçta dalgalanmaya bırakılan Ruble kısa süre içinde önemli ölçüde değer kaybetmiştir. Rusya'nın Ağustos 1998'de kısmi moratoryum ilan etmesi krize yeni bir boyut kazandırmıştır. Rusya'nın ilan ettiği moratoryum uluslar arası piyasalarda yeni bir panik ortamına yol açmıştır⁵⁵.

Rusya'da oluşan bu krizin nedenlerini ana başlıklar altında "kayıt dışı ekonomi" ile buna bağlı olarak gelişen "mafya" olgusu olarak belirtmek mümkündür. Rusya'da denetim dışında olan ve bu nedenle önemli bir sorun teşkil eden kurumlardan birisi de "bankacılık sistemi"dir. Rusya'nın karşı karşıya kaldığı sorunlardan bir diğeri ise, birçok uzman tarafından krizin en önemli nedenlerinden birisi olarak gösterilen modası geçmiş ve etkin bir şekilde işlemeyen "vergi sistemi"dir. 1998 yılına Rusya yukarıda belirtilen önemli yapısal sorunların yanı sıra Uzakdoğu'da ortaya çıkan krizin de olumsuz yansımalarıyla girmiştir.

Yukarıda iki örneği verilen bu tür küreselleşme odaklı krizlere 1995'te yaşanan Meksika ve 2000'li yıllarda şahit olunan Arjantin krizleri de örnek gösterilebilir. Bütün bu küreselleşme odaklı krizlerde temel problem, spekülâtif amaçlı sıcak para hareketlerinin, yapısal ekonomik sorunlarını çözememiş bahsi geçen ülkelerde bunun yanında bankacılık, vergi sistemlerindeki problemlerle beraber bir krize yol açması ve bu krizlerin küreselleşme dediğimiz faktörle beraber ele alındığında "bulaşma" etkisi göstermesidir.

Kapitalist sistemin temel politika araçlarından olan vergi politikaları da kaçınılmaz olarak, sermayenin küreselleşmesi çerçevesinde yeniden yapılanma ve

⁵⁵ DPT, a.g.r., Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>, s. 39.

şekillenme eğilimi içine girmiştir⁵⁶. Küreselleşme gelecekte gelirlerini vergi sistemi vasıtasıyla arttırabilme gücüne sahip olan ülkelerde önemli olumsuz etkiler doğurabilecektir⁵⁷. OECD Mali İlişkiler Komitesi'nin hazırladığı "zararlı vergi rekabeti" başlıklı raporunda da, küreselleşme sürecinin hızlanmasından önce, ülke içi iktisadi ve sosyal düşüncelerle şekillenmiş vergi politikalarının etkilerinin esasen o ülkelerde ortaya çıktığı, diğer ülkeleri etkilese bile bu etkilerin pek önemli düzeyde olmadığı belirtilmekte, ancak bu sürecin hızlanmasıyla ülkelerin uyguladığı vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerindeki potansiyel etkisini büyük ölçüde artırdığı vurgulanmaktadır.

Küreselleşme ve artan sermaye hareketliliği, sermaye ve mali piyasaların gelişmesini hızlandırmış ve ülkeleri sermaye akımlarının önündeki vergisel engellerini azaltmaya ve vergi sistemlerini bu gelişmeleri göz önüne alarak modernleştirmeye teşvik etmiştir⁵⁸. Bununla birlikte "e-ticaret", "vergi cennetleri", çok uluslu şirketlerin uyguladığı "transfer fiyatlaması", yaşadıkları ülkenin dışında faaliyetleri artan mükellefler, elektronik para olgusu da küreselleşme ile birlikte karşımıza çıkan vergisel sorunlarını artıran diğer etkenlerdir⁵⁹.

Üretim faaliyetlerinin uluslararası hareketliliğine bakıldığında, faktörlerin hareketliliğinin birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Bazı nitelikli işgücünü dışarıda bırakıldığında, emeğin sermayeye göre daha az hareketli olduğu söylenebilir. Mali sermayenin (Portföy Sermayesi) vergiden kaynaklanan değişikliklere son derece duyarlı olduğu belirtilmelidir. Doğal olarak bu durum az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkeler karşısındaki konumlarını daha da zayıflatmakta, dünya gelirinden alınan payı olumsuz etkilemektedir⁶⁰.

Diğer taraftan, küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemleri üzerinde nasıl bir etki yaptığına bakılacak olursa, günümüz hakim kavramı olan küreselleşmede vergi ile ilgili genel oluşumun; vergi yükünü dolaysız vergilerden dolayı vergilere

⁵⁶ İzzettin ÖNDER, "Küreselleşme ve Vergi Politikaları", Mükellefin Dergisi, Sayı. 89, Mayıs 2000, s. 118.

⁵⁷ Selda AYDIN, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", Yaklaşım Dergisi, Yıl. 9, Sayı. 103, Temmuz 2001, s. 140.

⁵⁸ Şahin AKKAYA, "Küreselleşme ve Vergi Politikası" İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 42. Seri / Yıl 2002, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 4402, İstanbul 2003, s. 4.

⁵⁹ AYDIN, a.g.m., s. 142.

⁶⁰ AKKAYA, a.g.e., s. 4.

kaydırmak ve dolaylı vergilerde de yansıtılabilme olasılığı görece yüksek olan katma değer vergisine ağırlık vermek biçiminde şekillendiği söylenebilir⁶¹.

Ayrıca küreselleşmenin , ülkelerin vergi sistemleri üzerinde üç önemli etkisinin daha olduğu görülmektedir;

- Gelir ve serveti vergilendiren vergilerin matrahı coğrafi olarak daha hareketli, dolayısıyla ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına daha duyarlı hale gelecektir. Bu durumda hızlanan küreselleşme süreci global vergi matrahının daha büyük bir payını çekmeye çalışan ülkeler arasındaki vergi rekabetinin daha da zorlaşması tehlikesini beraberinde getirecektir.
- Herhangi bir ülkenin vergilendirme yetkisinin dışında yer alan faaliyetleri belirlemek ve vergilendirmek çok daha güç hale gelecektir. Bu sorun sadece söz konusu faaliyetlerin artmasından değil, aynı zamanda niteliğinin de önemli ölçüde değişmesinden kaynaklanmaktadır.
- Küreselleşme vergi idarelerinin çalışma yöntemlerini değiştirmektedir. Yeni teknolojiler yeni tarh ve tahsilat yöntemlerinin uygulanmasını sağlayacağı gibi farklı ülkelerdeki vergi otoriteleri arasındaki yeni işbirliği yöntemlerini uygulayabilmemiz olanaklı hale gelecektir. Bu da küreselleşmenin olumlu etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır⁶².

2. Küreselleşmenin Hukuki Siyasal Sosyal ve Kültürel Boyutu

İçinde yaşanan çağda “risk”, “belirsizlik”, “güvensizlik”, “eşitsizlik”, “kaygı”, “toplumsal çözülme” gibi kavramları, küreselleşme sürecinin toplumsal sonuçlarını açıklamada en çok başvurulan kavramlar haline gelmiştir. Aslında bütün bu kavramlar, modern zamanlarda hemen hemen her dönem mevcut olmuş ve endüstri uygarlığı, büyük ölçüde bu kavramlar üzerinde gelişmiştir.

Gerçekten modern/endüstriyel toplumlarda özgürleşen bireyler, özgürlüğün bir bedeli olarak, daha çok risk ve belirsizlikle karşı karşıya olmuşlardır. Her ne kadar geride bıraktığımız yüzyıl içinde, kapitalizmin getirdiği olumsuz koşulları telafi

⁶¹ ÖNDER, a.g.m., s. 120.

⁶² AKKAYA, a.g.e., s. 5.

etmeye yönelik teşebbüsler olmuşsa da, bunlar yüzyılın son on yılında, büyük ölçüde “yıkılan duvarların” altında kalmıştır.

Son dönemde yıkılan duvarların da etkisiyle bloklar arasında ivme kazanan küreselleşme süreci, yukarıdaki kavramlarla ifade edilen toplumsal sonuçları, tarihte görülmedik bir şekilde küresel düzeye taşımıştır. Ulusal ekonomilerin birbiriyle bütünleşme sürecine paralel bir biçimde toplumsal sorunlar da küreselleşmiş ya da büyük ölçüde küreselleşme sürecinin sonuçlarından etkilenmeye başlamıştır.

Küreselleşme sürecinin toplumsal sonuçlarını değerlendiren akademisyenler arasında bir uzlaşmadan bahsetmek mümkün değildir. Bu sürece şüpheyile bakanlar, tümüyle olumsuz sonuçlar üzerine odaklanırken, daha ziyade neo-liberal gelenek içinde yer alanlar, serbest ticaretin olumlu sonuçlarının zamanla toplumsal sorunların da çözümüne yardımcı olacağını ileri sürmektedirler.

Modern dünyanın temellerini oluşturan Aydınlanma düşüncesi, aklın, bilimin ve teknolojinin gelişimine paralel olarak, insanoğlunun dünya üzerindeki kontrolünün daha çok artacağını iddia etmektedir. Aynı zamanda çağdaş uygarlığın özünü oluşturan Aydınlanma düşünürlerinin iddia ettiği şekilde, bilim ve teknoloji şimdiye kadar görülmedik düzeyde arttığı halde, insanoğlunun kontrolü gerçekleşmemiştir. Tam aksine, dünya giderek daha çok kontrolden çıkmaktadır. Ya da Giddens’in ifadesiyle “elimizden kayıp giden bir dünya” ile karşı karşıya kalmaktayız. Günümüzde insan oğlunun karşı karşıya kaldığı risk her zamankinden daha fazla artmıştır. Artık bir düzenden değil, bir düzensizlikten bahsediyoruz⁶³.

Küreselleşme sürecinin en çok tartışılan sonuçlarından birisi de gittikçe artan belirsizlik ve güvensizliktir. Bu sadece gelir düzeyi düşük gruplar arasında değil, orta sınıflar arasında da giderek yaygınlaşıyor. Bir çok kişi, geleceğin bugünden kötü yaşam koşullarını getireceğini düşünüyor. Geleneksel endüstrilerde, bir çok işletme gelecekte varlığını sürdürüp sürdüremeyeceği konusunda kuşkulu, üstelik artan güvensizlik sadece rekabet gücü baskısı altında kalan gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de yaşanmaktadır.

Kısaca belirtmek gerekirse, kaygı, belirsizlik ve güvensizlik hemen hemen her ülkeye ve her alana yayılmıştır. Küreselleşme sürecinin daralttığı mekanlar ve yok olan sınırlar, insanların günlük yaşamını etkileyen, çok geniş bir alanda yeni tehditler getirmiştir.

⁶³ Veysel BOZKURT, “Küreselleşmenin Toplumsal Sonuçları”, Küreselleşmenin İnsani Yüzü, Derleyen: Veysel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul 2000, s. 93-101.

Küreselleşme sürecine paralel olarak ortaya çıkan eşitsizlik ve güvensizlik gibi unsurların ön plana geçmesi, orta sınıfların zayıflamaya yüz tutması, zenginle yoksul arasındaki mesafenin şimdiye kadar görülmedik şekilde açılışı, bir çok ülkede toplumsal bütünleşmeyi tehdit eder hale geldiği iddia edilmektedir.

Günümüzde sosyologların üzerinde ittifak ettiği konulardan birisi, giderek artan öze dönüş hareketlerini, küreselleşme sürecinin hızlandırdığı şeklindedir. Küreselleşmenin etkisiyle, geleneksel bağlarından kopan insanlar, uyum sağlayamadıkları takdirde, tam tersine bir tutum benimseyerek altın çağ arayışıyla köklere dönüşe yönelebilmektedir.

Bunun yanında Huntington gibi bazı yazarlar da, küreselleşme sürecinin uygarlık bilincini güçlendirerek, dünyada bir bütünleşme değil, çatışmayı beraberinde getireceğini iddia ediyor. Küreselleşme sürecinin tarihine baktığımızda, benzer koşulların varlığı dikkat çekiyor. Ortaya modern/endüstriyel toplumların getirdiği kurumları aşan yeni küresel sorunlar ortaya çıkıyor. Ancak bu sorunlarla aşı çıkacak yapılar henüz oluşmuş değil. Hali hazırda küreselleşme sürecinin yönlendiricisi olan Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Bankası ve IMF gibi kurumlarında meşruiyeti tartışmalıdır.

Öte yandan küreselleşme sürecinde bu kurumları da yönlendirenler genellikle, Çok Uluslu Firmalar olmaktadır. Ya da finans çevrelerinin taleplerine göre, küreselleşme süreci şekillenmektedir. Bu bir yanıyla doğaldır; çünkü en hızlı küreselleşen gruplar bunlardır. Öte yandan mevcut haliyle küreselleşme sürecinin sosyal sorumluluktan uzak olduğu ve çoğunlukla çalışanlar için daha riskli bir düzeni beraberinde getirdiği sıkça dile getirilmektedir. Ancak çalışanlar sonuçlarından etkilendikleri küreselleşmenin karar alma sürecinde henüz yerini alamamıştır⁶⁴.

Kültür, sosyal yaşam, çalışma hayatı, ekonomi, yerel değer ve inanç alanları küreselleşme sonucunda en yoğun tehdit altında olan kavramlar olarak görülmektedir. Ekonomik şartların dayatmaları bir ölçüde evrensel bilim ve teknolojiye kaynaklandığından, bunlara abartılı biçimde karşı çıkmak (örneğin; özelleştirmeye, rekabet hukukuna, çok uluslu şirketlere v.b.) ya da toplumda halen kullanılan arkaik modelleri savunmak (ekonomide devletçilik gibi) ve hele hele hiç

⁶⁴ BOZKURT, a.g.m., s. 101-109.

denenmemiş sanal model veya sanal ekonomik yaklaşımlara tarihsel dayanak uydurup topluma bunları dayatmak anlamsız bir tutumdur⁶⁵.

Diğer taraftan sosyal ve kültürel alanı ilgilendiren, insanı ve insanın bireysel ve toplumsal yaşamını tanımlayıp yönlendiren değerlerin ise daha çok dikkate alınması ve toplumun kendi değerleri ile çatışan kavramların elenmesi veya diğer elementlerle bağlantısı nedeniyle tümünden elenmesi olanaksız görülenlerin bir geçiş süreci içerisinde dikkatle yerel şartlara adaptasyonu gerekir⁶⁶.

Küreselleşmenin etkisi altına aldığı en önemli alanların birisi de kültürdür. Bu bağlamda değişik sorular gündeme getirilebilir. Acaba küreselleşme kültürel bir homojenliği mi temsil ediyor? Kültürel olarak gelişmiş toplumlar global ürünler, medya, fikirler ve kurumlar tarafından bastırılacak mı yada tehdit altında mı bulunacak?

Sydney'den İstanbul'a insanların Mc Donald's ürünlerini tüketmesi, Benetton giysilerini giymesi, CNN, BBC izlemesi, Lady Diana'nın ölümü üzerine yada Bill Gates'in firmasının rekabet gücü üzerine aynı anda yorum yapması dominant global kültürün mal ve hizmetleri yoluyla beraberinde kültürel parçalanma ve kültürler arası çatışmayı mı doğuracaktır?

Küresel kültürün lokal insanlar tarafından karşılandığında görülecek iki refleksten biri "direnc gösterme" diğeri ise "uygun" bulmadır. Yani toplum ya "reaksiyon" gösterecek yada "uygun" bulup benimseyecektir. Ancak global kültürün toplumun kendisine sunulduğu gibi salt bir yalınlıkla kabul edilmesi her zaman gözlemlenen bir olgu değildir. Yerel topluma mal ve hizmetler, fikirler, teknoloji ile gelen global kültüre karşı, toplumun kendisinde değişik anlamlar yükleyebilmekte ve böylece değişik alt kültürlerde global kültürün yorumlanmasında farklılıklar görülebilmektedir.

Bu süreçte bazı konsept ve modern dünyanın vizyonunun küresel düzeyde yaygınlaşacağı kaçınılmaz bir gerçektir. Farklı dünya görüşleri ve yaşam tarzları birbiriyle yakınlaştıkça fikirler, kimlikler ve kurumlar arasında ortak benzerlikler ve hatta farklılıklar oluşacaktır.

⁶⁵ Ali Rıza BÜYÜKUSLU, "Küreselleşmenin Sosyal ve Kültürel Hayata Etkisi", *Küreselleşmenin İnsani Yüzü*, Derleyen: Veynel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul 2000, s. 116-117.

⁶⁶ DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara 2000, Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf> s. 81.

Küresel kültürün dünyadaki farklı kültürleri organize eden bir referans sistemi olduğu kabul edilirse, küresel kültürün bazı evrensel kategoriler ve standartları temsil etmesi beraberinde toplumlar arası "ortak" bilinç meydana getirmektedir⁶⁷.

BÖLÜM-II

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ KAYBI VE VERGİ KAYBININ BİR UNSURU OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ

Globalleşme ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası entegrasyon ile hızlı bir teknolojik ilerlemenin hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini, hem de vergi yükü dağılımını etkilemesi olasılığı yüksektir. Üstelik, zamanla globalleşmenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi artacak ve ülkelerin gelir istatistiklerinde bu durum net bir biçimde görülebilecektir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü [OECD] üyesi ülkelerin toplam vergi yükü, son otuz yıldan daha uzun süredir önemli ölçüde artış göstermiştir. 1995'te GSYİH'nın yüzde 26'sına eşit olan vergi yükü; 1997'de GSYİH'nın yüzde 37'sine yükselmiştir. Geçmiş yıllarda bazı ülkelerde yavaşlayan hatta duran vergi yükündeki bu büyümeye, vergi gelirlerinin bileşiminde meydana gelen değişimlerde eşlik etmiştir. Bu süreçte kişisel gelir vergisinin payı azalıp, kurumlar vergisinin payı nispeten istikrarlılığını muhafaza ederken; sosyal güvenlik primlerinin payı önemli ölçüde artmıştır. Aynı zamanda spesifik vergilerden genel satış vergilerine doğru belirgin bir değişme söz konusudur. 1990'larda, sermaye piyasalarının liberalleştirilmesi ve dünya ekonomilerinin daha fazla entegrasyona girmesi sonrasında globalleşmenin etkisi çok daha yoğun olarak hissedilmeye başlanmıştır.

Bugün sanayileşmiş ülkelerin büyük çoğunluğu, yirmi ya da otuz yıl öncesine göre çok daha fazla vergi geliri toplayabilmektedir. Bununla beraber vergi toplama konusuna daha dikkatli bir biçimde bakıldığında, mali boşlukların ülkelerin vergi sistemlerinin temelini kemirdiği fark edilebilir. Söz konusu mali boşluklar, gelişen globalleşme olgusunun bir parçasıdır. Vergilemedeki mali boşlukların, nihayetinde

⁶⁷ BÜYÜKUSLU, a.g.m. , s. 122-123.

mali sisteme ciddi ölçüde zarar verip vermeyeceği görülmeye değer bir konudur. Gelecekte globalleşmenin vergi gelirlerini arttırmak için teknoloji ve bilgi kullanımında yeni yöntemlerin geliştirilmesi ile sonuçlanması mümkündür. Ancak, bu durum mevcut gelişmelerin vergi sistemini etkileme olasılığına ilişkin değerlendirme yöntemlerine duyulan gereksinimi azaltmaz⁶⁸.

Küreselleşme süreciyle birlikte kendini gösteren bu mali boşluklar; Elektronik ticaret ve Uluslararası işlemler, Elektronik para, Firma içi ticaret (Transfer Fiyatlaması), Türev ürünler ve Koruma fonu, Finansal sermayeyi vergilendirmedeki boşluklar, Yurtdışı faaliyetlerin artması, Yurtdışı alışveriş, Off-shore finansal merkezler gibi konu başlıkları halinde sayılabilir, yeri geldikçe bu çalışmada, biraz evvel konu başlıkları halinde sayılan bu unsurlar ayrıntılı olarak ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır.

Buraya kadar ele aldığımız konulardan da anlaşılabileceği üzere, üzerinde önemle durulması gereken konulardan biri -belki de en önemlisi- de küreselleşmeyle beraber uluslararası sermaye akımlarının hızlanması, yaygınlık kazanması ve ülkelerarası finansal piyasaların entegrasyonunun gelişmesine paralel olarak vergileme konusunu ve ülkelerin vergi sistemlerini etkileyen, gelecekte eğer gerekli tedbirler alınmazsa büyük küresel sorunları da beraberinde getirebilecek olan haksız vergi rekabeti (Harmful Tax Competition) kavramıdır.

Uluslararası sermaye hareketleri esas itibarıyla firmaların kar maksimizasyonu arayışlarının bir sonucudur. Firmalar, piyasa paylarını arttırmak ve üretim ve pazarlama maliyetlerini düşürmek amacıyla uygun coğrafi genişleme içine girmektedirler.

Dolaylı ve dolaysız sermaye yatırımlarını çekmek isteyen ülkelerin uyguladıkları düşük oranlı vergiler ve/veya vergisel ayrıcalıklar yatırımcıların bu ülkelere yönelmelerine neden olmaktadır. Bu gelişme ise, sermaye ihraç eden ülkelerin vergi gelirlerinin azalması tehlikesini ortaya çıkarmıştır. Haksız vergi rekabeti uygulamaları Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik bölgelerinde ciddi bir uluslararası vergi problemi haline gelmiştir⁶⁹.

Haksız vergi rekabeti uluslararası alanda kaynak dağılımını saptırması, vergi kayıp ve kaçığını artırması ve firmalar arasında haksız rekabete sebep olması

⁶⁸ Vito TANZI, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", (Çeviren: Hüseyin ŞEN), Vergi Dünyası, Sayı 241, Eylül 2001, s. 165.

⁶⁹ Naci AĞBAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II", Yaklaşım Dergisi, YIL: 9., Sayı: 106., Ekim 2001, s. 77.

nedeniyle endişeyle karşılanmaktadır. Vergi rekabeti, efektif vergi oranlarının düşük tutulması, vergi ayrıcalıkları sağlanması ve vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin saklı tutulması gibi uygulamalar şeklinde gerçekleşmektedir. Bu tür uygulamalar genellikle "Vergi Cenneti" ve "Tahrip Edici Vergi Rejimleri" olarak adlandırılmaktadır⁷⁰.

Bu gelişmeyi doğuran nedenlerin başında, bazı ülkelerin diğer ülkelerde yerleşik yatırımcıların ellerinde bulundurdukları sermayeyi kendilerine çekerek finansal hizmetlerin gelişmesini temin etmek ve bu yolla kalkınmayı sağlamak istemeleri yatmaktadır. Vergi cenneti ve tahrip edici vergi rejimi uygulamaları günümüzde ciddi bir sorun haline gelmiştir⁷¹.

Özellikle gelişmiş ülkeler bu tür uygulamalar dolayısıyla önemli zararlara uğramaktadır. Bu sorunun asgari düzeye indirilebilmesi için OECD ve AB bünyesinde çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan çalışmalarda ön plana çıkan konuların başında ise, ne tür uygulamaların vergi cenneti veya tahrip edici vergi rejimi olarak nitelendirileceğidir⁷².

Vergi cenneti ve tahrip edici vergi rejimleri ülkelerin vergi politikaları üzerinde de olumsuz etkiler yapmaktadır. Bireyler ve/veya şirketler bu bölgeleri vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için kullanmaktadır. Özellikle, haksız vergi rekabeti uygulayan ülkelerin diğer ülkelerle işbirliği ve bilgi paylaşımına yanaşmamaları bu merkezleri kara paranın amlandığı ve vergilendirilmemiş kazançların gizlendiği birer sığınak haline getirmiştir.

OECD tarafından vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler kendilerini savunurken, gerçekte uyguladıkları ekonomi politikalarının başarılı olması ve sahip oldukları ekonomik avantajlar nedeniyle yabancı firmaların kendi ülkelerini tercih ettiğini iddia etmektedir. Diğer taraftan, OECD'nin iddia ettiği gibi bu bölgelerde yabancı firmalar tarafından yürütülen ticaretin sanıldığı gibi kağıt üzerinde kalmadığı önemli ticari aktivitelerin yürütüldüğünü ileri sürmektedirler.

Vergi rekabetini savunan ekonomistler, Charles Tiebout'un 1956 yılında yazılmış bir makalesini kaynak göstermektedir. Makaleye göre; farklı kombinasyonlarda vergi ve kamu harcaması tercihi ile karşılaşan mükellefler, bunlar arasında kendileri açısından en optimal olan kombinasyonu seçeceklerdir. Ülkeler arasındaki vergi oranlarının farklı olması gerçekte iyidir. Çünkü, bu vergi

⁷⁰ Niyazi CANGİR, "Vergide Rekabet yada Vergi Politikasının Değişen İşlevi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 91., Temmuz 2000., s. 108.

⁷¹ Hakan AY, "Vergi Rekabeti", *Vergi Dünyası*, Sayı: 236., Nisan 2001, s. 133-139.

⁷² CANGİR, a.g.m., s. 109-112.

mükelleflerinin tercih sayısını artıracaktır. Bu aynı zamanda, devletleri daha verimli olmaya zorlayacaktır. OECD ise, başka ülkelerin vergi tabanını azaltan veya vergi kompozisyonlarını değiştirmeye zorlayan bir vergi rekabetinin kabul edilemeyeceğini savunmaktadır.

Harvard Üniversitesi Hukuk Fakültesinden Reuven Avi-Yonah tarafından yapılan bir çalışmada, yazar vergi rekabeti konusundaki optimizmi sorgulamaktadır. Vergi rekabetinin devletleri kamu hizmetlerini yerine getirirken daha verimli olmaya iteceği kesindir. Ancak böyle olmakla birlikte vergi rekabeti vergileme yoluyla gelirin yeniden dağıtılmasını engelleyerek sosyal refah üzerinde olumsuz etkiler meydana getirebilir. Globalleşmenin sosyal refah üzerinde olumsuz etki yapması ise, globalleşme karşıtı görüşleri güçlendirerek, dünyanın 70 yıl önceki gibi depresyona girmesine neden olabilir⁷³.

I. KÜRESELLEŞME ÖNCESİ VERGİ KAYBINI DOĞURAN NEDENLER

İnsanların menfaat ve huzurlarını sağlamak, toplumda düzen kurmak amacıyla konulmuş olan kurallar, yine insanların kendi çıkarlarıyla çelişme haline dönüştüğü takdirde bunların ihlal edilmesi ihtimal dahiline girmektedir⁷⁴. Klasik anlamda ya da küreselleşme öncesi bilinen anlamlarıyla "vergi kaçırma" ve "vergiden kaçınma", yine küreselleşme öncesi vergi kaybının nedenlerini anlamada ele alacağımız iki önemli konu başlığıdır.

Klasik anlamda, mali otoriteler pek çok şekilde vergiden mahrum bırakılabilir. Bunların bazıları teknik açıdan yasaldir ve bu durumda kullanılan terim, vergi kaçırma değil de vergiden kaçınma ya da vergi kaçamağıdır. Sermaye birikimine taraftar olan vergi kanunları tarafından da desteklenen bu durumlar açısından, uygulamada üst gelir grubu ve ticari ortaklıklar oldukça başarılıdır. Nüfusun büyük bir kısmı vergi azaltma çabalarına değişik şekillerde yaklaşmaktadır. Gelirlerini

⁷³ AĞBAL, a.g.m., s. 78-80.

⁷⁴ Sinan ASLAN, "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları", Vergi Sorunları, Sayı: 98, Kasım 1996, s. 126.

yetkililere doğru beyan edebilirler, ancak iş masrafları ile vergiye tabi gelir miktarını azaltan ve toplam gelirden çıkarılabilir unsurları olduğundan yüksek gösterirler⁷⁵.

Mali otoriteyi vergiden mahrum bırakmanın bir diğer şeklide vergi kaçırmadır. Vergi kaçırma da kişinin, kanun hükümlerini çiğnemesi ve bunun sonucunda meydana gelen ve devlete karşı işlenen bir suçtur. İster kusur'a dayansın, ister bilgisizlik ve ihmalle meydana gelsin, ortada bir vergi ziyarı varsa vergi kaçakçılığı da var demektir⁷⁶.

Vergi kayıplarının önlenmesi ya da asgari seviyelere indirilebilmesi için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekir. Zira biraz evvelde bahsettiğimiz gibi vergi kayıpları iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu kayıplar vergi istisna ve muafıkları gibi, devletin siyasal, ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle uyguladığı politikalardan kaynaklandığı gibi, mükelleflerin ödemeleri gereken vergileri eksik ödemeleri ya da hiç ödememeleri gibi gayri resmi faaliyetlerden kaynaklanır.

Mükelleflerin ödemeleri gereken vergileri eksik ödemesi ya da hiç ödememesi durumunda verecekleri kararlar bir çok faktör tarafından etkilenmektedir. Mükelleflerin vergi kaçırma alışkanlıkları, içinde bulunulan ortama ve uygulanan politikalara göre belirlenecektir. Devletçe uygulanan politikalar sonucu ortaya çıkan vergi kaybı da mükellefleri kayıt dışı işlemler yapmaya yöneltmektedir.

Yönetimin adaletli ve istikrarlı bir uygulama yapmadığı görüşünde olan mükellefler, bu görüşlerini kanuni düzenlemelere karşı çıkarak ya da vergi kaçakçılığı yaparak ortaya koymaktadırlar⁷⁷. Aşağıda vergi kaçırmanın önemli bazı nedenleri ele alınıp incelenecektir.

A. Ekonomik Nedenler

Vergi yükümlüleri en başta ekonomik nedenle vergi kaçırırlar. Vergi, kişilerin kendi maddi varlıklarından, kazanç ve iratlarından, devlete karşılıksız olarak verdikleri bir maddi miktardır. Her ne kadar, verilen vergilerin tekrar kişilere hizmet olarak döneceği kendilerine anlatılıyorsa da, vergi yükümlüsü verdiği şey

⁷⁵ Osman ALTUĞ, *Kayıt dışı Ekonomi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999, s. 19-20.

⁷⁶ ASLAN, a.g.m., s.126.

⁷⁷ Zeynep ARIKAN, Hakan AY, "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları*, Sayı: 83, Ağustos 1995, s. 83.

karşılığında ne aldığını somut olarak görmek ister. Bunu göremediğinde, kendi ekonomik varlığından kendi eliyle bir miktarı karşılık almadan vermeye zorlanması, vergiye ekonomik nedenle direnç göstermesine neden olur.

Vergi yükümlülerinin vergi vermeme eğilimi, vergi ile hizmet arasında doğrudan ilişki kurulamamasından doğmaktadır. Bu eğilim sonuçta net mali bakiyenin en yüksek pozitif değere veya en düşük negatif değere ulaşması için vergi kaçakçılığı şeklinde ortaya çıkar⁷⁸.

Vergi kayıp ve kaçığının ekonomik nedenleri arasında kayıt dışı ekonominin varlığı önemli bir unsurdur. 1960'lardan itibaren başta Batılı gelişmiş ekonomiler olmak üzere, hemen tüm dünyada "kayıt dışı ekonomi" kavramı çok çeşitli adlar altında ve çok değişik yapılar içinde gündemin üst sıralarına yerleşmiş bulunmaktadır. Kayıtdışı ekonomi (Unregistered economy) için gizli ekonomi (hidden economy), el altı ekonomisi (clandestine economy), paralel ekonomi (parallel economy) ya da görünmez ekonomi (invisible economy) gibi çok çeşitli kavramlar kullanılmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkış nedenlerini ele alan yazarlar genelde iki önemli neden ileri sürmektedirler. Bunlardan ilki, kanunun vergi dışı müdahale ve yasakları ise diğeri, vergisel faktörlerdir. Vergisel faktörler de kendi içinde vergi oranlarındaki değişimler, vergi kaçığının yakalanma olasılığı ve vergi cezalarının şiddeti olarak üç ana gruba ayrılmaktadır. Yükümlülerin vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtularak, üretim maliyetinde avantaj sağlamak ya da kullanılabilir net gelirlerini yükseltmek amacı peşinde olabilecekleri çok büyük bir olasılıktır. Ancak, vergi yükünden kurtulmaya çalışan yükümlünün davranışı, vergide olduğu gibi, iki ayrı yöndeki etkinin net sonucu olarak ortaya çıkar. Birinci etkiye "gelir etkisi" adı verilir ve bu etki altında mutlak gelir kaybına uğramak istemeyen yükümlü risk alma eğiliminden uzak durur ve bu davranışın sonucunda kayıt dışı ekonomiye kaymaz. İkinci etki ise, vergi vermek ve kaçırma arasında yükümlüyü ikinci alana iter ve yükümlü risk alarak kayıt dışı alanda faaliyetini sürdürmeye başlar. Bu tür etkiye ikame etkisi denir.

Söz konusu gelir ve ikame etkilerinin bileşkesi biçiminde ortaya çıkan net etkinin gücü, vergi oranları, yakalanma oranı ve cezanın şiddetine bağlı olarak belirir. Vergi yükünün yüksek olması, açıktır ki, vergi dışına çıkmanın getirisini

⁷⁸ H.Nezih ŞEKER, Vergi İncelemeleri, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Bursa 1994, s.13.

yükselteceğinden dolayı kayıt dışı alanı genişletir. Buna karşın, bireyin yakalanma olasılığının artması ve cezanın yüksekliği yükümlüleri risk almadan uzaklaştırır⁷⁹.

Yukarıda da bahsedildiği üzere vergi kaybının ortaya çıkmasının en önemli nedenlerinden birisi de "ağır vergi yükü"dür. Ağır vergiler, üretici ve tüketicilerin karar ve davranışları üzerinde etkide bulunarak sonuçta tüketim, tasarruf, yatırım, risk alma ve çalışma gayretini olumsuz yönde etkiler.

Vergi oranlarının artırılması ekonomik birimlerin kararlarını şu şekilde etkileyebilir:

- Bir kısım birey çalışma gayretini azaltabilir ya da tamamen işgücü piyasasını terk ederek çalışmamayı yeğleyebilir.
- Ekonomik birimlerin bir kısmı yatırımlarını azaltabilir veya vergi yükü dayanılmayacak bir noktaya ulaşmışsa o zaman işletmesini kapatabilir.
- Ekonomik birimlerin gelirlerinden tasarrufa ayıracakları miktar azalabilir, hatta negatif tasarruf (kredi kullanımı yoluyla borçlanma) durumu ortaya çıkabilir.
- Ekonomik birimler ağır vergi yükü dolayısıyla vergi konusu işlem ve faaliyetlerini tam ve eksiksiz olarak vergi dairesine bildirmeyebilirler, aynı şekilde yeni işe başlayan bazı kişi ve kurumlarda faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında yürütmeye çalışabilirler. İşte bu durumda "vergi dışı piyasa ekonomisi" adını verdiğimiz bir alan ortaya çıkar⁸⁰.

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda başta Clotfelter (1983) olmak üzere birçok ampirik araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaların çoğu, *gelir arttıkça* vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır. *Vergi oranlarının* mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda ise çok açık varsayımlar ortaya konamasa da geniş manada vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca belirleyicisi olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacağını ortaya koyan ampirik çalışmalar mevcuttur. Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda çok açık varsayımlar ortaya

⁷⁹ İzzettin ÖNDER, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme", (Erişim: 01.04.2004), <http://maun.istanbul.edu.tr/siyasal/Turkce/Dergi/Sayi%2023-24/19.htm>

⁸⁰ Coşkun Can AKTAN, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri", (Erişim: 01.04.2004), www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/Nedenler.htm

konamamasının nedeni ise vergi oranlarındaki bir değişimin mükellefler üzerinde iki karşıt etki yaratmasıdır. Şöyle ki, bir taraftan vergi oranlarındaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kazancı arttırdığı için daha fazla kaçakçılığı teşvik ederken, diğer taraftan daha yüksek bir vergi oranı, vergi sonrası (harcanabilir) geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki doğurur ki bu durum kişilerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az (aşağı yukarı) kaçırılmalarına neden olabilir⁸¹.

Vergi oranlarının vergi kaçırmadaki etkisinin bertaraf edilmesinde vergi idaresinin rolü açıktır. Vergi idaresi yükümlülere ne derece yakından izleyebilirse, vergi dışına çıkma eğilimi de o derece azalır. Vergi idaresinin yükümlülere vergi sonrası olduğu kadar vergi öncesi aşamada da izlemesi çok önemlidir. Bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli devamlı izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha da önemlidir.

Vergi cezalarının yüksekliği de, vergi dışına çıkışlar üzerinde negatif etkisi olan bir faktördür. Vergi cezalarının yüksekliği özellikle yakalanma olasılığının düşük olduğu koşullarda önemli olmaktadır⁸².

Kayıt dışı ekonomi, sonuç olarak; sağlıklı ekonomik ve mali politikaların saptanmasını ve kararları alınmasını engellemekte, firmalar arasında haksız rekabete neden olmakta, doğrudan yatırımlara yönelecek yabancı sermayenin gelişmekte olan ülkelere gelmesini önlemekte, yolsuzluklarla etkin mücadeleyi güçleştirmekte ve bu nedenle kamunun ihtiyacı olan vergiler alınamamaktadır⁸³.

Öte yandan vergi kayıp ve kaçığına yol açan diğer bir ekonomik neden ise enflasyon kavramıdır. Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisi vergi sisteminin yapısına ve özelliklerine bağlı olarak değişmektedir. Fiyatlar genel seviyesindeki yükselişe paralel olarak vergi hasılatının bileşimi ve miktarı dolayısıyla vergi yükünün dağılımı değişir. Artan oranlı tarife uygulanan gelir vergisi türünde vergiler enflasyondan en fazla etkilenen vergi türüdür.

Enflasyonist dönemlerde gerekli düzenlemeler yapılmadığı takdirde, artan oranlı gelir vergisi türündeki vergilerde elde edilen hasılat artarken, bireylerin vergi yükü ve vergi yükünün dağılımı önemli ölçüde değişmektedir. Nominal gelirdeki artışlar yüzünden, reel gelirlerde artış olmasa dahi bireylerin daha üst gelir dilimine

⁸¹ Ali ÇELİKKAYA, "Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Erişim: 01.04.2004), www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm

⁸² ÖNDER, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme", (Erişim: 01.04.2004), <http://maun.istanbul.edu.tr/siyasal/Turkce/Dergi/Sayi%2023-24/19.htm>

⁸³ Abdullah ASLAN, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine", Vergi Dünyası, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 10.

girmelerine ve daha yüksek oranlarda vergiye tabi olmalarına yol açan bu süreç mali uyuşma (fiscal drug) olarak adlandırılmaktadır. Bunun yanı sıra, vergiden istisna ve muaf tutulan nominal indirim tutarlarının gerçek değeri enflasyon nedeniyle önemini yitireceğinden, bireylerin ortalama vergi oranları ve bunun sonucunda vergi yükleri artar⁸⁴. Enflasyonun, vergi sistemlerinde bu derece bozulmalara yol açması, bizleri mükelleflerin kazanmadıkları gelirlerden vergi ödemeleri gibi bir sonuca götürmektedir.

Günümüzde yüksek enflasyon sermaye erozyonuna neden olduğundan, reel gelirler zaten azalmakta, enflasyon ile şişmiş karlardan vergi vermek zorunda kalan mükellef ekonomik nedenle vergi kaçırma eğilimine girmektedir. Buna benzer bir konuda, asgari geçim rakamının reel olarak belirlenmemesi ve vergi dışı tutulmamasıdır. Vergi yükümlüsü her şeyden önce asgari seviyede standardını korumak isteyecektir. Geliri ancak buna yetiyorsa ve bu gelirden birde vergi isteniyorsa doğal olarak asgari geçim seviyesi miktarında bir vergi kaçırma eğilimine girecektir⁸⁵.

Bütün bu bahsedilenlere ek olarak; Ekonomik istikrarsızlığın hakim olduğu, sermaye piyasasının oluşmadığı, bankaların ve aracı kurumların kriz içinde olduğu, borsa sisteminin yerleşmediği bir ortamda vergi kayıp ve kaçağı artacaktır.

B. Sosyal Nedenler

1. Yasal ve İdari Nedenler

Sosyal nedenler olarak; özellikle vergi yasalarındaki aksaklıklar, yasaların sık sık değişmesi, sayılarının fazlalığı, vergi konulmasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarının yüksek tutulmak suretiyle gelir azalmasının engellenmek istenmesi, bazı yükümlü gruplarına muafiyet tanınması belirtilmiştir⁸⁶.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine (non-compliance) katkıda bulunur. Bu itibarla kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi

⁸⁴ Selma GÜRBÜZER, "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzil Etkisi)", (Erişim: 01.04.2004), www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf

⁸⁵ ŞEKER, a.g.e., s. 13.

⁸⁶ ŞEKER, a.g.e., s. 14.

sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır. Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler bu onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Kaldı ki, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz denetmenlerin düşük beyanı (non-compliance) ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşir⁸⁷.

Günümüzde gerek ülkemizi gerekse gelişmekte olan diğer ülkelerin vergi kanunlarına bakıldığında, vergilemede oto kontrolün ve adaleti sağlanamadığı, kayıp ve kaçığı önleyici mekanizmaları içermediğı görülmektedir⁸⁸. Vergi sistemlerinde yer alan muafiyet ve istisnalar büyük ölçüde vergi kaybına neden olmaktadır⁸⁹. Sınırları çok geniş tutulan götürü vergilendirmede belge alma verme alışkanlığını tam anlamıyla kazanmamış olan mükelleflerin, bu alışkanlıkları kazanmalarını engelleyici bir özellik gösterdiğinden vergi kayıplarına yol açtığı oranda vergi adaletsizliğinin de nedeni olmaktadır⁹⁰.

Bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergiye tabi gelir götürü olarak tespit edildiğinde defter tutulmamakta, herhangi bir belge düzenlenmemektedir. Bu durum büyük boyutlara varan vergi kayıplarına neden olmaktadır. Beyannameli mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun incelenmemesi de kaçırılan vergi miktarını artırmakta ve mükelleflerin eksik beyanda bulunmalarına neden olmaktadır. Vergi güvenlik önlemlerinin yeterince işletilmemesi de vergi kaçaklarına neden olmaktadır⁹¹.

Vergi oranlarının yüksekliği de mükellefleri vergi kaçırmaya yönelten önemli bir nedendir. Vergilendirmenin sınırı aşıldıktan sonra mükelleflerin tepkileriyle karşılaşılır. Vergi sistemi bünyesinde yüksek oranlı vergilerin enflasyonla aynı zaman diliminde ortaya çıkması durumunda "gelir dilimi kayması" (Bracket Creep) meydana gelir. Taflasyon yani yüksek oranlı vergilerle enflasyonun aynı zaman diliminde ortaya çıkması, mükelleflerin bir sömürü altında kalmaları sebebiyle onları vergi kaçırmaya yöneltir⁹².

⁸⁷ ÇELİKKAYA, "Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Erişim: 01.04.2004), www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm

⁸⁸ Mehmet TOSUNER, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", *Vergi Sorunları*, Sayı: 85., Ekim 1995., s. 66.

⁸⁹ ARIKAN, AY, a.g.m., s. 84.

⁹⁰ Mehmet TOSUNER, *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, Bayraklı Matbaası, İzmir 1989, s. 89.

⁹¹ ARIKAN, AY, a.g.m., s. 85.

⁹² Coşkun Can AKTAN, *Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi (1980-1990 Türkiye Deneyimi)*, Afa Güncel Olaylar Dizisi: 8, İstanbul 1992, s. 72.

Vergi oranları ne kadar yüksek olursa ve vergi mevzuatındaki düzenlemeler ne kadar fazla ve olursa vergi kaybı da o kadar fazla olur. Bu görüşü doğrulamak için 17 OECD ülkesinde incelemeler yapılmış ve çok ilginç sonuçlar elde edilmiştir. Sadece gelir vergisi gibi dolaysız vergiler değil mal ve hizmet üzerinden alınan dolaylı vergilerde halkı vergi kaçırmaya yönlendirebilir. Hindistan, Danimarka, Belçika, Avustralya ve Almanya'da yapılan araştırmalarda hem vergi yükünün fazla olduğu, hem de vergisel düzenlemelerin çok sık yapıldığı gözlenmiştir. Bu ülkeler büyük bir kayıt dışı ekonomiye sahiptirler. Japonya, İsviçre ve İtalya ile İrlanda'da tahmin edilen kayıtdışı ekonomi küçüktür. Çünkü bu ülkelerde hem vergi yükü düşük hem de vergisel düzenlemeler az sayıdadır.

Norveç ve Finlandiya gibi İskandinavya ülkelerinde diğer OECD ülkelerine göre vergi yükü çok yüksek olup, az sayıda vergisel düzenleme vardır; diğer taraftan Fransa, İngiltere, Kanada, ABD ve İspanya'da Vergi yükü az, fakat yapılan düzenlemeler bir hayli fazladır. Bu ülkelerde diğer OECD ülkelerine göre vergi kaybının büyük mü yoksa küçük mü olduğu sonucuna ulaşamamıştır.

Vergi oranlarının yüksekliği kadar vergi mevzuatında çok sık değişikliğe gidilmesi vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açar. Vergi aflarının çok sık uygulanması da vergi mevzuatına aykırı davranışları körüklemektedir. Vergi affı uygulamalarının sıklığı, vergi kaçırmayı teşvik edici ve vergisini ödeyen mükellefler yönünden haksızlık doğurucu sonuçları olan bir olaydır⁹³.

Vergi cezalarının düşük olması ve tam olarak uygulanamaması da vergi kaybını körükleyen önemli bir unsurdur. Zira vergi cezalarının düşüklüğü vergi kaçırmanın riskini azaltmakta ve çok rahat rekabet dengesizliklerinin oluşmasına ortam hazırlamaktadır. Vergi cezalarının miktarı kadar, uygulanma süresi ve mükelleflerce bu cezaların algılanma dereceleri de vergi kaçakçılığını etkiler⁹⁴.

Vergi sistemi vergi idaresi ile bir bütünlük arz ettiğine göre, vergi kayıp ve kaçakları konusunda vergi idaresinin rolünü de ortaya koymak gerekir;

- Personelin ve mükelleflerin sıkıntılarının giderilmesi için, vergi idarelerine uygun binalar tahsis edilmeli, teknoloji bakımından çağın gereğine göre kuşatılmalı ayrıca vergi dairelerinin yaygınlaştırılması suretiyle de daire başına düşen mükellef sayısının azaltılması sağlanmalıdır.

⁹³ ARIKAN, AY, a.g.m., s. 85-87.

⁹⁴ Zeynep ARIKAN, "Vergi kaçakçılığının Nedenleri ve Çözüm Yolları", Maliye Yazıları, Sayı: 44, Temmuz-Eylül 1994, s. 78.

- Bugün vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde başarısızlığının nedenlerinden biri nitelikli personel azlığıdır. Maliye bürokratları, üst düzey yöneticileri ve inceleme elemanları konularında gerçekten başarılıdırlar, ancak istisnalar hariç, vergi dairelerinde çalışan personel klasik devlet memuru zihniyetindedir. Motivasyonlarını kaybetmiş personel, vergi yasalarını doğru dürüst bilmemekte, sürekli değişen mevzuatı takip etmemekte yada edememektedir. Doğal olarak böyle bir kadroya sahip vergi idaresinden daha fazla şey beklemekte mümkün değildir⁹⁵.
- Maliyeye karşı takınılacak tavırda toplu bir gelenek mevcuttur. Genellikle memurlara karşı duyulan antipati, vergi memurlarına karşı daha şiddetlidir. Mükellefin vergi personeli hakkındaki kanaatleri; kişisel gözlem ve tecrübeleri, diğer mükelleflerin yorum ve hikayeleri ile basında vergi hakkında çıkan yazı ve haberlerin etkisi altındadır.
- Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi daireleri; mükellefle gerekli teması kuramamak, ağır hareket etmek, kayıt ve hesaplarda itinadan yoksun olmak, şekilci davranmak, mükellef sicil, dosya ve yazışmaları muntazam işleyememek, dürüst mükellefle kaçakçıyı ayırt edememek, istikrarlı ve kaliteli elemen tutamamak gibi olumsuzlukları bünyesinde barındırmaktadır⁹⁶.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde rol oynayan en önemli unsur "Denetim"dir. Vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarına önüne geçmek imkansızdır⁹⁷. Vergi kaçakçılığının kendisi, kaçakçılık olgusunun artmasına neden olmaktadır. Etkin vergi denetimi vergi kaçakçılığının artmasını engeller. Az miktarda vergi yükümlüsü, vergi kaçakçılığı yaptığında idare bunlar üzerinde vergi denetimi tesis edebilir. Ancak, bu miktar çoğaldıkça denetim elemanı az olan ve mükelleflerin gerçek durumlarına ilişkin bilgileri az olan idare etkin vergi denetimi yapamaz. Denetim örgütünün yetersiz olması nedeniyle yükümlülerin, devletin vergi kaybına neden olan eylemlerinin anlaşılamaması⁹⁸, vergi kaybına neden olan başka bir nedendir.

⁹⁵ TOSUNER, a.g.m., s. 69.

⁹⁶ Sinan ASLAN, a.g.m., s.126.

⁹⁷ TOSUNER, a.g.m., s. 69-70.

⁹⁸ ŞEKER, a.g.e., s. 15.

Vergi denetiminden beklenen faydayı tam olarak temin edebilmek için, birimlerin yetki ve görev alanlarının iyi belirlenmesi, birimler arasında ve gelir idaresi ile koordinasyonun sağlanması, denetim elemanlarının uzmanlaşmasına önem verilmesi, personelin çalışma koşullarının iyileştirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda sözünü ettiğimiz hususlarda görülen eksiklik ve aksaklıklar vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasında yada artış göstermesinde önemli ölçüde rol oynamaktadır.

2. Diğer Sosyal Nedenler

Mükelleflerin beyanları üzerinde çeşitli sosyal ve demografik faktörlerin de etkisi vardır. Nitekim, "yaş", "cinsiyet", "medeni hal", "mesleki çevre" ve "eğitim" gibi faktörlerin mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkileri konusunda çeşitli araştırmalar yapılmaktadır. Örneğin ABD'de yapılan ampirik bir araştırma, erkeklerin kadınlara oranla evli çiftlerin ise bekarlara oranla daha fazla kaçırma eğilimi gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Yine aynı çalışma, 65 yaş üzerindeki kişilerde doğru beyanda bulunmama eğiliminin (non-compliance) daha az önemli olduğunu, buna karşılık genelde gençlerin risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda daha fazla istekli olduklarını ortaya koymaktadır. Bir başka ampirik çalışmaya göre de, gönüllü uyum oranları "mesleklerle" göre farklılık göstermekte, mükellefin mensup olduğu meslek gurubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır. Aynı şekilde doğru beyanda bulunmama eğilimi (non-compliance), maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek gelirleri ile de pozitif bir ilişki içerisindedir. Bütün bu faktörlere bir de "eğitim" eklenebilir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları bunların vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasına neden olur⁹⁹. Bazı toplumlarda vergi terbiyesinin verilmemiş olması, irki nedenler –ki, bazı toplumlar vergi olayı karşısında farklı davranmaktadırlar. Örneğin İngilizler ve Almanlar vergi yasalarına saygılı, buna karşılık Fransa ve İtalya gibi Avrupa ülkelerinde vergi yükümlülüğüne karşı şuur altı bir antipati vardır. Bu ülkelerde yasa ihlali bir alışkanlık

⁹⁹ ÇELİKKAYA, "Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Erişim: 01.04.2004), www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm

halindedir¹⁰⁰.- Mükelleflerin kültür seviyeleri, terbiye ve nezaketleri, siyasi kanaatleri, vergi mefhumu ve vergi idaresi hakkındaki fikir ve kanaatleri de diğer sosyal nedenler arasında gösterilmektedir¹⁰¹.

C. Psikolojik Nedenler

Ahlak, iyi bir sosyal düzen için temel kurumsal altyapılardan birisidir. Ahlakın tesis edilmemiş olduğu toplumlarda, hukuk, tek başına sosyal düzenin iyi işlemlerini sağlayamaz. Bu bakımdan ahlak, iyi bir sosyal düzenin inşası için gereklidir, dahası zaruridir. Öncelikle devlet yöneticilerinin kendilerinden beklenen şekilde ahlaki davranmamaları halinde, halkın da ahlak kurallarını hiçe saymaları ve ahlaka uygun olmayan davranış ve eylemlere yönelmeleri kaçınılmaz olur. Toplumsal ahlakın genel olarak yozlaşması vergi ahlakı üzerinde de son derece olumsuz sonuçlar doğurur. Vergi ahlakının bozulduğu bir toplumda ise vergi dışı piyasa daha da genişler¹⁰².

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanmaması, psikolojik olarak mükellefin makul ölçülerde vergiden kaçırmasına neden olur. Çünkü böyle bir mükellef vergi kanunlarının diğerlerine göre kendisine daha adaletsiz uygulandığına yada alternatif olarak vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edildiğine inanabilir. Ekonomik ve psikolojik tahliller bunu doğrulamaktadır. Dünya genelinde (başta ABD ve UK olmak üzere) vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması (vergiye bir direnç olarak) artmıştır. Ülkemizde de manzara pek farklı değildir. Manisa ilimizde gerçek usulde vergilendirilen mükellef grupları üzerinde yapılan bir anket çalışmasında mükelleflerin vergi sistemine ilişkin şikayetleri içerisinde *ilk sırayı* vergi sisteminin adaletsiz olması almıştır. Yukarıda ifade edildiği gibi vergi yönetiminden (devletten) memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Mükellefler ödedikleri verginin karşılığında birtakım kamu hizmetlerinden yararlanırlarsa (verginin karşılığında hizmet alırlarsa) gönüllü uyum derecesi ve dolayısıyla beyan edilen gelirleri daha da yükselecektir¹⁰³. Vergilemeye,

¹⁰⁰ ŞEKER, a.g.e., s. 15.

¹⁰¹ Sinan ASLAN, a.g.m., s.126.

¹⁰² AKTAN, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri", (Erişim: 01.04.2004), www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/Nedenler.htm

¹⁰³ ÇELİKKAYA, "Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Erişim: 01.04.2004), www.e-akademi.org/makaleler/acelikmaya-1.htm

vergi idaresi ve yargısına güven duyulmayan bir ülkede vergi kaybının önüne geçilmesi güçtür¹⁰⁴. Verginin toplanması değil bunu nereye sarf edildiği de yükümlülerin davranış tarzında etkin olmaktadır. Sosyologlar tahsil edilen vergilerin nerelere ve nasıl harcandığının önemli olduğuna dikkati çekmektedir. Çünkü vergi adalet ve eşitlik içinde toplansa bile harcanırken denge bozulabilir ve kişisel arzular egemen olabilmektedir¹⁰⁵.

Mükellefin rasyonel davranışlarını ülkedeki kültür seviyesi, kanunlardaki istikrar ve açıklık, iş hacmi gibi unsurlar etkilemektedir. Ayrıca halk hükümetten memnun ise, maliye politikasının da iyi olduğuna, yanlış da olsa karar verecektir. Bu karar vergi kaçakçılığı bakımından çok önemlidir. Psikoloji böyle bir sahada, fertleri kaçakçılığa sevk eden hususun yalnız verginin ağırlığı olmayıp çok zaman daha fazla hoşnutsuzluk ve anlayışsızlık olduğunu göstermiştir.

Mükellefin vergiyi, özellikle vasıtasız vergileri kabul edebilmesi için verginin gereğine inanması gerekir. Bu da toplumun belirli bir kültür seviyesine erişmesine bağlıdır. Vergi ahlakının yüksek olması vergiye karşı psikolojik direnmenin en az olduğu noktada mümkün olur. Nitekim özel ilişkilerinde dürüst olan bazı kişiler, devletle olan ilişkilerinde bu dürüstlüğü uymuyor olabilirler¹⁰⁶.

D. Mükelleflerce Başvurulan Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Yöntemleri

Vergi kaçırmanın çok çeşitli yolları bulunmaktadır. Küreselleşme öncesi bilinen anlamıyla vergi kaçırma yöntemleri dört grupta toplanabilir¹⁰⁷;

- **Mükellefiyette yapılan gizleme:** Kontrol oranının düşük, istihbarat organlarının yetersiz ve küçük işletmelerin yaygın olduğu durumlarda bu tür kaçakçılık belirginleşir.
- **Belgeler yoluyla kaçakçılık:** Fatura sistemi ve kontrolün yetersiz olduğu; belgelerin oto kontrol sistemiyle karşılıklı denetlenmediği durumlarda bu tür kaçakçılık yoğunlaşır.

¹⁰⁴ Ahmet ESEN, "Yasa ile Vergi Kaçakçılığı Olur mu Sizce? Ülkemizde Bal Gibi Oluyor İştel...", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 407, 15 Ağustos 1997, s. 5-8.

¹⁰⁵ Hüsamettin BİÇER, "Vergi Sistemi ve Denetim", **Vergi Dünyası**, Sayı: 41, s. 15-17.

¹⁰⁶ Sinan ASLAN, a.g.m., s.125.

¹⁰⁷ Sinan ASLAN, a.g.m., s.130.

- **Muhasebe hileleri şeklinde kaçakçılık:** İşletme giderleri yüksek gösterilmekte, mevcut olmayan işleme belge düzenlenmekte veya belge tahrip edilmektedir. Kar-Zarar hesabını etkileyecek unsurlarda muhasebe hatası, kayıt unutmama matematik nakil ve bilanço hataları yapılmaktadır. Muhasebe oyunları ve bilanço maskeleymesi gibi tekniklere başvurulmaktadır.
- **Eksik bildirme yoluyla vergi kaçakçılığı:** Maddi ve gayri maddi mallar üzerinden vergilerde görülür.

Herkesin birbirinden bakarak girdiği vergi kaçırma yarışında yaygın olarak kullanılan yöntemler ise şöyle sıralanabilir¹⁰⁸.

- Defterler, yasa ve muhasebe bilimine uygun tutulmayarak bilanço hazırlanması, rakamların gerçeği yansıtmaması.
- Hiç fatura verilmemesi.
- Hiç fatura alınmaması.
- Fatura miktarının eksik alınması.
- Fatura fiyatının düşük tutulması.
- Özel giderlerin şirket gideri gibi gösterilmesi.
- Hatır senedi ve özel çekle alım satımların perdelenmesi.
- Naylon fatura kullanılması. Alınmayan bir mala veya yapılmayan bir gidere fatura düzenlenmesi.
- Yılbaşlarında doğru dürüst mal sayımı yapılmaması, tamamen hayali değerlerle bilanço çıkartılması.
- Kaçak işçi çalıştırılması.
- Yanlarında çalıştırdıkları elemanları eksik veya asgari ücret üzerinden göstererek farkın açıktan verilmesi. Böylece ücret üzerinden alınan vergiden kaçınılması.
- "Ay ışığı çalışması" diye bilinen sigortalı işçilerin veya memurların ikinci bir işte çalışması veya emeklilerin yeniden işe başlaması. "Kayıt dışı çalıştırmayı" gündeme getiren bu tür istihdamla vergi, fon ve sosyal güvenlik kesintilerinin ödenmemesi.

¹⁰⁸ ALTUĞ, a.g.e., s. 434-437.

- Şirketlere sermaye koyan ortakların fiilen çalışması ve bu ortaklara ücret tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle, ücret üzerinden alınan vergi ve fonların ödenmemesi. Çalışan durumdaki bu ortakların şirket kasasından istedikleri kadar parayı çekebilmeleri.
- Miktar ve sayıca az ama para hacmi olarak büyük ithal malların “bozuk ve çeşitli nedenlerle iade edildiği iddiasıyla” mal girişlerinin gösterilmemesi. Yurtiçi piyasada ise mal satılana kadar faturayı tutup ondan sonra bozuk ve iade edildiği gerekçesiyle iptal edilmesi.
- Sadece irsaliye kullanılması, hiçbir zaman gelmeyecek olan faturanın yerine kullanılan irsaliyeye de istenildiği kadar miktarın yazılması.
- Faturasız mallar için kasten “uyarı mektubu” gönderilmesi ve fatura yerine konulması.
- Taşınmazlarda kira beyan edilmesi.
- İhracatla ilgili hayali değerler gösterilmesi ve vergide ihracat istisnasından yararlanılması.
- İthalat rakamları üzerinde oynanması ve genelde miktarların düşük gösterilmesi.
- Kamu yararına vakıf ve derneklere yapılan bağışların yüksek gösterilmesi.
- Vergi teşviki getirilen konularda rakamların şişirilmesi.
- Amortisman ayrılmasında gerçek dışılık.

II. KÜRESELLEŞME İLE ORTAYA ÇIKAN VERGİ KAYBININ UNSURLARI

Küreselleşme ile ortaya çıkan vergi kaybının sebeplerinden ilki elektronik ticarettir. Dünya ticaretinin büyük bir kısmı internet aracılığıyla yapılabilir hale gelmiştir. “The Economist” Dergisine göre, bu ticaretin hacmi 1999 yılı itibarıyla 150 milyar dolar civarında seyrederek iken, bu tutar 2003 yılı itibarıyla 3 trilyon doları da geçebilecektir. Elektronik ticarete ortaya çıkabilecek bazı değişiklikler, vergi otoriteleri açısından ciddi sorunlar yaratabilecektir.

Diğer bir unsur, kağıt üzerinde yapılan işlemlerin yerini bilgisayar ortamında yapılanlara bırakmış olmasıdır. Bir diğer teknolojik değişim ise, maddi ürünlerin satışı ve üretiminden, dijital olanlara geçiştir. Kaldı ki günümüzde müzik, fotoğraf, tıbbi ve mali konularda danışmanlık ve eğitim hizmetleri gibi pek çok ürün internet aracılığı ile pazarlanabilmektedir. Bunun anlamı, vergisel bazı işlemlerin tanımlanması gün geçtikçe daha zor hale gelmesidir. Vergileme yetkisi bakımından mükellefin tespiti gittikçe zorlaşmaktadır.

Üçüncü olarak söyleyebileceğimiz unsur zaman içerisinde şahsi işlemlerde gerçek paranın yerini elektronik paranın almasıdır. Bu etken, bu tür ödemelerin internet aracılığı ile yapılmasıyla daha da önemli hale gelecektir.

Çeşitli ülkelerdeki ticari işlemlerin çok uluslu firmalar arasında gerçekleşmesi ise diğer bir etkidir. Bu problem, son yıllarda dünya ticaretinin hızlı artması ile önem kazanmıştır. Bu ticaret, transfer fiyatlaması gibi ulusal vergi otoritelerinin uluslar arası düzeyde karşılaştıkları problemleri de beraberinde getirmektedir. Son yıllarda transfer fiyatlaması ile ilgili olarak OECD ülkelerinde pek çok çalışmalar yapılmaktadır.

Mali yatırımların yürütülmesi itibariyle offshore Finansal merkezler ve vergi cennetleri, bir diğer olumsuzluk olarak gittikçe önem kazanmaktadır.

Diğer yandan yeni gelişen finansal araçlar vergi kaybına neden olan unsurlar arasında yerini almıştır. Mevcut tasarrufları yatırıma dönüştüren ve elektronik ticaretin gelişimi sonucunda, her geçen gün finansal araçlara yenileri eklenmektedir. Karmaşık bir yapıya sahip olan bu tip finansal araçlar, vergi uygulamalarındaki tutarsızlıklar ve belirsizlikleri istismar etmek suretiyle vergiden kaçınma amacıyla da kullanılmaktadır¹⁰⁹.

A. Elektronik Ticaret Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı

Elektronik ticaret kavramının tanımlanması konusunda farklı yaklaşımların olması, kolaylıkla tanımlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu zorluğun temelinde elektronik ticaretin sınırlarının tespit edilmesindeki yetersizlik yatmaktadır. Bu yetersizliğe ek olarak özellikle iletişim teknolojilerindeki hızlı değişimin elektronik

¹⁰⁹ AYDIN, a.g.m., s. 141-142.

ticaretle ilgili yeni imkanlar getirmesi yapılan tanımların zamanla eksik kalması gibi bir sonucu da doğurmaktadır. Bu nedenlerle elektronik ticaretle ilgili farklı yaklaşımlar söz konusu olmaktadır.

Elektronik ticaretin tanımı üzerinde tam bir görüş birliğine varılmış olmasa da genel olarak tanımın dar ve geniş anlamda olmak üzere iki yaklaşımdan hareket edilerek yapıldığını söyleyebiliriz. Elektronik ticaretin en dar tanımı; internet gibi açık ağlar üzerinden tüketicilere yönelik olarak ticari işlem ve ödemelerin yapılmasıdır. Bu tanıma sadece tüketicilere yönelik mal ve hizmet satımı ve buna karşılık olarak yapılan ödeme girmektedir. Dar anlamdaki tanım biraz genişletilerek firmalar arasında yapılan işlemler de tanıma dahil edilebilir. Ancak, hangi işlemlerin ticari, hangi işlemlerin gayr-ı ticari olduğu konusunda bir netlik olduğunu tam olarak söyleyememekteyiz. Örneğin kamunun sunduğu eğitim ve benzeri hizmetlerin ticari bir işlem olarak kabul edilip edilmeyeceği oldukça tartışmalıdır. Yine firmalar arasında yapılan her işlem ticari olup olmadığı konusunda da tam bir netlik yoktur.

Elektronik ticaretin geniş anlamda tanımı ise; iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler, kamu kurumları ve diğer kurumlar arasında elektronik araçlar üzerinden paylaşılmasıdır. Bu tanımdan hareketle, direk olarak ticari bir sonucu olmayan ancak buna altyapı imkanları sağlayan tüm işlemler elektronik ticaretin kapsamı içerisine girmektedir¹¹⁰.

Diğer taraftan elektronik ödeme sisteminin gelişimi elektronik ticaretin vergilendirilmesini de güçleştirmektedir. Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma sürüp gitmektedir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin en önemli nedenlerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenini kavrayamamasıdır.

Elektronik ticaret hacminin genişlemesi, ülkelerin Maliye İdarelerinin bu alanda yeni düzenlemeler yapmalarını gerektirmektedir. Maliye idarelerinin görevi gerçek kişi veya kurumlarca, gelir elde edildiği anda ve yerde, o işlemi vergisel

¹¹⁰ İbrahim Güran YUMUŞAK, "Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", Erişim: 05.03.2003, www.ceterisparibus.net/arsiv/igy.doc, s. 3.

açından tam anlamıyla kavrayabilmektir. Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerde, vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koyabilmek oldukça zor olmaktadır¹¹¹.

E-ticarete, vergi idaresi ve denetimi konusunda iki potansiyel soruna dikkat çekilmektedir. Bunlardan birincisi, internetin bilgiye erişimi kolaylaştıran ve böylelikle vergi denetimini zorlaştıran bir yapısı olduğudur. İkinci sorun ise, ticari işlemleri gerçekleştirenin gerçek kimliğinin ve yerinin saptanmasındaki güçlüklerdir.

İnternet ve elektronik ticaretin gelişmesiyle birlikte sanal şirketlerin ortaya çıkması, bu şirketlerin yerinin kesinlik göstermemesi, şirket ve müşterilerin farklı ülkelerde olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabii olması gibi faktörler vergileme sorununa yol açan nedenlerden sadece bazılarıdır¹¹².

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası temel sorun 'işyeri'nin tespitidir. İşyeri kavramı vergi hukukunda sabit bir yer, fiziki bir mekan olarak algılanmıştır. Elektronik ticaretle birlikte işyeri de nitelik değiştirmektedir. Artık karşımızda fiziki bir mekan değil sanal bir işyeri vardır. Bu işyerinin kavranması bütün ülkelerin sorunu olarak ortada durmaktadır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesindeki diğer bir sorun elde edilen gelirin niteliğinin saptanmasıdır. Örneğin bilgisayar programları, video, resim ve müzik artık tamamen elektronik ortamda 'download' edilmek suretiyle nihai tüketiciye aktarılmaktadır. Söz konusu ürünlerin fiziksel özelliği ortadan kalkmakta elektronik ortamda verilen bir hizmet niteliğine dönüşmektedir.

Elektronik ticaret ortamında yapılan işlemler eşyanın fiziki niteliğini değiştirebilmektedir. Eski ekonomide disketlere kopyalanmış şekilde satın alınan bilgisayar programları, elektronik ortamda sayısal bir ürün niteliğine dönüşmekte ve doğrudan elektronik ortam aracılığıyla satın alınabilmektedir. Elektronik ortamda ise bu satışın vergisiz gerçekleştirilmesi rekabet eşitsizliğine yol açacaktır¹¹³. İleride, uluslararası elektronik ticaretin getirebileceği en büyük sorun vergilendirme hakkının bölüşümü ile bağlantılı sorunlara yol açmaktır¹¹⁴.

¹¹¹ Eser SEVİNÇ, "Elektronik Ticaret Böyle Vergilendirilir", Erişim: 05.03.2003, www.ymm.net/e-ticaret/elektronik_ticaret_boyle_vergilendirilir.htm

¹¹² Adem ANBAR, "E-Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Erişim: 05.03.2003, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/11/17-adem/17-adem.htm>

¹¹³ M. Akif HAMZAÇEBİ, "E-Ticarete İlişkin Sorunlar", Erişim: 07.03.2003, www.ymm.net/e-ticaret/hamzacebi.htm

¹¹⁴ Ercan ALPTÜRK, "İSTANBUL KONFERANSLARI-III Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", Vergi sorunları, Haziran 2001, Sayı: 153, s. 40.

Bu durum vergi amaçları için sabit bir vergi objesini tanımlamanın gittikçe güç olacağı anlamına gelmektedir. Bütün bunlara ek olarak vergi yargısı açısından kimin vergiyi ödeyeceği veya kimin vergiyi toplayacağını belirlemek de güç olacaktır¹¹⁵.

B. Çokuluslu Şirketlerin Kullandıkları Transfer Fiyatlaması Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı

Dünya global bir ekonomiye doğru giderken, bu globalleşme hareketi dikkatleri çokuluslu şirketler üzerinde yoğunlaştırmıştır. Çokuluslu şirketler çok büyük bir etki gösterme gücüne sahiptir. En büyük 300 çokuluslu şirket, dünya üretken varlıklarının yaklaşık % 25'inden sorumlu tutulmaktadır.

Bundan başka çokuluslu şirketlerin varlık nedeni çeşitli ülkelerdeki faaliyetlerden yararlanma yeteneğidir. Bu firmalar için normal işlemler, çokuluslu şirket merkezinin bağlantılı bölümleri arasındaki hizmetler, gayri maddi haklar, hammaddeler ve malların transferini gerektirir. Çünkü işletmenin müstakil kısımları ilişkili olduğundan (ama yinede ayrı), transfer için bir transfer fiyatı tayin edilmelidir.

Transfer fiyatlama fikrinin önemi, Fortune 1000 şirketinin yaklaşık % 80'inin transfer fiyatlama stratejilerini seçmesi gerektiği gerçeği tarafından aydınlatılır. 1986'da ABD ihracat ve ithalatının yaklaşık % 36'sı ABD firmaları ve onların dış şubeleri veya merkezleri arasındaki işlemlerden oluşmaktaydı. Avrupa birliği ve Japonya arasındaki ticaretin yaklaşık % 55'i, AB ile ABD arasındaki ticaretin % 40'ı ve ABD ve Japonya arasındaki ticaretin % 80'i ana şirketler ve onların dış şubeleri arasında gerçekleşmiştir.

Transfer fiyatlandırma, bir şirket grubunda organizasyona bağlı bir şirketten diğer bir şirkete verilen hammadde, mal ve hizmetler üzerine konulan iç değerdir. Transfer fiyatları, bölüm, şube, kısım, tali şirket gibi işletme birimlerine uygulanabilir. Transfer fiyatlandırma giderek artan bir genel sorun halini alan bir hesap anlaşmasıdır. Dikkatin çoğu, gelir vergisi ödemelerinden sakınmak için çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasını nasıl kullandıkları üzerine yoğunlaşmaktadır. Önemle, vergi yükünü minimize etmeye çalışma, uluslararası transfer fiyatlama

¹¹⁵ TANZI, a.g.m., s. 166.

stratejisinin amaçlarından sadece biri olduğu açıktır. Transfer fiyatlama bir prosedürden ziyade bir stratejidir¹¹⁶.

Bu amaca yönelik olarak her bir ülkenin farklı vergi mevzuatları bu imkanı çokuluslu şirketlere sunmaktadır. Çokuluslu şirketler de vergi mevzuatlarının farklılaşmasından yararlanarak transfer fiyatlarını değiştirmek suretiyle kötüye kullanabilmektedirler.

Çokuluslu şirketler açısından transfer fiyatlama politikalarını belirleyen en önemli unsur vergi etkisidir. Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulayan bir ülkede bulunan yavru şirketinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi, eğer ana firma mal ve hizmetlerini yavru şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederse minimize etmiş olacaktır¹¹⁷.

Bir çokuluslu şirket grubu içerisinde, bağlı şirketler arasındaki mal veya hizmetlerin satın alma veya satışı için üstlenilen fiyatı ifade etmek için kullanılan transfer fiyatı, piyasa fiyatına eşit olmalıdır.

Fakat çokuluslu şirketler, birçok sebepten dolayı grup içi işlemler için piyasa fiyatına eşit olan fiyattan daha düşük fiyat koyabilmektedirler. Bu durum ise, transfer fiyatlamayı kötüye kullanma olarak isimlendirilmektedir.

Konunun önemi; transfer fiyatlarındaki herhangi bir değişikliğin kazancı ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğini belirlemesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle çokuluslu şirketlerde yaygın olarak gözlemlenen kötüye kullanma; kazancın yüksek oranda vergiye tabi olduğu ülkelere düşük oranda vergiye tabi olduğu ülkelere aktarılmasında kendini göstermektedir¹¹⁸.

Her ülke vergisel kayıp açısından transfer fiyatlarına gerekli önemi vermeyebilir. Bunun nedeni özellikle gelişmekte olan ülkelerin sermaye birikimine olan ihtiyaçları, ülkeye dışarıdan gelebilecek sermayeye karşı vergi denetimi açısından gevşek bir tutum izlenmesidir. Diğer bir ifade ile, vergi gelirleri ile yabancı sermaye arasında bir tercih söz konusudur. Bütün bunlara rağmen;

¹¹⁶ Karen S. CRAVENS, "Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü", (Çeviren: İhsan Günaydın), *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 2000, Sayı: 141, s. 135-136.

¹¹⁷ Orhan ÇELİK, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 1, s. 107-108.

¹¹⁸ Veyssel ERDEL, Semi OKUMUŞ, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması", *Vergi Sorunları*, Temmuz 2002, Sayı: 166, s. 84.

Transfer fiyatları hem vergi yükümlüleri, hem de vergi idareleri açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü bunlar farklı vergilendirme yetkileri altında faaliyet gösteren bağlı işletmelerin gelir ve giderlerini ve dolayısıyla vergi matrahlarını önemli ölçüde etkilemektedir¹¹⁹.

Transfer fiyatları hem vergi mükellefleri ve hem de vergi idareleri için önemlidir. Çünkü transfer fiyatları, gelir ve giderlerin geniş bir kısmını ve bu nedenle farklı vergi yargılama alanlarındaki bağlı şirketlerin vergilenebilir karlarını etkiler¹²⁰.

C. Bilgi Kaynaklarının Aşınması İnternetin İşletmelerin ve Bireylerin Kimliklerini ve Adreslerini Belirgin Olmaktan Çıkartması Yoluyla Oluşan Vergi Kaybı

Vergi idaresi mükelleflerin vergisel işlemleri hakkında bilgi toplamak için çeşitli bilgi kaynaklarına sıklıkla başvurmaktadır. Bu kapsamda olmak üzere üretim-tüketim zinciri içerisinde yer alan toptancılar, bayiler ve perakendeciler ile bankalar önemli birer bilgi kaynağıdır. Halbuki internet üzerinden yürütülen ticaret üretim-tüketim zincirindeki bu kademeleri ortadan kaldırmaktadır. Geliştirdiği yazılımı satmak isteyen bir firmanın bu ticaretini internet üzerinden dijital olarak yapması halinde, firmanın klasik dağıtım kanalları olan acente, distribütör ve bayii kullanmadan satışını gerçekleştirmesi mümkündür.

Firmanın yaptığı satış için elektronik ödeme araçlarını veya yurt dışı bankacılık sistemini kullanması halinde vergi idaresinin yapılan ticareti kavraması imkansız hale gelmektedir.

Elektronik ticaretin büyük bölümünün sınır ötesi işlemlerden oluştuğu söylenebilir. Vergi idareleri ise, ancak ülke sınırları dahilinde bilgi isteme yetkisine sahiptir. Ülke dışında yapılan faaliyetler ve yabancı ülke mukimleri ile ilgili bilgi sağlanması ancak iki ülke arasında varolan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde mümkündür¹²¹. İlerleyen bölümlerde de bahsedeceğimiz üzere vergi oranlarının çok düşük olduğu veya hiç verginin olmadığı vergi cenneti olarak

¹¹⁹ Billur YALTI SOYDAN, "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 91, s. 107-108.

¹²⁰ İhsan GÜNAYDIN, "Uluslararası Transfer Fiyatlama Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Yatırımla İlişkisi", *Maliye Yazıları*, Sayı: 65, s. 44-45.

¹²¹ Naci AĞBAL, "Globleleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl. 9, Sayı. 105, Eylül 2001, s. 71-72.

vasıflandırılan ülkelerden veya  ifte vergileme anlaşmasının olmadığı ülkelerden bilgi temini ise oldukça zordur.

İnternet ve vergilemeye ilişkin diğ er bir sorun işyerinin tanımından kaynaklanmaktadır. İşyeri vergilemede fiziki bir adres olarak algılanmıştır. Elektronik ticaretle birlikte işyeri kavramı yeni bir içerik kazanmaktadır. Bu ticaretle elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin belli bir işyerine bağlanmasında güçlükler yaşanmaktadır. Elektronik ticaretin gerçekleştirildiğı sunucu üzerindeki “web sayfaları” ve “sunucu bilgisayarlarının” bir işyeri oluşturup oluşturmayacağı tartışmalıdır.

Kaldı ki sanal ortamda bilinen adreslerin gerçekten vergilemeyi gerektiren faaliyetlerin yapıldıkları yer olduğunun belirlenmesi de mümkün olmamaktadır. Zira teknolojinin sunduğı olanaklardan yararlanılarak kişilerin faaliyetlerini kendileri açısından tercih edilir yerde ( lkede) göstermeleri mümkündür¹²².

İnternet firmalara yerleşim yerini seçme konusunda yeni imkanlar sunmaktadır. Yalnızca bir ekran, telefon ve modem gerektiren faaliyetlerin teknoloji altyapısı uygun olan herhangi bir yerde yürütülmesi mümkün hale gelmiştir.

Vergileme açısından mükellefin bilinmesi şarttır. Ancak, yeni ortaya çıkan elektronik ödeme araçları ve internet teknolojisinin sağladığı kimliksizleştirme nedeniyle vergi idarelerinin mükellefi tespit etmesi oldukça zorlaşmaktadır. OECD Mali işler Komitesi başkanı Jeffrey OWENS’a göre internet potansiyel olarak vergisel aktivitelerde bulunan bireylerin kimliklerinin ve adreslerinin tespitini g    hale getirmektedir¹²³.

D. Yeni Finansal Enstrümanların  nem Kazanması ve Vergi Kaybına Etkisi

Küreselleşme ile ortaya çıkan vergi kaybı unsurlarından bir diğ eri, yeni finansal araçlar, türev ürünler ve koruma fonu gibi tasarrufları yönlendirici araçların sayısının her geçen gün artmasıdır. Çok sayıdaki koruma fonu, off-shore merkezlerde faaliyetini sürdürmekte ve bunların tamamı değıl; çok az bir kısmı yasal düzenlemeye tabi olmaktadır.

¹²² M. Akif HAMZA EB , “Elektronik Ticaretle İşyeri”, Finansal Forum, 21.06.2000.

¹²³ A BAL, a.g.m., s. 72.

Az önce sözü edilen elektronik ticarete ilişkin sorunların çoğu, koruma fonu yatırımlarında görülmektedir. Benzer sorunlar, türev ürün araçlarından elde edilen kazançların tespitinde de görülmektedir. Kişisel fayda sağlayanların belirlenmesi, işlemlerin tespiti yada vergi yargısı açısından çok büyük sorunlar mevcuttur¹²⁴.

Karmaşık bir yapıya sahip olan bu tip finansal araçlar, vergi uygulamalarındaki tutarsızlıklar ve belirsizlikleri istismar etmek suretiyle vergiden kaçınma amacıyla da kullanılmaktadır. Zira vergisel bağlamda sermaye gelir/kazanç ve zararları ile faiz gelirleri ve kar payları arasındaki ayırımı yapmak gittikçe zorlaşmaktadır.

Bu finansal araçların geniş çaplı kullanılması ile sınır ötesi yatırımların kaynakta stopaj usulü ile vergilendirilmesi artık mümkün bulunmamaktadır¹²⁵.

E. Elektronik Kayıt ve Elektronik Paranın Vergi Kaybına Etkisi

Elektronik ticaretin giderek yaygınlaşması yeni ödeme araçlarını (elektronik para ürünlerini) gündeme getirmiştir. Ortaya çıkan ödeme araçları kart tabanlı ve yazılım tabanlı olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Kart tabanlı elektronik para ürünleri, üzerinde manyetik bir bant yada mikroçip bulunan bir plastik karttır. Yazılım tabanlı elektronik para ürünleri ise belli bir ağa bağlı bir bilgisayara yüklenen bir yazılım yoluyla bu bilgisayarın belleğinde belirli bir miktarda paranın sanal olarak saklanmasıdır¹²⁶.

Günümüzde elektronik para uygulamaları daha yaygın olarak gelişmiş ülkelerde görülmektedir. Ancak elektronik ticaretin yaygınlaşmasına paralel olarak elektronik para uygulamaları da yaygınlık kazanacaktır. Bu gelişme sonucu, bireyler normal alışverişleri sırasında fiziki para yerine manyetik kartlar üzerine yüklenmiş elektronik parayı kullanmaya başlayacaklardır. Bu durumda bireyler tasarruflarını elektronik kartlar üzerine yerleştirilmiş mikroçipler vasıtasıyla takip edeceklerdir¹²⁷.

¹²⁴ TANZI, a.g.m., s.167.

¹²⁵ AYDIN, a.g.m., s. 142.

¹²⁶ Haydar AKYAZI, Uygur PARLAK, "Elektronik Ticarete Ödeme Araçları", Banka ve Ekonomik Yorumlar, Haziran 2000, Yıl: 37, Sayı: 6, s. 3-21.

¹²⁷ AĞBAL, a.g.m., s. 76.

Bireysel işlemlerde zamanla reel paranın yerine elektronik paranın ikame edilmesi elektronik kartlardaki mikroçiplerin bireylerin para balanslarını ihtiva etmesi, bunların ödeme yapmada, hesapların dengelenmesinde kullanılması, vergi otoritelerini zor durumda bırakacaktır.

Bu gibi elektronik ödemeler, ya kayıt altına alınabilir yada kayıt altına alınamayan işlemler aracılığı ile yapılmaktadır. İlkinde elektronik kart çıkaran kurum, işlemlerin kayıtlarını bir merkezde (banka işlemlerinin izlenebilmesini sağlayan basılı kayıt) tutmak suretiyle denetim işlevini gerçekleştirebilir.

Bu durum, işlemlerin herhangi bir merkezi kayda tabi olmadığı kayıt altına alınamayan işlemler için söz konusu değildir. Banka işlemlerinin izlenebilmesini sağlayan bir kaydın olmaması, hem katma değer vergisi, hem de gelir vergisi tahsilatında bir risk ortaya çıkaracaktır. Ödemelerin elektronik kartla internet üzerinden yapılması halinde bu sorun daha da içinden çıkılmaz hale gelecektir¹²⁸.

III. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ KAYBINI DOĞURAN BİR UNSUR OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ

Artan küreselleşme yatırımcılara çeşitli faydalar sağlayarak önemli refah artışlarına yol açabilir. Fakat aynı zamanda daha hareketli faktörlere vergi yükünü kaydırarak şirketlerin vergilendirilmesi ve denetimini daha zorlaştırabilir. Diğer bir ifadeyle, dünya ekonomilerinde büyüyen entegrasyon, ticaretteki liberalizasyon ve sermayenin denetimden uzaklaşması süreci, iletişim ve ulaştırma teknolojilerindeki hızlı gelişim sadece ülke sınırları arasında mal, hizmet, sermaye ve işlem hareketliliğini kolaylaştırmamış, aynı zamanda bu faktörlerin ulusal vergilere tabi tutulmasını da güçleştirmiştir.

Günümüzde bireyler nerede iş yapacakları, ürünleri nerede satacakları ve nerede tasarruflarını değerlendirecekleri konularında daha büyük seçime sahiptirler. Bu gelişimin sonucu olarak hareketlilik daha fazla önem kazanmıştır. Sermaye ve emek gibi üretim faktörleri, yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere doğru

¹²⁸ TANZİ, a.g.m., s. 166.

serbestçe hareket edebilmekte ve bir ülkenin diğerlerinden daha yüksek vergi oranları belirlemesi sınırlanabilmektedir.

Gerçekten de artan küreselleşme sonucu oluşan uluslararası sermaye akımı, (özellikle şirketlerden sağlanacak vergilerin düzeyini korumak için) tüm dünyada vergi politikaları konusunda daha büyük harmonizasyon ve entegrasyona gereksinim duyulmasına neden olmaktadır.

Ticari engeller ve sermaye kontrolünün kalkması, beşeri, fiziki ve mali sermaye gibi hareketli faktörler için uygun bir seçenek oluşturmuştur. Mal ve hizmetlerin uluslar arası hareketliliğinin serbestliği büyük ölçüde vergi matrahlarının serbestliği anlamına gelir.

Artan üretim faktörlerinin hareketliliği iki yönde politik ve ekonomik dengeleri değiştirir: Bir yandan ülkeler arasında daha fazla vergi rekabetine yol açar: Bu "ekonomik etki"dir. Diğer yandan da yönetimleri seçmede seçmenlerin tercihlerini değiştirir: Bu "politik etki"dir.

Hareketli faktörleri ülkeye çekmek başlıca iki şekilde olabilir: geniş kamu hizmeti sunmak ve hareketli faktörler lehine bir vergi yapısı oluşturmak¹²⁹.

Yirminci yüzyılda ekonomilerin hızla globalleşmesi beraberinde istemeyen bir olguyu da getirmiştir- çifte vergilendirme- başlangıçta bir çok ülke, gerçek veya tüzel kişi tüm vatandaşlarını global gelirleri üzerinden vergilendirme yolunu seçti. Bunu yaparken de söz konusu gelir üzerinden daha önce yurt dışında herhangi bir vergi ödenip ödenmediğini de önemsemediler.

Birleşmiş milletlerin öncüsü sayılabilecek olan uluslar ligi, 1921'de bir rapor yayımladı. Raporda çifte vergilendirmenin, ekonomik bütünleşme ve sermayenin serbest dolaşımı önündeki en büyük engellerden biri olduğu dile getiriliyor ve verginin ne zaman gelirin elde edildiği ülkeye ve ne zaman mükellefin bulunduğu ülkeye ödenmesi konusunda tavsiye niteliğinde kararlar alıyordu.

Bu kararlar daha sonra bir çok ikili anlaşmaya model teşkil eden bir antlaşma metni* olmuştur. Başlangıçtaki amacı gelir üzerinde çifte vergilendirmeyi önlemek olan bu ikili anlaşmalar, sonradan çok uluslu şirketlerin üretimlerini vergilerin daha düşük olduğu yerlere kaydırmak suretiyle vergiden kaçınmaları yolunu açmıştır¹³⁰.

¹²⁹ Filiz GİRAY, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", *Vergi Dünyası*, Sayı: 260, Nisan 2003, s. 125.

* Söz konusu metin (model) daha sonra değişik tarihlerde OECD tarafından güncellenmiştir.

¹³⁰ AY, a.g.m., s. 133.

Bir çok defa vurgulandığı gibi küreselleşme ve bu bağlamda sermaye hareketlerinde gözlemlenen serbestleşme, ekonomileri yeniden şekillendirirken, vergilendirmeye ilişkin politikaların da gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Küreselleşmenin vergileme alanındaki en önemli yansımalarından birisi kuşkusuz “zararlı vergi rekabeti” (Harmful Tax Competition) kavramı ve bu kavrama ilişkin tartışmalarda kendisini göstermektedir¹³¹.

“Zararlı vergi rekabeti” kavramı bağlamında yapılan tartışmaların arka planında da vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslar arası yatırım kararlarının çarpıtılması suretiyle, diğer ülke vergi tabanlarının erozyona uğratılması argümanı yatmaktadır. Zararlı vergi rekabetiyle mücadele de tam bu noktada gündeme gelmekte ve vergilemeye ilişkin unsurlar nedeniyle uluslar arası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarında erozyona yol açan bu tür eğilimlerle, yine uluslar arası nitelikte bir girişim aracılığıyla karşılık verilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır¹³².

A. Haksız vergi rekabetinin tanımı ve kapsamı

Vergi sistemi yapısının, işletme maliyetleri ve böylece uluslar arası rekabet gücü üzerinde etkili olduğu açıktır. Bu nedenle, işletmelerin faaliyette bulunacakları ülke seçimlerinde, o ülkenin vergi sistemi büyük rol oynamaktadır.

Sermayenin varlığı, yeni yatırımlar ve böylece yeni iş alanları, likidite bolluğu gibi bazı ekonomik sistemi iyileştirici ve geliştirici sonuçlara yol açtığından, pek çok devlet sermayeyi kendisine çekmek amacıyla özellikle yabancı işletmelere bir takım vergisel avantajlar tanımaktadır. Sermayenin milliyetinin olmadığı günümüzde, devletlerin ekonomik sistemlerinde rahatlatma sağlama amacıyla bu tür düzenlemelere gitmeleri esas itibarıyla doğal karşılanmakla birlikte, bu durum, bir devletin vergi sisteminde yer verebileceği bu tür kolaylıkların sınırının ayrı bir tartışma konusu olmasını engellememektedir.

Çünkü, herhangi bir sınır tanınmaması halinde, bilhassa küçük devletlerin hiç vergi almama yada düşük oranlarda vergi alma sonucunu doğuran düzenlemeleri,

¹³¹ Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada” *Vergi Dünyası*, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 90-99.

¹³² Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 160, Ocak 2002, s. 43-44.

sistemlerinde bu tür önlemlere ver vermeyen yada -başta eşitlik ilkesi olmak üzere, anayasal vergilendirme ilkeleri temelinde- yer vermek istemeyen diğer devletlerin vergi gelirlerinde büyük kayıplara yol açmaktadır¹³³.

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, uluslar arası rekabete neden olmaktadır. Bu rekabet yukarıda da bahsedildiği gibi belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken, bu noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği yada vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır.

Örneğin son 15 yıl içerisinde % 1400 artarak 1 trilyon ABD doları, off-shore fon olarak yatırılmıştır. Vergisel avantajlardan dolayı oluşan bu sermaye akışı özellikle çıkış yaptığı ülkeler için zararlı boyutlara varmaktadır¹³⁴.

Vergi rekabeti; ekonomik bütünleşme ve artan finansal hareketliliğe bağlı olarak, ülkelerin sermaye hareketlerini ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulayarak rakiplerinin vergi tabanlarında aşınmaya neden olması¹³⁵ şeklinde tanımlanabilir. Bir başka ifadeyle vergi rekabeti, ülkelerin düşük vergi oranları uygulayarak küresel sermayeyi ve işletmeleri kendi ülkelerine çekme çabaları olarak nitelendirilebilir¹³⁶.

Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı etkiler; vergi matrahındaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma, vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarında düşüş ve kamu açıklarında artış ve aynı zamanda kamu harcama bileşiminde önemli sorunlar içeren, değişken ve akışkan olmayan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artışı ile ifade edilen mali çöküş olarak nitelendirilebilir¹³⁷.

vergilemeye ilişkin avantajların zararlı vergi rekabetine yol açıp açmadığı aşağıdaki şu kriterlere bakılarak tespit edilebilir:

Eğer ülkenin vergi sistemi;

¹³³ Funda BAŞARAN, "Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum", *Vergi Sorunları*, Sayı: 156, Eylül 2001, s. 127-128.

¹³⁴ N.Semih ÖZ, "Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar", *Vergi Sorunları*, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 49.

¹³⁵ İsmail ENGİN, "Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye", *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu*, 17. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs-2002, TÜRMOB Yayınları-185, s.181.

¹³⁶ TOBB; *Vergilemede Global Eğilimler- AB ve Türk Vergi Sistemi*, , TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara-Mayıs 2001. s.32.

¹³⁷ ENGİN, a.g.teb., s.182.

- Diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük boyutlarda tahribata yol açıyorsa,
- Diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritiyorsa,
- Küresel alanda mükellefler arasında eşitlik ve adaleti zedeliyorsa,
- Ticaret ve yatırımların yönünü değiştiriyorsa,
- Mobilitesi yüksek sermaye hareketlerinin kolaylıkla ülkeye çekilmesini sağlıyorsa,

o ülke, küresel alanda zarar verici vergi rekabeti oluşturuyor demektir. Bu bahsi geçen etkiler OECD'nin 1998 Raporu'nda yer almıştır. Bu rapor; zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarının, ülkelerin efektif vergi oranlarını daha düşük tutmak suretiyle, vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde tahribat yaptığını ortaya koymaktadır¹³⁸.

OECD'ye göre vergi rekabeti, hükümetleri, seçmenlerin istemiş olduğu vergi politikalarını izlemekten alıkoyarak demokrasiye zarar verebilmektedir. Serbest dolaşan sermaye, düşük oranlı vergi düzenlemelerinin hakim olduğu ülkelerde vergi ödeyip, daha yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerden yararlanmak suretiyle hareketliliği az olan vergi ödeyicilerinin üzerinden kazanç sağlayabilmektedir.

Avrupa birliği özellikle Tek Pazar ilkesine zarar verdiği için tüm vergi yükümlülerine değil de, sadece bir kısmına uygulanan özel vergi düzenlemelerine karşı çıkmaktadır. Bazı Avrupa ülkeleri de vergi rekabetinin hareketliliği yüksek olan sermaye gibi üretim faktörlerini vergilendirmeyi güçleştirdiğini, bu nedenle de özellikle işgücü gibi hareket imkanı kısıtlı olan üretim faktörleri üzerindeki vergileri artırmak zorunda olduklarını dile getirmektedir¹³⁹.

Belirli bir ülkede coğrafi açıdan hareketliliği olan (finansal ve diğer hizmetler gibi) faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden alınan verginin diğer bir ülkeye göre düşük olduğunun belirlenmesi açısından üç büyük kategorinin ayrılması gerekmektedir;

Birinci tür, bu gelir üzerinden genel olarak hiçbir vergi tarh etmeyen veya ihmal edilebilir bir vergi tarh eden vergi cennetleridir.

¹³⁸ KARACA, a.g.m., s. 45.

¹³⁹ AY, a.g.m., s. 134-135.

İkinci tür, kişi veya kurumların gelirlerinden alınan vergiden önemli gelirler sağlamakta, fakat vergi sistemi, belirli bir gelir unsuruna daha düşük bir vergi uygulanmasını veya hiç vergi uygulanmamasını öngören özellikler içermektedir.

Üçüncü tür, kişi veya kurum gelirlerinde alınan vergiden önemli gelirler sağlamakta, fakat vergi sistemi, genel olarak efektif vergi oranı olarak, ikinci ülkeye göre bu düzeydeki gelire daha düşük bir vergi öngörmektedir.

Her üç durumda da diğer ülke açısından istenmeyen sonuçların ortaya çıkması söz konusudur.

Zararlı vergi rekabetinin daha fazla yaygınlaşmaması ve sermaye hareketlerindeki çarpıklıkların sonucu dünya ölçeğinde refah kaybına neden olmaması için kamu otoritelerinin vergi tabanını koruyabilecek tedbirleri almaları ve uluslar arası işbirliğini güçlendirerek yürütmeleri gerekmektedir¹⁴⁰.

B. Haksız vergi rekabetinin bir unsuru olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilenmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi cennetleri genellikle küçük nüfusa ve yüz ölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır. Bunlar literatürde "kıyı bankacılığı"^{*} ve "tercihli vergi rejimleri"^{*} gibi isimlerle de anılmaktadır. Ancak vergi cenneti kavramı daha geniş bir kavramdır ve kıyı bankacılığı veya tercihli vergi rejimi uygulaması, vergi cennetinin bazı özelliklerini taşımayabilir.

¹⁴⁰ T.O.B.B., a.g.r., s. 33-34.

^{*} **Off-Shore sistemi (kıyı bankacılığı veya kıyı dışı bankacılık)**, bir ülkenin kıyısında, ancak hukuken o ülkeye dahil sayılmayan alanda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Bu kıyı ülkesinde ikamet etmeyenlerin yatırımlarını çekmek amacıyla kurulmuştur. Bu yatırımlar genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır. Off-Shore sistemi yatırımcısına, vergisiz veya düşük vergilmeden kaynaklanan yüksek faiz geliri elde edilmesi ve denetimden kaçılması gibi çeşitli avantajlar sunmaktadır. Kıyı bankacılığı faaliyetinin genellikle vergi cenneti ülkelerde yürütülmesi, bu iki kavramın çoğu vakit birlikte anılmasına yol açmaktadır.

^{*} **Tercihli vergi rejimi** ile, yatırımları çekmeye yönelik avantajlı vergi uygulamaları kastedilmektedir. Bizzat OECD üyesi ülkelerde bu tip uygulamalar yürürlüktedir. OECD içinde bu tip uygulamalara karşı mücadele çalışmaları yürütülmektedir. 2000 yılında, OECD Vergi Komitesi bu özellikleri taşıyan 47 adet "tercihli vergi uygulaması"nın varlığını tespit etmiştir. 2004 yılına gelindiğinde ise 47 uygulamadan 18'inin yürürlükten kaldırıldığı veya kaldırılmak üzere olduğu, 14'ünün zararlı yönü ortadan kaldırılacak şekilde değiştirildiği tespit edilmiştir.

Vergi cennetlerinin sayısı, 80'li yıllardan itibaren globalleşmeye, telekomünikasyon hizmetlerindeki iyileşmeye ve kambiyo hareketlerindeki serbestleşmeye paralel olarak hızla artmaya başlamıştır.

Diğer taraftan günümüzde dünyada yapılan para transferlerinin yaklaşık yarısının bu merkezlerden yapıldığı belirtilmektedir

Uluslararası sermaye piyasalarında bir günde el değiştiren döviz tutarının 1,5 trilyon dolar olduğu ifade edilmiştir. Bu miktar günlük dünya mal ve hizmet ticaretinin 50 katına tekabül etmektedir ¹⁴¹.

Vergi cenneti ile ilgili yukarıdaki gibi tanımlamalar yapılmakla birlikte, terimin bütün unsurları içerecek şekilde tanımlanmasının zor olması nedeniyle tanımlamadan ziyade vergi cennetlerinin temel karakteristiklerinin ortaya konulması yaklaşımı benimsenmektedir. Vergi cenneti konusunda değişen ve farklılık gösteren uygulamalara göre bir tanım yapmak yerine temel faktörler geliştirilmiştir. Vergi cennetlerini tanımlamada kullanılan temel faktörler şunlardır; hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergilemenin olması, bilgi değişimin olmaması, sistemin şeffaflıktan yoksun olması ve belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır.

Vergi cennetleri vergileri minimize etmek ve finansal gizlilik elde etmek için bir yol sunduğundan, şirket ve bireysel yatırımcıların ilgisini çekmektedir. Vergi cennetleri üç temel amaca hizmet ettiği söylenebilir. Bunlar; mükelleflerin pasif yatırımlarını tutması veya muhafaza etmesi için bir yer sağlamak, kağıt üzerinde karların oluşturulduğu bir yer sağlamak ve vergi mükelleflerinin özellikle banka hesaplarının diğer ülkelerin vergi otoritelerinin sıkı incelemesinden gizlenmesine izin vermektir. Bütün bu fonksiyonlar diğer ülkelerin vergi sistemleri için potansiyel olarak bir zarara neden olabilir. Çünkü, onlar hem kurumlar ve hem de gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırmayı kolaylaştırmaktadır.

Vergi cennetleri ve offshore finansal merkezler, bir çok ülkenin vergi sistemindeki kaçınma yollarına hizmet etmektedir. Vergiden kaçınma ile birleşen sermaye kaçı, sosyal hizmetler sunmak ve yatırımı finanse etmek için gerekli sermayeyi geliştirmekte olan ülkelere çalmaktadır. Günümüz dünyasında off-shore finansal merkezler oldukça yaygın bir hale gelmiştir. BM'e göre 60 ile 90 arasında

¹⁴¹ Nurettin BİLİCİ, "Vergi Cennetleriyle Mücadele", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~malieyeseempozyumu/7_1_n.bilici.doc, s. 1.

ülke ve bölge off-shore pazara iştirak etmektedir. ABD'ye göre ise, içinde ABD'nin de bulunduğu 52 ülke off-shore finansal merkez haline gelmiştir¹⁴².

Off-Shore bankalar denilince akla hemen Andora, Arubas, Bahamalar, Barbados, Bermuda, British Virgin Islands, Costa Rika, Cayman Islands, Gibraltar, Guernsey, Isle of Man, Jamaica, Liberia, Liechtenstein, Madeira, Hollanda Antileri, Malta, Kıbrıs, Jersey, Panama, Manile, İsviçre, Lüksemburg, Bahreyn ve İrlanda gibi ülkeler gelmektedir¹⁴³. Ayrıca son yıllarda Turks and Caicos, Cook Adaları ile bazı büyük devletler de vergi cennetleri listesinde yer almaktadır. Bütün bu vergi cenneti ve/veya off-shore merkezi ülkelerin çoğunun büyük ve yüksek oranlı vergi uygulayan ülkelerin yakınında bulundukları da bilinmektedir¹⁴⁴.

Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde yerleşik kıyı bankalarında çok büyük miktarlarda fonlar tutulmaktadır. Citibank, Chase Manhattan, Swiss Bank and Trust Corporations, Shrodes, Midland, Barclays gibi dünyanın büyük ve saygın kuruluşlarının da bu merkezlerde şubeleri bulunmaktadır.

Son belirlemelere göre, yaklaşık 5 trilyon ABD doları miktarındaki kapital, Off-Shore'larda tutulmaktadır. Bu tutarın büyüklüğünü vurgulayabilmek için 31 Aralık 1991'de dünyadaki bütün merkez bankalarının rezervlerinin yaklaşık 1 trilyon ABD doları olduğunu hatırlatmakta yarar vardır. Bu fonların ayırımı da Tablo3'deki gibidir¹⁴⁵.

¹⁴² İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlenmede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/5_1_gunaydin-s.benk.doc, s. 10.

¹⁴³ Şükrü KIZILOĞLU, "Off-Shore Bankalardaki Mevduat Hesaplarının Beyanı", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75., Mart 1999, s. 45.

¹⁴⁴ Onur KIZILOĞLU, "Vergi Cenneti ve Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75., Mart 1999, s. 173.

¹⁴⁵ AKDİŞ, a.g.e., s. 45.

Tablo 3: Off-Shore'lardaki Fon Miktarları (Trilyon Dolar)

Fonun Türü	Miktarı
Off-Shore Fonları Tröst	2
Gemi Nakliyatçılığı	1
Banka Hesapları	1
Bağlanmış Sigorta Şirketleri	0.75
Yatırım Fonları	0.75
Toplam	5

Kaynak: Onur KIZILOT, "Vergi Cenneti ve Avantajları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 75., Mart 1999, s. 173.

Tablo 3'de gösterilen miktara diğer kurumsal paralar ile fonlar da katıldığı zaman rakam 10-12 trilyon dolara ulaşmaktadır¹⁴⁶. Görüldüğü gibi Off-Shore bankalarda büyük miktarda fon bulundurulmakta dünyada yapılan para transferlerinin yaklaşık yarısını bu merkezlerden yapıldığı belirtilmektedir¹⁴⁷.

Öte yandan tercihli vergi rejimleri, vergi cennetlerinde olduğu gibi tekbir tanım yerine dört temel ve altı yardımcı faktörler yoluyla belirlenmektedir. Temel faktörler şunlardır; düşük veya sıfır efektif vergi oranı, rejim içinde serbest vergi kantonları oluşturulması, şeffaflığın olmaması ve etkin bilgi değişiminin yokluğudur. Bu temel faktörlerin yanı sıra aşağıdaki yardımcı faktörler de bir vergi rejiminin zararlı bir uygulama içinde olduğunun göstergesi olarak kullanılabilir. Bunlar; matrahın suni veya sahte olarak tanımlanması, uluslararası transfer fiyatlama kurallarına bağlı kalınmaması, yurtdışında elde edilen gelirin ikametgah ülkesi vergisinden istisna edilmesi, vergi matrahı veya vergi oranının değiştirilebilir olması, bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının varlığı, geniş bir vergi anlaşmaları ağına giriş, vergi minimizasyonu araçları olarak düzenlenen rejimler ve tamamen verginin etkili olduğu işler veya düzenlemeleri teşvik eden rejimler yardımcı faktörler arasında yer almaktadır.

¹⁴⁶ Harun ODABAŞI, "Para Sihirbazları", Aksiyon, Sayı: 33, 10-16 Nisan 1999, s. 33.

¹⁴⁷ Onur KIZILOT, a.g.m., s.173.

Ayrıcalıklı vergi rejimleri tıpkı vergi cennetleri gibi, uyguladıkları vergi politikalarıyla diğer ülkelerin vergi tabanını eritmekte ve mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçakçılığına teşvik etmektedirler. Herhangi bir vergi sisteminde ayrıcalıklı uygulamaların olup olmadığını tespit edebilmek için söz konusu vergi sistemi, bünyesinde uygulanan vergisel teşviklerin genel olarak mı yoksa sadece yabancı yatırımcıya mı uygulandığı, uygulanan vergisel teşviklerin uluslararası standartlara uygun olup olmadığı ve uygulanan bu vergisel teşviklerin o ülkenin yazılı hukuk kurallarında mevcut olup olmadığı yönlerinden incelenerek bir kanaate varılabilir.

Yukarıdaki belirtilen özelliklerinden de anlaşıldığı gibi ayrıcalıklı vergi uygulamalarında temel amaç, dar mükellefe tam mükelleften farklı olarak bir takım vergisel teşviklerin uygulanmasıyla yabancı sermayenin ülkeye çekilmesidir. Bu aşamada ayrıcalıklı vergi rejimlerini vergi cennetlerinden ayıran temel nokta, ayrıcalıklı vergi rejimlerinde uygulanan vergisel teşviklerin belirli bir konuda yada bölgede sınırlı olmasıdır. Vergi cennetleri, genellikle fiili olarak bir ekonomik faaliyetin yapılmadığı, sadece kağıt üzerinde işlemlerin yapıldığı ülkelerdir. Halbuki, tercihli vergi rejimlerinde vergi farklılıklarına duyarlı olan finansal yatırımlar yapılmaktadır. Tercihli vergi rejimleri, uygulayan ülkeye finansal akımların akmasını teşvik etmek suretiyle fayda sağlarken, diğer ülkeler vergi kayıplarına uğramaktadır. İrlanda, İsviçre ve Lüksemburg ayrıcalıklı vergi rejimi uygulayan ülkelere örnek olarak verilebilir.

OECD bünyesindeki ülkeler incelendiğinde, tercihli vergi rejimlerinin genellikle sigorta, finans, Leasing, fon yönetimi, ayrıcalıklı bölgeler (serbest ticaret bölgeleri gibi), bankacılık, deniz taşımacılığı gibi alanlarda söz konusu olduğu ve bu alanlarda yabancı sermayeye tam mükelleflere uygulanmayan vergisel teşvikler uygulandığı görülecektir. Uygulanan bu tercihli rejimler, diğer ülkelerin vergi düzeylerini olumsuz yönde etkilemekle birlikte yabancı sermayenin vergiden kaçınması için büyük fırsatlar sunmaktadırlar.

Mobil faaliyetlerden elde edilen gelir üzerine konan efektif vergi oranını diğer ülkelerde uygulanan oranların altına çeken tercihli vergi rejimleri veya vergi cennetleri, gerçek ve mali yatırımları etkileyerek kaynakların bölgeler arasında etkin bir şekilde dağılımını bozarak, başka bir deyişle, finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının yönünü değiştirerek, kamu harcamalarının düzeyinin tespitinde optimal karar alma mekanizmasını olumsuz yönde etkileyerek, diğer bir deyişle,

vergi ve kamu harcamalarının istenen düzeyi ve ağırlığını yeniden belirleyerek, vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyumunu zayıflatarak, vergi yapılarının bütünlüğünü ve vergi adaletini olumsuz yönde etkileyerek, vergi yükünün mobilitesi düşük olan üretim faktörleri üzerine kaymasına neden olarak ve vergi mükellefleri ve idare üzerindeki idari maliyetleri ve uyum yüklerini artırarak vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde zararlara neden olmaktadır¹⁴⁸.

C. Haksız vergi rekabeti sonucunda vergi sistemlerinde yaşanan tahribat

Küreselleşmenin sermaye ve yatırımlar açısından bir sonucu, bunların ülkeler (vergileme açısından, vergileme yetki alanları) arasında hareketini kolaylaştırmış olmasıdır. Artık gerek bireysel yatırımcıların, gerek çok uluslu şirketlerin dünyanın bir başka bölgesine - muhtemelen düşük vergi rejimi uygulayan bir ülkeye - sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirilebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının finansmanı için yabancı tasarruflara olan ihtiyacı göz önüne alındığında bu başı boş sermayenin ülkeler açısından önemi daha da belirgin olmaktadır. Sermaye ve yatırımların mobilitesinin artması ülkeler arasında bunları çekmek yönünde bir rekabette doğurmuştur. Dolayısıyla, sermaye akımlarının artması ve finansal piyasalardaki gelişmeler ülkeleri vergi oranlarını indirmeye ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya zorlamaktadır¹⁴⁹.

Gelişmiş ve/veya gelişmekte olan ülkeler arasında yaşanan bu vergi rekabeti doğaldır ki vergi sistemlerinde büyük tahribatlara neden olmaktadır. Bu haksız vergi rekabeti sürecinde tercihli vergi rejimi uygulayan, vergi cenneti olarak tanımlanan ve Off-Shore bankalara ev sahipliği yapan ülkelerin sermaye sahiplerine, çok uluslu şirketlere sağladıkları avantajlar* uluslar arası anlamda ülkelerin vergi politikalarını yeniden gözden geçirmelerini gerekli kılmaktadır.

¹⁴⁸ GÜNAYDIN, BENK, a.g.m., (Erişim: 19.05.2004),

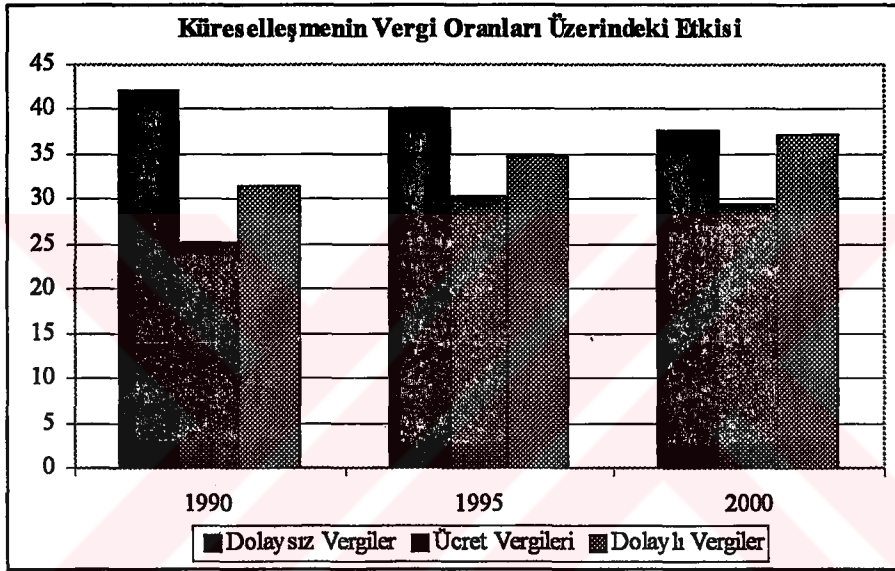
http://www.uludag.edu.tr/~mallyesempozyumu/5_1_gunaydin-s.benk.doc, s. 12-13.

¹⁴⁹ Savaş ÇEVİK, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", Vergi Dünyası, Sayı: 270, Şubat 2004, s. 154-155.

* Bu avantajlar Ek Tablo-1'de gösterilmiştir.

Dünyada serbestçe dolaşabilen bu küresel sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için geliştirmekte olan ülkelerin sağladığı mali kolaylıklar, bu ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına yol açmaktadır. Bu durum ülkelerin kamu finansman yapısını da etkilemekte, kamu gelirleri vergiden borçlanmaya doğru yönelerek, bu ülkeleri mali krizler ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Ayrıca vergi yüklerinin sermayenin üzerinden özellikle emek gibi akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir yönelme içerisinde olduğu görülmektedir.

Şekil 4:

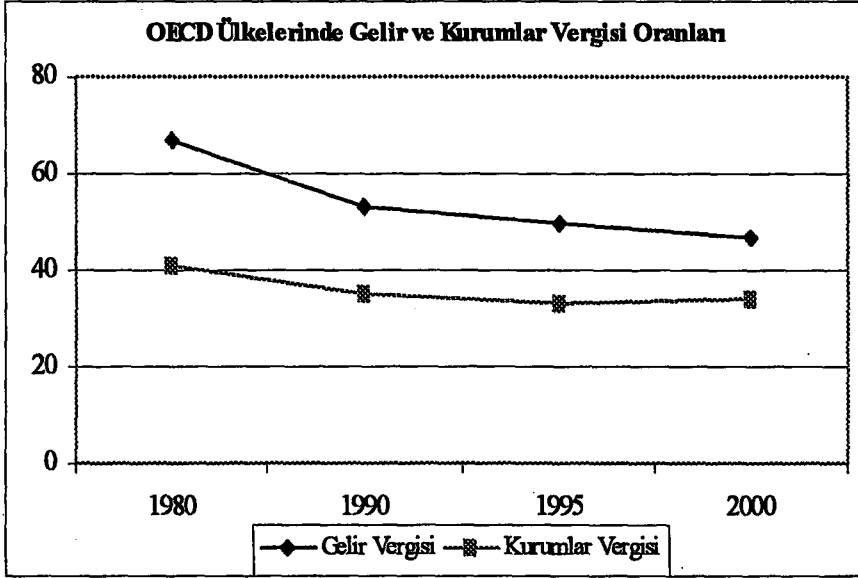


Kaynak: Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 8.

Küresel sermayeyi çekmek isteyen ülkelerde kurumlar vergisi oranları azalma gösterirken, emek ve dolaylı vergi oranları artış içerisindedir. Bu ilişkiyi OECD ülkelerinde görebiliriz. Buna göre 1990'ların ortalarına kadar işgücünden toplanan vergilerin payı % 25.1'den, 1995'de %30.4'e ve 2000'de %30'a çıkmışken, sermayeden elde edilen vergilerin payı aynı dönemde %42.2, %40.1 ve % 37.6'e düşmüştür. Dolaylı vergilerin payı ise OECD ülkelerinde 1990 yılında %31.3'den, 1995 yılında %34.7'e ve 2000 yılında % 37.1'e yükselmiştir¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 7-8.

Şekil 5:



Kaynak: Hakan AY, Metin MERİÇ, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 8.

OECD ülkelerinde yapılan vergi gelirlerine yönelik çalışmalarda uluslar arası işlemler üzerinden alınan vergilerin de önemli ölçüde düştüğü görülmektedir. OECD için ortalama uluslar arası işlem vergilerinin payı 1972 ve 1994 arasında hemen hemen %8'den %2'ye düşürmüştür. Servet vergileri, vergi gelirlerinin küçük fakat sabit bir unsuru olarak kalmıştır. 1990'lar boyunca, hükümet için bir gelir kaynağı olarak, vergi gelirlerinin düştüğü ve ulusal tüketim vergilerinin arttığı görülmektedir. Bir vergi matrahı olarak gelirden tüketime doğru bir kayma gelişmiştir.

Avrupa birliğinde sermaye ve serbest çalışan emek geliri üzerindeki ortalama vergi oranı yaklaşık olarak 1981'de %50'den, 1994'de %35'e düşmüştür. Ücretler üzerindeki vergi oranı ise % 35'ten % 41'e yükselmiştir

Vergi rekabetinin boyutlarına yönelik bir başka örnek ABD'de görülmektedir. Bu ülkede 1990'larda yaklaşık 40 şirketten yarısının on yıllık dönemin üstünde vergi ödemedikleri gözlenmiştir. Transfer-Fiyat manipülasyonu ile gelir kaybının 35 milyon dolar olduğu tahmin edilmektedir.

Çeşitli üretim faktörlerine uygulanan ortalama efektif vergi oranlarının yıllar itibarıyla gelişimine yönelik istatistiki hesaplamalara dayalı iki çalışma yapılmıştır. Bunlar, Mendoza et al'ın ve Eurostat'ın yaptığı çalışmalardır. Mendoza et al'ın çalışmasında vergi matrahlarını sınıflandırmada tüketim emek sermaye şeklinde üçlü bir ayırım kullanılmıştır. Eurostat tarafından yapılan diğer bir çalışma ise;

tüketim emek ve diğer üretim faktörlerini (enerji, çevresel kaynaklar gibi) içermektedir.

Sermaye açıkça bu üretim faktörlerinin en önemlisidir. Eurostat Avrupa birliği ülkelerine odaklanırken, Mendoza et al 16 OECD ülkesini almıştır. Ancak her iki çalışmada benzer sonuçlara ulaşmıştır. Şöyle ki her iki çalışmada da emek üzerindeki efektif vergi yükünün, hem sermaye geliri hem de tüketim geliri üzerindeki vergi yükünden daha hızlı büyüdüğü gözlenmiştir.

Yani emeğin vergilemesi artarken, diğer üretim faktörlerinin düştüğü görülmektedir¹⁵¹.

Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu tahribat genel olarak şöyle özetlenebilir;

- Zararlı vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik uygulaması “mali bozulma-fiscal degradation” yani sermaye yatırımlarından elde edilen gelirin düşürülmesi ve sonunda vergi matrahındaki erozyona maruz kalan ülkelerin gelir kayıplarının olması, diye adlandırılan durumdur¹⁵². Küresel piyasadan sermaye ve yatırımları çekmek yönünde sermayeye tanınan kolaylıklar bir yandan ülkelerin vergi matrahlarını eritirken diğer yandan vergi yükünün gittikçe daha çok mobil olmayan üretim faktörleri (emek gibi) üzerine kalmasına neden olarak yeniden dağıtıcı politikaların uygulanmasını da engellemektedir¹⁵³.
- Mali bozulma neden olduğu bir diğer olumsuz sonuç ise vergi gelirlerindeki eksikliğin, hükümetlerin kamu hizmetlerini finanse etmek için gerekli kaynaklarda bir düşmeye neden olmasıdır. Gerçekten de bu ya nihai olarak ülkelerin refah düzeyinde ve kamu hizmetlerinin nitelik yada niceliğinde bir düşmeye alternatif kaynaklar aramaya ihtiyaç gösterir.
- Vergi rekabeti etkinsiz vergi ve harcama politikası yaratacaktır. Biraz evvel yukarıda da belirtildiği gibi vergi yükünün zengin vergi yükümlüleri yerine ücret geliri elde edenler üzerinde daha yüksek olması, uluslar arası açıdan ise ülke yükümlülerinin yabancı yükümlülerden çok daha ağır olarak vergilendirilmelerinden doğan negatif etki, hem yatay, hem de dikey eşitliği bozacaktır. Daha önemli olan zararlı vergi rekabetinin neden olduğu

¹⁵¹ GİRAY, a.g.m., s.132.

¹⁵² GİRAY, a.g.m., s. 129.

¹⁵³ ÇEVİK, a.g.m., s. 155.

ekonomik etkinsizliktir. Kaynakların yanlış dağıtımı salt olarak vergilerle yönlendirilen yatırımlardan oluşur. Diğer bir ifadeyle, belirli bir ülkedeki yatırım, bu ülke tarafından vergi yükünde indirim yapılmaksızın yapılamıyorsa, bunun anlamı ülkede kaynaklar olası en iyi şekilde yetiştirilmemiş ve ekonomik açıdan daha etkin bir şekilde kullanılmamaktadır.

- Diğer bir durum zararlı vergi rekabeti ile vergi idaresi ve vergi yükümlüleri üzerindeki yönetim maliyetlerinin artmasıdır.
- Zararlı vergi rekabeti etkin vergilemeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Bir bölge yöneticilerinin kendi sakinlerinin refahını artırıcı hareketleri, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açar. Vergi rekabeti literatüründe, bu dışsallık diğer bölgelerdeki hükümet bütçesi üzerinde bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle oluşan bir "mali dışsallık" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle mali dışsallıklar genel olarak bir vergileme yetkisine sahip otoritenin oluşturacağı vergi oranının, diğer vergileme yetkisine sahip otoritenin vergi gelirlerini etkilemesini ifade etmektedir. Örneğin; bir bölge hareketli sermaye üzerinde daha düşük vergi oranı uyguladığı zaman elde edeceği kazanç, vergi matrahında düşme ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde azalma olan diğer bölgelerin zararı pahasına olacaktır. Böyle dışsallıklar sık sık vergi rekabetiyle oluşur. Hükümetlerin sınırsız vergileme güçlerine sahip olmadıkları varsayıldığı için bireyler ve firma üzerinde etkin vergilemeler varsayımı uygulamada açıkça bozulur.
- Dışsallığın bir diğer türü parasal dışsallıktır. Bu dışsallık bir bölge diğer bölgelerle karşılaştırıldığında ürün ve faktör fiyatlarını etkileyecek kadar büyük olduğu zaman mevcut olur. Bu dışsallıklar faktörlerin yanlış dağılımına neden olarak, bölgeler arasındaki etkinsiz politika farklarına yol açar.
- Zararlı vergi rekabeti ayrıca politik ve demokratik açıdan da sorunlar yaratır.
- Yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasına yol açar¹⁵⁴.

Bütün bu zararlı etkiler, ekonomileri zayıf olan ülkeleri daha da zor bir duruma sürüklerken, ekonomileri güçlü olan ülkeleri bile karşı önlemler almaya zorlamıştır. Bu nedenle, dünya çapında bir olgu olarak gündemi işgal etmeye devam

¹⁵⁴ GİRAY, a.g.m., s. 129-131.

eden zarar verici vergi rekabetine karşı OECD savaş açmış durumdadır.ve hedef öncelikle bu olgunun ortaya çıkmasına neden olan vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimi uygulamalarının etkisiz hale getirilmesidir. Bu amaçla OECD çalışmalarına hızla devam etmekte ve bu tür uygulamaların bulunduğu ülkeler ile işbirliğine gitme çabalarını sürdürmektedir¹⁵⁵.

D. Vergi sistemlerini haksız vergi rekabetine karşı korumak için alınan önlemler ve getirilen öneriler

Zarar verici vergi uygulamaları (haksız vergi rekabeti) konusunda iki uluslar arası işbirliği çalışması başlatılmıştır:

Birincisi OECD'nin başlattığı zarar verici vergi rekabeti çalışmasıdır. İlk adımı 1996 yılında Lyon zirvesinde G-7 devlet başkanlarınca atılan ve aynı yıl yapılan Bakanlar Konseyi toplantısıyla OECD tarafından başlatılan çalışmalardır.

Diğeri Avrupa Birliğinin üye ülke Ekonomi ve Maliye Bakanlarının yine 1996 Nisanında Verona'da yaptıkları toplantıda ilk kez gündeme gelen ve "Avrupa Birliğinde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele paketi" adıyla başlattıkları çalışmalardır¹⁵⁶.

Diğer taraftan haksız vergi rekabetinin önlenmesine çalışan bir diğer kuruluş'ta G-8'ler tarafından kurulan Finansal Eylem Görev Grubudur.

1. OECD'nin Haksız Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Yaptığı Çalışmalar

OECD bünyesinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde meydana getirdiği olumsuz ve çarpıklık oluşturuvcu etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesi ile başlamıştır.

¹⁵⁵ Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 71.

¹⁵⁶ ÖZ, a.g.m., s. 49.

Nitekim aynı yıl Lyon'da toplanan G-7 ülkelerinin devlet başkanları da bu konuda benzer bir kararlılığı ifade etmişlerdir. Aynı hususlar 1997 yılında yapılan gerek Bakanlar Konseyi gerekse G-7 devlet başkanları toplantılarında da ifade edilmiştir.

Bu gelişmeler doğrultusunda, OECD Mali İşler Komitesince, 1998 yılında yapılan Bakanlar Konseyine “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu” başlıklı bir rapor sunulmuştur. Söz konusu raporun ilk bölümünde, uluslar arası vergilemeye ilişkin olarak hali hazırda mevcut olan durumun ana prensipleri belirtmek suretiyle, genel bir değerlendirmesi yapılmakta ve küreselleşmenin söz konusu yapı üzerinde meydana getirdiği baskı ortaya konulmaktadır. Bu en basit şekilde, değişen dünyada, vergileme açısından da oyunun kurallarının değiştiği ve yeni hadiseleri kavrayacak yeni politikalara ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmekte ve dahası bu yeni politikaların, daha kapsamlı bir uluslar arası işbirliğini gerektirdiğinin altını çizmektedir.

İkinci bölümde, gerek vergi cennetlerine gerekse OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan tercihli vergi rejimlerine yol açan ve ülkelerin vergi sistemlerinin bütünlüğünü tahrip eden faktörlere ilişkin analizler yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise söz konusu vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile mücadelede kullanılabilecek enstrümanlara ilişkin tavsiyelere yer verilmektedir.

1998 raporunun amacı; zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl çarpıttığı ve vergi sistemlerinin adillini, tarafsızlığını ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ortaya koymak olarak ifade edilmektedir. Aynı şekilde, 1998 raporu zararlı vergi uygulamalarının, global refahı azalttığı varsayımını da taşımaktadır. Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla ülkelerin gerek kendi başlarına gerekse ikili anlaşmalar yapmak suretiyle gösterecekleri çabaların yetersizliğine dikkat çekilerek, niteliği itibarıyla global olan bu problemle, ancak ve ancak global bir yaklaşımla mücadelenin mümkün olduğunun altı çizilmektedir.

Bu şekilde bir mücadele ise “işbirliği esasına dayanılarak hazırlanmış uluslar arası bir çerçeve” yardımı ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla, mümkün olduğunca geniş katılım esasına dayanan ve ülkelerin gönüllü işbirliği üzerine bina edilmiş bir

uluslar arası çerçeveye ihtiyaç OECD'nin bu konudaki çalışmalarını daha da önemli kılmaktadır¹⁵⁷.

OECD, 1998 yılında belirli kriterler uygulayarak muhtemel vergi cenneti ülkelerle ilgili 47 ülkeden oluşan bir liste oluşturmuş ve çalışmalara bu ülkeler nezdinde başlanmıştır.

Zarar verici vergi rekabetini uygulayan ve vergi cenneti olarak tanımlanan rejimlerin belirlenmesinde aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır:

- Düşük oranda vergilendirme yada hiç vergilendirmeme: ekonomik aktiviteler, düşük oranda vergilendirilmekte ya da hiç vergilendirilmemektedir.
- Etkin bilgi değişiminin olmaması: Yasalar ya da idari uygulamalar diğer devletlerin bilgi almalarını önleyici hükümler içerebilirler. Bu yalnızca bilgi vermemeyi istemekten kaynaklanmamış olabilir. Buna müşterilerinin adı ve soyadı sorulmadan açılan mevduat hesapları örnek gösterilebilir. Bu durumda yalnızca bilgi isteyen ülke değil, bilgi vermesi istenen ülke de hesap sahibi hakkında bilgi sahibi değildir.
- Şeffaflıktan yoksunluk: Yürürlükte olan mevzuat ve buna ilişkin idari uygulamalar açık olmayabilir. Vergi oranları ve vergi matrahlarının tanımı gibi vergilendirmeyi etkileyen düzenlemeler müzakere edilebilir özelliklere sahip olabilir.
- Ekonomik aktivitelerin olmaması (Belirli/esaslı bir faaliyette bulunma gerekliliğinin aranmaması: Vergi cenneti ülkelerde bulunan bazı işletmeler herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmamakta, bu yerler yalnızca adres için kullanılmaktadır. Ancak ekonomik faaliyetin olup olmadığının belirlenmesini yapmak, her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin finansal aktiviteler bazı durumlarda fiilen gerçekleşmemektedir.

Belirtilen kriterler dikkate alınarak listede yer alan ülkeler çeşitli yöntemlerle incelenmiştir. Bu incelemeler ülkelerin çoğunun forum toplantılarına ve/veya gerekli dokümanların sağlanması ile gerçekleşmiştir¹⁵⁸. Bu listede yer alan Barbados, Maldivler ve Tonga ise ikinci bir değerlendirme sonucunda OECD tarafından

¹⁵⁷ Yüksel KARACA, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada" Vergi Dünyası, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 91-92.

¹⁵⁸ ÖZ, a.g.m., s. 50-51.

listeden çıkarılmışlardır¹⁵⁹. Sonuçta 41 ülkenin yukarıda belirtilen, raporda yer alan vergi cenneti kriterlerine uyduğu tespit edilmiştir. Ancak bu kriterlere uyan ve yayımlanacak listede yer alması muhtemel ülke ya da rejimlerin OECD ile işbirliğine gitmeleri ve bunu kamuoyu önünde taahhüt etmeleri durumunda bu listede yer almamaları kararlaştırılmıştır.

Bu amaçla 41 ülkeye OECD ile işbirliğine gitme önerisinde bulunulmuş ve bu ülkelerden altısı bu öneriye olumlu yanıt vermiştir. Buna göre vergi cenneti olma kriterlerine uyan ve OECD ile işbirliğine gitme önerisini yanıtlamayan ya da olumsuz yanıtlayan ülkeleri içeren liste “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” raporunda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır. Bu listede aşağıdaki 35 ülkenin ismi yer almaktadır¹⁶⁰:

Andora, Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, British Virgin Islands, Cook Island, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Lihtestayn, Maldiv Cumhuriyeti, Marsal Adaları Cumhuriyeti, Monako, Montserra, Nauru Cumhuriyeti, Netherland Antilles, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Christopher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Tonga, Turk & Caicos, US Virgin Islands, Vanuatu Cumhuriyeti.

Ayrıca bu inceleme sonucunda, 29 OECD üyesi ülkeden 47 rejimin potansiyel olarak “zarar verici tercihli rejim kapsamında olduğu” tespit edilmiştir. Bu liste de, yukarıda adı geçen raporda 26 Haziran 2000 günü Paris’te kamuoyuna açıklanmıştır. Listede yer alan ülkeler Ek Tablo-2’de gösterilmektedir.

Ancak bu ön çalışma sonuçlarının potansiyel zarar verici tercihli rejim listesini içermekte olduğu, bu rejimlerin gerçekten zararlı olup olmadığı tespit çalışmalarına önümüzdeki dönemde başlayacağı belirtilmektedir*. Gerçekten zarar verici

¹⁵⁹ S. Saygın EYÜPGİLLER, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, *Vergi DÜnyası*, Mayıs 2002, Sayı: 249, s. 94.

¹⁶⁰ ÖZ, a.g.m., s. 51.

* Türkiye bu listede iki rejimi ile yer almaktadır. Bunlar İstanbul kıyı bankacılığı rejimi ile serbest bölgelerde dağıtım merkezleri rejimidir. Bilindiği üzere, İstanbul Atatürk Havalimanı kıyı bankacılığı merkezi yönetmeliği, 19 Aralık 1990 tarih ve 20730 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olmasına rağmen, serbest bölge fillen işlememektedir. Serbest bölgelerin faaliyette bulunma usul ve esasları ise 3218 Serbest Bölgeler kanunu ile belirlenmiştir.

bulunması durumunda üye ülkelerin bu rejimlerini 2003 yılına kadar elimine etmeleri öngörülmektedir¹⁶¹.

1998 raporu, vergi cennetleri ve üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri şeklinde ikili bir yapıda ele aldığı, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelenin temel çerçevesini ortaya koymuştur. OECD üyesi olmayan ülkelerle de işbirliği yapılmasının altını çizen 1998 raporu, zararlı vergi uygulamalarıyla/rekabetiyle mücadele amaçlı çalışmaların izlenmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesinin söz konusu çalışmalar açısından kritik öneme haiz olduğunu da vurgulamaktadır. Bu çerçevede, 2000 raporu söz konusu çalışmalara ilişkin olarak nelerin yapıldığı ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiği konusunda hazırlanmış, projenin önemli kilometre taşlarından birisi niteliğindedir.

Yukarıda belirtildiği gibi 1998 raporunda vergi cennetlerinin tanımlanması yerine, bir ülke veya yeri vergi cenneti olarak adlandırmak açısından kullanılabilecek temel nitelikler/kriterler belirtilmiş, 1998 raporuyla zararlı vergi uygulamalarına ilişkin olarak bir forum oluşturulmasına karar verilmiştir. Ayrıca bu kriterler dikkate alınarak bir çalışma yapılması ve vergi cennetleri listesinin hazırlanması kararlaştırılmıştır.

2000 raporu ile kamuoyuna açıklanan bu listede 35 ülke yer almaktadır. Vergi cenneti tanımına uymakla beraber OECD ile işbirliği yaparak zararlı vergi uygulamalarından 1998 raporunda öngörülen kriterler çerçevesinde vazgeçeceklerini taahhüt eden ülkeler listeden çıkarılmışlardır. Bu çerçevede, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Maritius teknik kriterler açısından vergi cennetleri tanımına girmekle beraber söz konusu listede yer almamışlardır. Bu ülkelerin OECD'ye 31 Aralık 2000 tarihine kadar tahrip edici nitelikteki vergi uygulamalarını öngörülen sürede nasıl tasfiye edeceklerine ilişkin bir plan sunmaları ve bunu taahhüt etmeleri öngörülmektedir. Bu noktada vergi cenneti niteliğini taşıyan ülkelerin, söz konusu niteliklerden kurtulabilmek için, vergi sistemlerindeki zarar verici uygulamaları 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldırmaları gerektiğini belirtmekte de fayda vardır¹⁶².

Vergi cennetlerine ilişkin liste hakkında belirtilmesi gereken bir diğer husus, söz konusu listede yer alan ülkeler açısından, en azından bu aşamada bu ülkelere dönük herhangi bir ortak yaptırımın uygulanmasının söz konusu olmadığıdır. Bu liste

¹⁶¹ ÖZ, a.g.m., s. 56-58.

¹⁶² KARACA, a.g.m., s. 95.

daha çok bir tanımlama listesidir ve bu liste baz alınarak ikili ve çok taraflı müzakerelere başlanacaktır.

Hazırlanan listede yer alan ülkelerle ilgili olarak önce 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 taahhütte bulunmayan ülkeler birbirinden ayırt edilecektir.

Rekabete zarar verici nitelikteki uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kademeli olarak kaldıracaklarını taahhüt eden ülkeler "işbirliği yapan ülkeler" olarak değerlendirilmektedir. Öngörülen prosedüre göre taahhütte bulunmayan ülkeler ise "işbirliğine girmeyen vergi cennetleri" olarak değerlendirilecekler ve yaptırımlarla karşılaşacaklardır. Ortak yaptırım uygulanması "işbirliğine girmeyen vergi cennetleri" listesinin açıklanacağı tarihe kadar ertelenmiştir.

OECD 2000 raporunda ilke olarak, vergi cennetlerine karşı ortak yaptırımların 31.12.2001 tarihinden önce yürürlüğe konulmayacağı esasa bağlanmıştır. 2000 raporunda yer alan liste yerine 31.12.2001 tarihine kadar hazırlanması öngörülen (daha sonra 28 Şubat 2002 tarihine kadar uzatılan) "İşbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri" listesi yaptırım uygulamasına esas alınacaktır¹⁶³.

Söz konusu ortak yaptırımların bazılarına aşağıda yer verilmektedir;

- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerle ilgili indirim, istisna ve benzeri kolaylıklara izin verilmemesi.
- Listede yer alan ülke mukimlerine yapılan belli ödemelerin tevkifata tabi tutulması.
- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerin sıkı vergi incelemeleriyle denetlenmesi.
- Listede yer alan ülkelere veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerde kapsamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmesi ve buna uyulmamasının caydırıcı bir şekilde cezai müeyyideye bağlanması.

¹⁶³ EYÜPGİLLER, a.g.m, s. 95.

- Listedeki  lkeleri de ilgilendiren belli işlem ler üzerinden işlem harçları alınması¹⁶⁴.

Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amacıyla, OECD nezdinde yürütülen ve ayrıntıları yukarıda belirtilen projeye ilişkin 2001 yılı ilerleme raporu'nun yayımlanması ise, rapor 26-27 Haziran 2001 tarihleri arasında toplanan mali işler komitesinde kabul edilmiş olmasına rağmen, yoğun tartişmalar (İngiltere ve İspanya'nın Cebelitarık konusundaki görüş ayrılığı nedeniyle) sonrası ancak 14 Kasım 2001 tarihli konsey toplantısında kararlaştırılabildi. 2001 raporu daha önce 1998 raporuna da iştirak etmeyen İsviçre ve Lüksemburg'un yanı sıra, Belçika ve Portekiz'in de katılmadıklarına ilişkin  ekinceleriyle birlikte yayımlanmıştır. Rapor özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmalar olmak üzere projede yaşanan gelişmeleri de ele almaktadır.

2000 raporunun yayımlandığı tarihten bu yana Aruba, Bahreyn, Isle of Man, Nederland Antilles ve Sychelles usulüne uygun taahhütte bulunarak daha önce sayıları 6 olan üst düzeyde işbirliği yapan ve ortak yaptırımlara muhatap olmayacak vergi cennetleri arasına katılmışlardır.

2001 yılı ilerleme raporuna ilişkin en önemli husus, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklere ilişkindir. 2001 raporu, vergi cennetlerinin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, 1998 raporunda vergi cennetlerinin tanımlanması amacıyla yer alan, sadece "şeffaflık" ve "etkin bilgi değişimi olmaması" kriterlerinin yeterli olduğu, diğer bir deyişle "izole edilmiş (Ring Fencing)" kriterinin kullanılmadığı bir yaklaşımı yansıtmaktadır.

Bu noktada 1998 raporunda vergi cennetlerinin tanımlanmasında kullanılacak kriterler arasında esasen sözü edilen "ring fencing" kriterinin olmadığı, yukarıda belirtildiği gibi "belirli/esaslı bir faaliyette bulunmama gereğinin aranmamasına" ilişkin kriterlerin zaman içerisinde uygulama g      nedeniyle, bu hale dönüştürüldüğünü belirtmekte fayda vardır.

Ancak buna rağmen, 2001 raporuyla vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında, "ring fencing" kriterinden tamamıyla vazge ilmemekte, vergi cennetlerinin tanımlanmasına ilişkin olarak 1998 raporundaki esasların aynen geçerli olduğu özellikle vurgulanmakta, sadece vergi cennetlerinin işbirliği yapıp

¹⁶⁴ KARACA, a.g.m., s. 96-97.

yapmadıklarını değerlendirilmesi açısından “ring fencing” kriterinin kullanılmaması öngörülmektedir.

2001 raporuyla, işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımlara ilişkin olarak ise, söz konusu ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercihli rejimlere aynı anda uygulanması kararı alınmıştır.

Bunun yanı sıra, 2000 raporunda işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri listesinin Temmuz 2001 tarihinde yayınlanacağı belirtilmiş olmasına rağmen, yapılan değişiklikler sonrası 31 Temmuz 2001 tarihinin teknik olarak mümkün olmaması nedeniyle söz konusu tarihin 28 Şubat 2002 tarihine ertelenmesine karar verilmiştir.

2001 raporunun getirdiği diğer bir değişiklik, işbirliği yapmayı taahhüt eden vergi cennetlerinin, söz konusu taahhütlerine ilişkin uygulama planlarını hazırlama süresinin 6 aydan 12 aya uzatılmasına ilişkindir.

Öte yandan vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklerin, projenin bütünlüğü açısından oluşturabileceği eşitsizliğe ilişkin kaygılar ülkemizin de içinde bulunduğu bir grup ülke tarafından dile getirilmiştir. Bu konudaki kaygıları giderici ve projenin vergi cennetlerine ilişkin bölümünde yapılan söz konusu değişikliklerin, projenin diğer bölümü olan üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerine ilişkin çalışmalarda da dikkate alınacağına ilişkin bir açıklama, 2001 raporuna eklenmiştir¹⁶⁵.

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip avantajların ve bunların bir sonucu olarak ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin, uluslar arası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ifade etmektedir¹⁶⁶.

Söz konusu olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla OECD 1996 yılından itibaren vergi cenneti ülkeler, vergi cenneti olmayan ülkelerde de uygulanmakta olan tercihli vergi rejimleri ve zarar verici (haksız) vergi rekabeti ile ciddi bir mücadeleye girişmiştir.

¹⁶⁵ Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayınlandı”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 160, Ocak 2002, s. 52-53.

¹⁶⁶ Yüksel KARACA, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada” *Vergi Dünyası*, Sayı: 238, Haziran 2001, s. 97.

Ancak vergi cenneti ülkeler uygulamalardan dolayı kendilerine karşı başlatılan bu organize mücadeleden rahatsız olmuş ve kendilerini savunma çabası içine girmiřlerdir¹⁶⁷. OECD'nin zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetlerine ilişkin olarak y r tt   çalışmalara yöneltilen eleştiriler ise aşağıdaki şekilde  zetlenebilmektedir¹⁶⁸.

- OECD'nin, zararlı (haksız) vergi rekabeti ile mücadele amacıyla ortaya koyduğu tavsiye niteliğindeki zorlayıcı hükümler ve bu tavsiyelere uymayanlara uygulanacak yaptırımlar, OECD  yesi olmayan ülkelerin vergi politikalarını kendi istekleri doğrultusunda belirleyebilme hak ve egemenliğini tehdit etmektedir.
- OECD  yesi  lkeler, Off-Shore merkezlerle rekabet edemedikleri için bu tür uygulamalara sahip ülkeler üzerinde baskı kurmaya çalışmaktadırlar.
- Zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda, OECD  yesi ülkeler ile  ye olmayan ülkeler arasında  ifte standart söz konusudur.  ye olmayan ülkeler zarar verici vergi uygulamalarını devam ettirirlerse katı ambargolara maruz kalacaklardır. Ancak  ye ülkeler hiçbir zaman bu tür cezalarla karşı karşıya kalmayacaklardır.
- Benzer şekilde OECD gizlilik kuralları konusunda da  ifte standart uygulamaktadır. Çoğu endüstrileşmiş ülke, finansal gizlilik ve banka işlemleri gizlilik kanunlarını elimine etmede isteksiz davranmaktadır. Zararlı vergi rekabetine son verilebilmesi için OECD'nin öncelikle kendi üyelerini bilgi değişimi kurallarını uygulamaya ikna etmesi gerekmektedir.
- OECD'nin çalışmaları serbest ticarete ve globalizasyon kavramına aykırıdır. OECD 2000 raporunda,  ye ülkelere, vergi cenneti ülkelere karşı katı ve ayırımcı bir finansal korumacılık tavsiye etmektedir. Bu acımasız uygulama hedef ülkelerin ekonomilerinde çöküşlerin olmasını ve dünya ekonomisinin bundan kötü etkilenmesine neden olabilecektir.

OECD ile işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri arasındaki iddia ve savunmalar devam ederken diğer taraftan da zararlı olarak nitelenen bu oluşumlarla ilgili çalışmalar sürdürülmektedir.

¹⁶⁷ Naci A BAL, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II", *Yaklaşım*, Yıl: 9, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 79.

¹⁶⁸ HOşYUMRUK, a.g.m., s. 113.

2. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Haksız Vergi Rekabetini Önemeye Yönelik Çalışmalar

Avrupa Birliği ekonomi, sanayi, siyaset, yurttaş hakları ve dış politika alanlarını kapsayan çok sektörlü bütünleşmenin en ileri biçimidir¹⁶⁹. Avrupa Birliği'nin amaçlarından birini malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç pazar meydana getirmek oluşturduğundan, "serbest rekabet ilkesi" böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak derhal kendini göstermektedir. Burada yalnızca özel sektörün değil aynı zamanda üye devletlerin de serbest rekabeti bozucu etkilere uzak durmaları, gerekli olduğundan, devletlerin rekabet üzerinde etkin araçlarından biri olan vergileri, "haksız vergi rekabeti" meydana getirecek şekilde kullanmamaları sonucuna ulaşmak mümkündür. Böylece, uygulanacak vergisel kolaylıkların "sınır"ı sorununun, serbest rekabet ve açık pazar ekonomisi ilkesi çerçevesinde çözölmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Sermaye dolaşımı serbestisi ve kolaylığı nedeniyle bir küresel sorun olarak karşımıza çıkan "haksız vergi rekabeti", bugün pek çok devletin vergi hukuku alanındaki önemli bir yakınma konusudur¹⁷⁰.

Bir yandan üye ölkelerdeki vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması yönünde çalışan Avrupa Birliği, diğer yandan zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de yakından ilgilenmektedir. Örneğın mevduat faizleri üzerinde yok denecek kadar düşük olan stopaj oranını asgari % 15'e çekmesi yönünde Lüksemburg'a baskı yapılmaktadır*. Bu ölkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, onbinlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ölkeye kaydırmasına yol açmaktadır. Banka gizliliği prensibini katı bir şekilde uygulayan Lüksemburg'la ilgili olarak, kara para aklama iddiaları da ileri sürölmektedir. Lüksemburg üzerine gelen baskılara karşılık, öncelikle İsviçre ve

¹⁶⁹ "euturkey-Avrupa Birliği İletişim Platformu-Avrupa Birliği'nin Tarihçesi", (Erişim: 05.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>

¹⁷⁰ BAŞARAN, a.g.m., s. 128.

* Lüksemburg 400.000 nüfusuyla halen AB'nin en küçük üyesidir ancak, dünyanın yedinci büyük mali piyasası olmak gibi bir rekoru da elinde bulundurmaktadır. Lüksemburg'da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduğu aktiflerin toplam tutarı 600 milyar EURO'yu bulmaktadır. Lüksemburg millî gelirinin üçte biri, bankacılık sektöründen elde edilmektedir.

benzeri vergi cenneti ülkelerin bu kurala uymasını, aksi taktirde kendi bankalarında bulunan paraların bu ülkelere kayacağını ileri sürmektedir¹⁷¹.

Avrupa Birliği'nin bu konuda açık bir tutum almasının tarihi çok eski değildir. İktisat ve Maliye bakanları ilk defa Nisan 1996'da Verona'daki gayri resmi gündemlerinde konuyu tartışmışlar ve Eylül 1997'de Mondorf-Les-Bains'deki gayri resmi gündemlerinde ise somut bir şekilde şekillendirmişlerdir.

Tartışmalar, ortak pazarda halen mevcut olan bozuklukların ortadan kaldırılması, vergi gelirlerindeki kayıpların engellenmesi veya vergi sisteminin "faaliyet dostu" olacak şekilde biçimlendirilmesi gibi belli amaçlar için Avrupa çapında koordineli bir tutum takibinin gereği üzerinde yoğunlaşmıştır.

Avrupa Birliği Konseyi'nin 01.12.1997 tarihli kararıyla hukuken vücut bulan "İşletme Vergilemesi Temel Kuralları"nı, bu mücadelenin bir yansıması olarak kabul etmek gerekir¹⁷².

"Haksız vergi rekabetine yol açan vergisel önlemlerin önlenmesi için bir İşletme Vergilemesi Temel Kuralları'na ihtiyaç olduğu" sözleriyle Temel Kuralların amacının haksız vergi rekabetini önlemek olduğu açıkça ifade edilmiş olduğundan, kurallarda öncelikle "haksız vergi rekabeti" kavramının içeriği tayin edilmeye çalışılmıştır.

Hemen belirtmek gerekir ki, Avrupa Topluluğu Antlaşması'nda sadece teşebbüsler arası haksız rekabeti önlemeye ilişkin düzenlemeler getirilmiş, devletlerarası haksız vergi rekabetine ilişkin herhangi bir doğrudan düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle, haksız vergi rekabeti kavramı konusunda doğrudan Temel Kuralları baz almak yanlış olmayacaktır.

Temel Kuralların A harfinin 1.fıkrasına göre, birlik içindeki iktisadi faaliyetlerin yürütüleceği yere ilişkin kararları, hissedilir şekilde etkileyen veya etkileyebilecek olan önlemler Temel Kuralların uygulama alanı içine girmektedir. Yine A harfinin 2.ve3. fıkralarına göre de Bir işletme grubu içindeki tüm faaliyetlerin "iktisadi faaliyet"; her türlü kanuni ve idari düzenleme ile idari uygulamaların "vergisel önlem" kavramı içinde değerlendirileceği belirtilmektedir.

¹⁷¹ BİLİCİ, a.g.m. , (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc, s. 8.

¹⁷² BAŞARAN, a.g.m., s. 129.

O halde, Temel Kurallara göre Haksız Rekabet: “Üye devletteki kanuni ve idari düzenlemeler ile idari uygulamalar yoluyla bir işletmenin iktisadi faaliyetini nerede yapacağı kararında önemli derecede / hissedilir şekilde etkili olunmasıdır.”

İktisadi faaliyetin yürütüleceği yeri tespitinde rol oynayacak derecede etkinlik ya da önemliliğin ne zaman söz konusu olacağı sorusuna cevap Temel Kuralların B harfinde verilmektedir. Buna göre; “ilgili ülkede mutlak şekilde geçerli olan vergileme seviyesine oranla oldukça düşük bir efektif vergilemeye ve giderek sıfır vergilemeye neden olan vergisel önlemler potansiyel olarak haksızdırlar.” ve bu nedenle Temel Kuralların kapsamı içinde görülmelidirler.

Temel Kurallarda bir devletteki vergisel önlemlerin haksız olup olmadığı tayin edilirken, esas itibariyle;

- Avantajların yalnızca dar mükelleflere/yabancılara veya dar mükelleflerle olan işlemlere tanınıp tanınmadığına, veya
- Avantajların devlet içindeki vergi temeline hiçbir etkisi olmayacak şekilde yerel ekonomiden tamamen izole edilip edilmediğine, veya
- Vergisel avantajların, avantajı sunan üye devlet içinde gerçek bir iktisadi faaliyet ve esaslı bir iktisadi mevcudiyetin bağımsız olarak tanınıp tanınmadığına, veya
- Çok uluslu bir işletme grubu içindeki faaliyetler neticesinde meydana gelen kazancın tespitinde uygulanan kuralların, uluslar arası alanda kabul görmüş ilkelerden ve özellikle OECD tarafından kararlaştırılmış kurallardan ayrılıp ayrılmadığına, veya
- Vergi hukuku düzenlemelerinin şeffaf olup olmadığına ve hukuki düzenlemelerin idari alanda gevşek ve muğlak şekilde uygulanıp uygulanmadığı kriterlerine dikkat edileceği belirtilmektedir¹⁷³.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, önemine karşılık rekabete tarafsız yaklaşan bir İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına ilişkin somut sonuçlar şimdiye dek ortaya konulmuş değildir.

Kaldı ki, hukuki açıdan Konsey (ECOFİN) ve Konsey’in içindeki üye devlet temsilcilerinin Avrupa Birliği içinde haksız rekabeti önlemeye ilişkin bir kararı

¹⁷³ BAŞARAN, a.g.m., s. 131-132.

niteliğinde olan İşletme Vergilemesi Temel Kuralları'nın üye devletler için hukuki bağlayıcılığı da sağlanmış değildir. Temel Kurallar üye devletlere yalnızca politik bir yükümlülük getirmektedir.

Nitekim bu husus Temel Kurallar da giriş kısmında, "Avrupa Birliği Konseyi ile üye devlet hükümetlerinin Konsey'deki birleşik temsilcilerinin, İşletme Vergilemesi Temel Kurallarının politik bir yükümlülük yüklediği ve böylece üye devletlerin hak ve yükümlülükleri ile üye devletler ve Birliğin Sözleşmeden kaynaklanan mevcut yetkilerine dokunulmadığına işaret ettikleri" ve A harfi 1.fıkra da ise "işletme vergilemesine ilişkin olan bu temel kuralların, üye devletler ile Birliğin mevcut yetkilerine hâlel getirmeksizin,..." sözleri ile açıkça ortaya konulmuştur¹⁷⁴.

Bununla beraber AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 2 Haziran 2003 tarihli toplantısında, üye ülkelerde tespit edilen 66 adet zararlı vergi uygulamasının aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirilmesini öngören direktifi kabul etmiştir. Zararlı uygulamalar genellikle, vergi avantajları sunarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını kendi bölgesine çekmeyi amaçlamaktadır. Fransa'nın deniz aşırı departmanları, İspanya'nın Kanarya Adaları ile Ceuta ve Melilla, İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık, Finlandiya'nın Aland Takım Adaları bu özellikte olan yörelerdir. Bizzat; İrlanda, İspanya, Yunanistan, Lüksemburg ve Fransa gibi ülkelerde de benzeri uygulamalar bulunmaktadır.

Avrupa Birliği diğer taraftan 91/308/CEE sayılı "Kara Paranın Aklanmasında Mali Sistemin Kullanılmasının Önlenmesi Hakkındaki Konsey Direktifi"ni 1991 yılından beri uygulamaktadır¹⁷⁵.

3. G-8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar

Finansal Eylem Görev Grubu, 1989'da Paris'te G-8'ler tarafından OECD bünyesinde kurulmuştur. Günümüzde üye sayısı, içinde Avrupa, Amerika ve Asya kıtalarının önemli finans merkezlerinin de yer aldığı otuz ülkeye ulaşmıştır¹⁷⁶. Temel

¹⁷⁴ BAŞARAN, a.g.m., s. 129-130.

¹⁷⁵ BİLİCİ, a.g.m., (Erişim: 19.05.2004),

http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc, s. 8.

¹⁷⁶ Bu ülkeler şunlardır: Arjantin, Almanya, Amerika, Avustralya, Avusturya, Belçika, Brezilya, Çin, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Hong-Kong, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre,

misyonunu, tüm ülkelerde, kara paranın tespitine ve aklanmasının önlenmesine yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmak oluşturmaktadır.

1991 yılında bu grup tarafından hazırlanan ve 1996 yılında bazı değişikliklere uğrayan tavsiye kararı ile, şüpheli işlem bildirimleri zorunlu hale getirilmiştir. FATF*, vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda karapara aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmıştır. Ekim 2002'de kendi belirlediği kriterler doğrultusunda, kara para ile mücadelede işbirliği yapmayan ondokuz ülkeyi kara listeye almıştır. Bu ülkelerin arasında; Cook Adası, Dominik, Grenada, Grenadines, Marshall Adası, Nauru, Niye, Nevis gibi vergi cenneti ülkeler yanında Macaristan gibi tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler de bulunmaktadır. Bu anlamda OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler birbiriyle örtüşmese de, aynı amaca hizmet etmekte ve birbirini desteklemektedir¹⁷⁷.

İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Meksika, Norveç, Portekiz, Singapur, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan. Bu ülkelerin yanında iki çokuluslu organizasyonun (Avrupa Komisyonu, Körfez İşbirliği Konseyi'nin) temsilcileri de toplantılarına katılmaktadır.

* FATF: Financial Action Task Force.

¹⁷⁷ BİLİCİ, a.g.m. , (Erişim: 19.05.2004),

http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/7_1_n.bilici.doc, s. 8-9.

BÖLÜM-III

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ KAYBINI DOĞURAN BİR OLAY OLARAK HAKSIZ VERGİ REKABETİ

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar, sadece bir durum tespitinden ibarettir. İlk iki bölümde küreselleşme kavramının içeriği açıklanmaya çalışılmış, küreselleşme sürecinin ortaya çıktığı andan günümüze kadar geçirdiği aşamalar hakkında bilgi verilmiştir.

Bununla beraber, 1996 yılında başlayarak günümüze değin OECD, AB ve G-8 FATF tarafından yürütülen ve halen yürütülmekte olan çalışmalar incelenmiş, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici (Haksız) vergi rekabeti olgularının çerçeveleri çizilmiş ve söz konusu olguların global alanda meydana getirdiği iddia edilen zararlı etkileri üzerinde durulmuştur.

Bu bölümde ise, her üç olgu açısından OECD'nin belirledi kriterler esas alınarak Türkiye'nin, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici (haksız) vergi rekabeti olgularının neresinde yer aldığı konusunda tespitlerde bulunularak konuya ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

I. HAKSIZ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği gibi zarar verici vergi rekabeti, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya koyduğu bir olgudur. Söz konusu olgu, vergi matrahlarındaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma, vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarının düzeyinde düşüş ve kamu açıklarında artışla birlikte, vergi yükünün akışkan olmayan üretim faktörleri üzerinde birikmesi olarak kendini ortaya koyan ve mali çöküş olarak ifade edilebilen bir olgudur¹⁷⁸.

Sermayenin mobilite kazanması, vergi rekabeti olarak tanımlanan ve ülkelerin portföy ve doğrudan yatırımları çekebilmek için kişisel ve kurumsal gelir

¹⁷⁸ ENGİN, a.g.teb., s.182.

üzerinden alınan vergi oranlarını düşürmesi olgusunu da beraberinde getirmiştir. Vergi rekabeti ülkelerin en önemli gelir kaynağını oluşturan kişisel ve kurumsal gelir vergisinin altını oymaya başlamıştır. Bu durumun gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki etkilerine bakıldığında;

İlk olarak vergi yükünün mobil olan sermayeden daha az mobil olan işgücüne kaydığı görülmektedir. İkinci olarak, politik ve ekonomik güçlüklerden dolayı işgücünün de vergilendirilmemesi kamu hizmetlerinin kısıtlanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla küreselleşme ve vergi rekabeti kamu hizmetlerini finanse etmede bir takım zorluklar ve finansal krizleri de gündeme taşımıştır. Bunun yanı sıra bir takım demografik faktörlerde gelir dağılımını olumsuz biçimde etkilemekte ve küreselleşmenin olumsuz etkilerini daha da arttırmaktadır.

Küreselleşme ile birlikte, sermayenin diğer (deniz aşırı) vergileme alanlarına kolaylıkla geçebilmesi, söz konusu gelir unsurunun vergilendirilmesini olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır. Bu etkiler kişisel ve kurumsal gelirin vergilendirilmesinde iki önemli gelişmeye neden olmuştur. Bunları; gelişmiş ülkelerin sermaye gelirinden aldıkları stopajı kaldırmaları ve gelişmekte olan ülkelerin vergi cenneti uygulamalarını arttırmaları şeklinde sıralamak mümkündür.

ABD'nin 1984 yılında faiz gelirine uyguladığı stopajı kaldırdığı günden bu yana sermaye ithal eden ülkeler sermayenin yurt dışına kaçmasından endişe ederek bu tür bir vergiyi uygulamaktan çekinmeye başlamışlardır. Bu gelişme ile birlikte bireyler ev sahibi ülkede vergiden muaf yatırım geliri elde etmeye başlamışlardır.

Ayrıca gelişmiş ülkeler dahi bünyelerinde bulunan yerleşiklerin elde ettikleri yabancı geliri vergilemekte oldukça büyük güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Çünkü yatırımlar vergi cennetlerindeki oldukça gizli tutulan banka hesaplarında korunmaya başlamıştır¹⁷⁹.

Konuya gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında, bu ülkelerin vergi idarelerinin söz konusu geliri vergilemekte oldukça zayıf kaldığı gözlemlenecektir. Böylece sınırlar arası yatırım gelirleri hem ev sahibi ülke tarafından hem de misafir ülke tarafından vergi dışı bırakılmış olmaktadır.

Konuya doğrudan yabancı yatırımlar açısından bakıldığında, gerek ev sahibi ve gerekse misafir ülke açısından benzer vergileme sorunları burada da karşımıza

¹⁷⁹ Reuven S. AVI-YONAH, "Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi", (Çeviren : Serkan BENK), Vergi Dünyası, Sayı : 273, Mayıs 2004, s. 142-143.

çıkılmaktadır. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren yabancı yatırımları bünyelerine çekebilmek için birçok ülke vergi muafiyetleri uygulamaya başlamıştır. Çok uluslu yatırımlara sağlanan teşvikler söz konusu şirketlerin gelirlerini vergi cenneti ülkelere aktarabilme imkanını sağlamıştır.

Gelişmiş ülkeler bile bu şirketleri vergilemekte artık çekimser kalmaktadırlar. Çünkü vergi, söz konusu şirketleri diğer ülkelerdeki şirketlere göre rekabet yönünden zayıflatmaktadır. Gelişmiş ülkeler eğer bu şirketleri vergilendirirlerse kurulacak yeni çok uluslu şirketler vergi uygulanmayan bölgelere yöneleceklerdir. Böylelikle yatırım gelirleri de hem ev sahibi ülke hem de misafir ülke tarafından vergilendirilmemektedir.

Yukarıda anlatıldığı gibi eğer sermaye geliri vergiden kaçabiliyorsa bu durumda vergi işgücüne doğru yönelecektir. Gelişmekte olan ülkelerde 1980'li yılların başından itibaren döviz kontrollerinin gevşetilmesi ile birlikte sermaye gelirine uygulanan vergi oranları oldukça düşmüş neredeyse % 0'a yaklaşmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak ülkeler gelir elde edebilmek için diğer azalan oranlı vergi türlerine yönelmeye başlamışlardır¹⁸⁰.

Vergi rekabeti nedeniyle matrah aşınmasına bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinde azalma, Tüketim vergileri ve sosyal güvenlik ödemelerinde ise artış beklenmektedir. Çünkü ülkeler vergi gelirlerindeki azalmayı sosyal güvenlik ödemelerindeki artışla telafi etmeye çalışacaklardır. İşte bu noktada vergi rekabeti, vergi oranlarını arttırmak durumunda kalan ülkeler için bir tehdit unsuru olmaktadır.

Vergi cenneti ülkeler ve tercihli vergi rejimlerinin meydana getirdiği etkiler açısından OECD üyesi ülkelerdeki vergi gelirlerinin 1990 ve 1999 yılları arasındaki gelişimi incelendiğinde Ek Tablo 3'de de görüldüğü gibi, genel olarak zararlı vergi rekabetinden beklenen ilk etkilerin tümüyle ortaya çıkmadığı görülmektedir. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki düzenli artışlar, ilk bakışta hiçbir sorunun yaşanmadığı izlenimini vermektedir.

OECD ortalamasına bakıldığında, toplam vergi gelirlerinde yıllar itibariyle istikrarlı bir artış yaşandığı görülmektedir. Fakat niteliksel değişimde yaşanan gelişmeler vergi rekabetinin meydana getirmesi düşünülen etkilerini az da olsa ortaya koymaktadır.

¹⁸⁰ Reuven S. AVI-YONAH, a.g.m., s. 143.

Ek tablolar; (3,4,5,6,7,8,9) dikkatlice incelendiğinde, başlangıç yılı (1990) ve son yıl (1999) dikkate alındığında ve sosyal güvenlik ödemelerinin hariç tutulduğu durumda, toplam vergi gelirlerinin beklenenin altında bir artış trendine sahip olduğu görülmektedir. Aynı yıllarda, sosyal güvenlik ödemelerinin de hesaba katıldığı durumda ise artış trendinin nispeten hızlandığı gözlenmektedir. Buradan çıkarılacak sonuç toplam vergi gelirlerindeki artışın en önemli nedeninin sosyal güvenlik ödemelerinde yapılan artışlar olduğudur. Ayrıca 1990 ve 1999 yıllarında sosyal güvenlik ödemelerine paralel olarak mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payında görülen artışları, vergi yükünün özellikle işgücü ve son tüketici üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

Yine OECD ortalaması dikkate alındığında, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin artış trendini sürdürdüğü ancak, gelir üzerinden alınan vergilerin düşüş eğilimine sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin, çok uluslu şirketlerin yatırımlarını çekebilmek için yapılan küçük kanuni oran değişiklikleri ve matrah tanımlamalarında yapılan oynamalar sayesinde korunabildiği ama gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerdeki düşüşün kişisel davranış tarzı nedeniyle önlenemediği söylenebilmektedir.

OECD üyesi ülkelerde sunulan kamu hizmetlerinin düzey ve bileşimi ise zararlı vergi rekabetinden oldukça etkilenmiştir. vergi cenneti ülkelerin sunduğu avantajlardan yararlanan şirketlerin, mukim olduğu ülkenin kamu hizmetlerinden yararlandığı halde bu hizmetlerin finansmanına katılmaması diğer bir deyişle kamu hizmetlerinden karşılıksız yararlanması nedeniyle mukim ülkenin hazinesi zarara uğratılmakta ve kamu hizmetlerinin düzey ve bileşimi düzensiz şekilde azalma veya artma yönünde dalgalı bir değişim göstermektedir. Sözünü ettiğimiz durum Ek tablo 9'da gösterilmektedir¹⁸¹.

Zarar verici (haksız) vergi rekabetinin etkilerine Türkiye açısından bakıldığında, OECD ülkeleri gibi Türkiye'nin de bu zararlı oluşumdan etkilendiğini - yıllar itibarıyla vergi gelirlerindeki ve sosyal güvenlik ödemelerindeki artış hızları karşılaştırılarak- görmek mümkün olmaktadır.

Tablolardan yararlanılarak 1990 ve 1999 yılları arasında Türkiye'de vergi gelirlerinin gelişimi izlendiğinde OECD üyesi ülkelerdeki trendin altında olsa da düzenli bir artış oranının olduğu görülmekle birlikte özellikle Gelir ve Kurumlar Vergisi gelirlerindeki artış oranının sosyal güvenlik ödemelerindeki artış oranının

¹⁸¹ HOŞYUMRUK; a.g.e., s. 168-170.

altında kaldığı görülmektedir. 1990 ve 1999 yılları arasında, sosyal güvenlik ödemelerinin GSYİH içindeki payında 2.1'lik bir artış yaşanırken, gelir vergisinin payında 2.0 ve kurumlar vergisinin payında 1.1'lik artış olmuştur. Dolayısıyla emek gelirleri ve tüketim harcamaları üzerindeki vergi yükü artmıştır. Bunun anlamı, OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi Türkiye'nin, vergi gelirlerindeki azalışı sosyal güvenlik ödemelerindeki artış ile telafi etmeye çalışmış olduğudur. Aynı şekilde aradan geçen dokuz yıl içinde kamu harcamalarının düzey ve bileşiminde düzenli bir artış yaşanırken göze batacak kadar önemli bir artışın olmadığı gözlemlenmektedir.

Yukarıda yer verilen tespitler sonucunda Türkiye'nin, vergi gelirlerinin artış oranındaki azalışlar ve kamu harcamalarının düzey ve bileşimindeki olumsuz değişimler nedeniyle az da olsa zararlı vergi rekabetinden etkilendiğini söylemek mümkündür.

Türkiye zararlı vergi rekabetinden etkilenmekle birlikte aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olan bazı uygulamalara da sahiptir. Söz konusu uygulamalar, OECD'nin oluşturmuş olduğu listede* tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılan ve aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olduğu belirtilen Serbest Bölgeler ve Kıyı Bankacılığı uygulamalarıdır. Bu uygulamalara ileride değinileceği için burada tekrar yer verilmeyecektir¹⁸².

A. Haksız Vergi Rekabetinin Bir Unsuru Olan Tercihli Vergi Rejimlerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, Tercihli Vergi Rejimleri (Preferential Tax Regimes) ya da daha açık bir ifade ile tercih meydana getiren vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan bir çok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir¹⁸³.

Tercihli vergi rejimlerini oluşturan faktörlere ikinci bölümde değinildiği için burada tekrar üzerinde durulmayacaktır. OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimi uygulamalarının yoğunluğuna bakıldığında, bu ülkelerinde vergi cennetlerinden pek de farklı olmadıkları görülür. Çünkü, vergi oranlarının düşük veya sıfır olmaması,

* Bknz. Ek Tablo-2.

¹⁸² HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 171-172.

¹⁸³ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 150.

etkin bilgi değişimi bulunması ve vergi anlaşmaları yapılmış olması bu ülkelerin tercihli vergi rejimlerini uygulamalarına engel teşkil etmemektedir. Tercihli vergi rejimlerinin bu şekilde kullanımı, hem OECD yesi ülkeler arasında hem de global alanda haksız vergi rekabetine yol açmaktadır.

OECD'nin 2000 raporuna göre, tercihli vergi rejimlerini uygulamakta olan ülkelerin, söz konusu uygulamalarını 2003 Nisan ayı itibariyle sonlandırmaları ancak, 31.12.2000 tarihi itibariyle tercihli vergi rejimlerinden yararlanmakta olan mükelleflerin 2005 yılı sonuna kadar bu uygulamalardan yararlanmaya devam etmelerine de izin vermeleri gerekmektedir.

Tercihli vergi rejimlerinin Türkiye'deki görünümüne bakıldığında, Türkiye'nin diğer OECD lkeleri kadar olmasa da global alanda gerçekleşen olaylara duyarsız kalmadığı ve 1985 yılında serbest bölgeler uygulamasına geçilmesiyle birlikte tercihli vergi rejimlerinden yararlanma konusunda onsekiz yıllık bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir.

OECD'nin 2000 raporunda Türkiye'de tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerden biri olarak Serbest bölgeler ve Kıyı Bankacılığı rejimleri ile listede yerini almış ve söz konusu uygulamaları 2003 Nisan ayına kadar sonlandırması konusunda uyarılmıřtır¹⁸⁴.

1. Türkiye'deki Serbest Bölge Rejimlerinin OECD'nin Belirlediği Kriterler erevesinde Tercihli Vergi Rejimi Olarak Değerlendirilmesi

Serbest Bölgeler esasen 1967 yılında Birleşmiş Milletler Sosyal İşler Komisyonu Tarafından gelişmekte olan ülkelerin ihracatını arttırmada önemli bir araç olarak gündeme getirilmiş ve bu gelişmeden sonra tüm dünyada oluşturulan serbest bölge sayısı hızla artmaya başlamıştır. 2000 yılı verilerine göre 100'den fazla ülkede 900 serbest bölge faaliyet gstermektedir¹⁸⁵.

Serbest Bölgeler, "bir uluslar arası liman veya havaalanı yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanından özel amaçlarla ayrılmış bir bölgesi içine ithal mallarının gümrüksüz olarak getirilebildiği, depolanabildiği, çeşitli işlemlerden geçirilebildiği,

¹⁸⁴ HOşYUMRUK, a.g.e., s. 154-155.

¹⁸⁵ Kevser Altay EBİRİ, "Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)", Vergi Raporu Dergisi, Haziran-Temmuz 2000, Sayı: 47, s. 45.

Üretim amacıyla kullanılabildiği ve malların gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi ve benzeri sınırlayıcı faktörlerin en aza indirildiği özel alanlardır.” şeklinde tanımlanabilmektedir¹⁸⁶.

Ancak daha genel bir ifade ile serbest bölgeler; bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük hattı ve vergi sınırları dışında kalan, ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinin kolaylaştırılması amacı ile devlet müdahalesinin en aza indirildiği, bir bakıma üçüncü ülke statüsündeki yer olarak tanımlanabilmektedir¹⁸⁷.

Ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları; Avrupa Birliği yesi ülkelerdeki serbest bölgelerden farklı, ancak ABD ve Uzakdoğu lkelerindeki uygulamalara benzer şekilde bir gümrük rejimi değil, bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır ¹⁸⁸. Ülkemizde Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) (3218 Sayılı Kanun) 1985 yılında kabul edilmiş olmasına rağmen, ilk serbest bölge 1987 yılında Mersin ve Antalya serbest bölgeleri olarak kurulmuştur. Günümüzde serbest bölge sayısı 24’e ulaşmıştır. Türkiye’deki serbest bölgeler hem ticaret serbest bölgeleri hem de sanayi serbest bölgeleri şeklinde dir¹⁸⁹.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1. maddesinde bu bölgelerin kuruluş amaçları şöyle aıklanmıřtır¹⁹⁰;

- Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek
- Dış ticaret ve finansman imkanlarından daha fazla yararlanmak

Ayrıca serbest bölgelerdeki faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler ve teşvikler de SBK madde 6’da şöyle belirtilmiřtir¹⁹¹;

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici

¹⁸⁶ Ejder AYANOĞLU, “Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu”, *Yaklaşım*, Nisan 1996, Sayı: 40, s. 99.

¹⁸⁷ Atilla BAĞRIAÇIK, “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Avantajları”, *Yaklaşım*, Temmuz 2000, Sayı: 91, s. 32.

¹⁸⁸ Muzaffer KÖKVER, “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır”, *Vergi Dünyası*, Haziran 2003, Sayı: 262, s. 117.

¹⁸⁹ Filiz GİRAY, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, *Vergi Dünyası*, Nisan 2004, Sayı: 272, s. 182.

¹⁹⁰ KÖKVER, a.g.m., s. 117.

¹⁹¹ GİRAY, a.g.m., s. 183.

kuruluş ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhasında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlanılabilir."

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca kurum bünyesinde yapılacak gelir vergisi stopajına da tabi olmayacaktır.

Bütün bu yukarıda sözünü ettiğimiz uygulamalarla beraber ülkemizde serbest bölgelere yapılan ihracatın 2002 yılı itibarıyla %73'ü yurt içine, sadece %27'si yurtdışına yapılmıştır. Bu durum serbest bölgelerin çoğunlukla yurtiçine satış yapmak üzere kullanıldığını göstermektedir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan toplam 3412 firmanın 2854'ünü yerli 558'ini ise, yabancı firmalar oluşturuyor. Firmaların sadece 502'si (% 15'i) bölgeler de üretim yaparken kalanlar üretim dışı alanlarda çalışıyor. Dolayısıyla rekabet üstünlüğü yurtdışına değil yurtiçine yönlendirilerek haksız rekabet meydana getirilmektedir.

Yabancı sermayeyi çekme konusunda da başarılı olunamamıştır. 2001 sonu itibarıyla serbest bölgelere gelen yabancı sermaye 110 milyon USD'dir.

Önemli bir üretim kapasitesi oluşturmayan bu serbest bölgeler de meydana getirilen kapasite yukarıda belirtildiği gibi, ihracata yönelik değil, büyük ölçüde ulusal ekonomiye yöneliktir. Serbest bölgelerde uygulanan sınırsız ve süresiz vergi teşvik ve avantajları - ki dünya da örneğini bulmak zordur- özellikle Türkiye'deki firmalara yönelik haksız rekabet meydana getirmektedir.

Örneğin hem ABD hem de AB ülkelerinde serbest bölge faaliyetleri için gelir ve kurumlar vergilerine yönelik bir istisna uygulanmaz iken, Türkiye'de serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmektedir¹⁹².

Diğer taraftan bilindiği gibi gümrük vergilerinin otokontrol sağlayacak düzeyde olması, serbest bölgelerden yurtiçine yapılan satışlar yoluyla transfer fiyatlamasının önünde engel teşkil etmektedir. İkili ve çok taraflı (AB) gümrük anlaşmaları ile bölgelerden yurtiçine yapılan ithalatın önündeki bütün engeller kalkarak bölgeden Türkiye'ye geçirilen, AB ve OECD menşeli mallar üzerindeki

¹⁹² GİRAY, a.g.m., s. 183-184.

bütün fiyat sınırlamaları da ortadan kalkmış; bölge ile Türkiye arasında transfer fiyatlandırmanın önü tamamen açılmıştır.

OECD ülkeleri ve diğer ülkeler ile yapılan ikili ve çok taraflı gümrük anlaşmaları ile "serbest dolaşıma tabi mallarda" ilave bir gümrük vergisi alınmamaktadır. Gümrük Birliğinin bu serbestisi sonucunda da, AB menşeli mallar açısından serbest bölgelerin gümrük avantajı kalkmış, Türkiye'deki herhangi bir firmayla gümrük vergisi açısından fark kalmamıştır.

Gümrük Birliği Anlaşması ile birlikte AB menşeli mallara getirilen bu serbest dolaşım serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalatın önündeki gümrük vergisi v.b. her türlü fiyat denetimini de fiilen ortadan kaldırmıştır. Serbest Bölgeler Kanununda serbest bölgelerden yurtiçine satışlara ilişkin hiçbir engelin bulunmaması nedeniyle, ülke içinden bölgelere sokulan mallarda yurt içine girişte herhangi bir gümrük vergisine tabi olmadığından, istenilen fiyatla tekrar yurtiçine sokulabilmektedir.

Böylelikle bir yandan ithalattan kaynaklanan transfer fiyatlaması suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olunmakta, diğer yandan da yurtiçindeki ihracatçı ve sanayiciye karşı haksız rekabet ortamı oluşturulmaktadır¹⁹³.

Serbest bölgelere tanınmış bu avantajlar sonuçta Türk Vergi Sistemine zarar vermekte ve rasyonel olmayan maliye politikalarının izlenmesine neden olmaktadır. OECD yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı haksız vergi rekabetine yol açtığı gerekçesiyle ülkemizdeki serbest bölgeleri de tercihli vergi rejimleri arasına alarak söz konusu uygulamaların Nisan 2003'e kadar sonlandırılması konusunda uyarmıştır.

2. Türkiye'deki Kıyı Bankacılığının OECD'nin Belirlediği Kriterler Çerçevesinde Tercihli Vergi Rejimi Olarak Değerlendirilmesi

Tüm dünyada yaygın olarak faaliyette bulunan kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların, yine ülke dışında kullandırılmasını amaçlayan ve ülkede

¹⁹³ KÖKVER, a.g.m., s. 121-122.

düzenlenmiş her türü yasal düzenlemelerin dışında kalan bir tür serbest bankacılıktır¹⁹⁴.

Ülkemizde kıyı bankacılığı konusunun, Bankalar Kanununda ilk yer alışı, serbest bölge çalışmaları sonucunda olmuş, kıyı bankacılığı ve serbest bölge bankacılığı hakkında, serbest bölgeler kanununda yer alması düşünülen bir madde, 3182 sayılı Bankalar Kanununda o günlerde TBMM'de görüşülüyor olması nedeniyle bu kanuna 74. madde olarak ilave edilmiştir. Türkiye'de kıyı bankacılığı faaliyetlerinin yapılabilmesi için serbest bölgelerin seçilme nedeni, serbest bölge mevzuatının uygunluğu ve getirdiği kolaylıklardır.

Kıyı bankacılığı faaliyetleri ve serbest bölge faaliyetleri benzer bir anlayış ve mevzuat çerçevesinde kolaylıkla uygulanabilmekte, serbest bölgeler için getirilen teşvikler, kıyı bankacılığı için gerekli teşviklerin çoğunu bünyesinde taşımakta, bu nedenle de serbest bölgelerde kurulan bankalar kolaylıkla başarılı olabilmektedir¹⁹⁵.

Türkiye'de kıyı bankacılığı ile ilgili ilk ciddi çalışmalar 1980'den sonra uygulamaya konulan ekonomik düzenlemeler doğrultusunda başlamıştır¹⁹⁶. 1985 yılı, kıyı bankacılığı ve serbest bölgelerin kurulması konusunda önemli atılımların yapıldığı bir yıl olmuş, serbest bölgeler konusunda toplanan özel ihtisas komisyonu bu bölgelerde yapılacak kıyı bankacılığı için öncelikle gerekli olan hususların vergi, resim, harç muafiyeti ve dövizle işlem yapılması olduğunu belirlemiş ve Serbest Bölgeler Kanunu'nda bu esasların yer almasında büyük katkıda bulunmuştur.

1990 yılı serbest bölgelerdeki deneyimin gözden geçirildiği ve yeni atılımların gerçekleştiği bir yıl olmuştur. Ülkemizde serbest bölgelerde ilk bankacılık faaliyeti, Mersin serbest bölgesinde 28.03.1988'de Türkiye Garanti Bankası tarafından gerçekleştirilmiştir¹⁹⁷. Ancak İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde Kıyı Bankacılığı kurulmasına ilişkin yönetmelik 27.02.1991 tarihinde yürürlüğe girebilmiştir.

Kıyı bankacılığı mevzuatı çerçevesinde faaliyette bulunan bankalar, bu amaçla kurulan bankalar ve Türkiye'de fiilen bankacılık faaliyetinde bulunmayan

¹⁹⁴ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 164.

¹⁹⁵ Ali ÇİMAT, Mahir TAŞ, "Türkiye'de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 61, Ekim-Kasım 2002, s. 74.

¹⁹⁶ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 165.

¹⁹⁷ ÇİMAT, TAŞ, a.g.m., s. 75.

yabancı bankalardır. Bu kurumlar, Türk mevzuatı açısından yurt dışında yerleşik kabul edilmekte ve Türkiye’de yerleşik kişilerden mevduat kabul etmemektedir¹⁹⁸.

Ayrıca 27.02.1991 tarih ve 20799 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İstanbul Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkez Yönetmeliğinin 10. maddesinin a bendine göre;

- Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olduğu, kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata da tabi olmadığı belirtilmiştir. Maddenin b bendinde ise;
- Bankaların, bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin Kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, Gelir ve Kurumlar vergisi ödemeyecekleri ifade edilmiştir¹⁹⁹. Bu kurumların diledikleri ülkeye kazanç transferi yapmaları da mümkündür ve ayrıca Bankalar Kurulu kararlarında yer alan teşviklerden de yararlanabilirler²⁰⁰.

Kıyı bankalarının, faaliyette bulunduğu ülkelere lisans ücretleri, personel ödemeleri, kira v.b. ödemeler nedeniyle gelir sağlamaları, istihdam alanları yaratmaları, bankacılık hizmetleri ve finansman tekniklerinin gelişimini sağlamaları, ev sahipliği yapan ülkenin ekonomisinin yurt dışı ekonomilere entegrasyonunu sağlamaları ve uluslar arası piyasalara girmelerini kolaylaştırmaları gibi faydaları söz konusu olmakla birlikte, kıyı bankacılığı hem mevduat toplamada elde edilen kolaylık hem de sağlanan kazançların her surette vergi dışı bırakılması sebebiyle zarar verici vergi rekabetine neden olabilmektedir²⁰¹.

Türkiye’de kıyı bankacılığına yönelik yapılan yasal düzenlemeler incelendiğinde, yapılan düzenlemeler ile uluslar arası firmaların İstanbul’da toplanmasını sağlamak, İstanbul’u uluslar arası düzeyde bir finans merkezi haline dönüştürmek ve dış kaynaklardan elde edilecek fonların ülke içinde yatırımlara yönlendirilmesinin amaçlandığı söylenebilir²⁰².

OECD, halen İstanbul Kıyı Bankacılığına tercihli vergi rejimleri arasında yer verse de 1999 yılında yapılan bir düzenleme ile Türkiye’de kıyı bankacılığı henüz oluşmadan ortadan kalkmıştır. Yapılan düzenleme ile Türkiye’de kurulu bankaların

¹⁹⁸ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 165.

¹⁹⁹ ÇİMAT, TAŞ, a.g.m., s. 78-79.

²⁰⁰ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 165.

²⁰¹ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 166.

²⁰² ÇİMAT, TAŞ, a.g.m., s. 77.

Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesinde kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak amacı ile şube açmalarına engel olunmuştur. Türkiye’de yeni bir banka kurmanın maliyeti ve bürokrasisi ile uğraşmak külfetli ve güç bir iş olduğu için bankalar, Türkiye dışındaki kıyı bankacılığı merkezlerinde şube açarak faaliyetlerine devam etmektedirler²⁰³.

B. Haksız Vergi Rekabetinin Bir Unsuru Olan Vergi Cennetleri Açısından Türkiye’nin Değerlendirilmesi

Vergi cenneti olmanın en temel özelliği, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki oranlara göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Söz konusu düşük hatta sıfır oranlı vergilerin, vergi cenneti ülkelerde farklı uygulanma şekilleri vardır. Bu anlamda ülkeler;

- Gelir, Servet, Harcama ve Sermaye vergileri gibi vergilerin hiç bulunmadığı Nauru gibi ülkeler,
- Gelir ve Kurumlar vergisi gibi vergiler bulunmakla birlikte sadece yurtiçinde elde edilen geliri vergileyen, yurtdışında elde edilen geliri ise vergiye tabi tutmayan Liberya gibi ülkeler,
- Düşük vergi oranı uygulayan Lihtenştayn gibi ülkeler,
- Sistemde hemen hemen bütün vergileri bulundurmak ve uygulamakla birlikte taşımacılık ve sinema şirketleri gibi bazı kuruluşları tamamen vergiden muaf tutan Lihtenştayn ve Monako gibi ülkeler olarak belirtilebilir²⁰⁴.

Ek tablo 10’a bakıldığında kara listeye alınan vergi cenneti ülkelerde genellikle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi gibi bir vergi sisteminin olmazsa olmazı olarak kabul edilen temel vergilerin bulunmadığı görülmektedir. Bir kısmında Gelir vergisi, bir kısmında Kurumlar vergisi, Çoğunluğunda da Katma Değer vergisi bulunmamaktadır. Söz konusu ülkelerin vergi gelirleri, düşük oranlarda uygulanan

²⁰³ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 166.

²⁰⁴ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 133.

Emlak vergisi, Damga vergisi, Veraset ve İntikal vergisi ve Belediye vergileri gibi önemsiz vergilerden ibarettir²⁰⁵.

Ek tablo 11'de yer alan veriler incelendiğinde ise Türkiye ve OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan bütün vergilerin mevcut olduğu ve birkaç istisna dışında hemen hepsinde birbirine yakın oranlarda vergileme yapıldığını görmekteyiz.

Bu da her ne kadar OECD üyesi ülkelerin tamamı incelemeye alınmamış olsa da Türkiye'de uygulanan oranların OECD ortalamasının üzerinde olduğunu ancak bariz bir farklılığın bulunmadığını göstermektedir. Vergi cennetleri için böyle bir ortalama almak vergilerin genellikle sıfır olmasından dolayı imkansız bulunmaktadır. Bu durumda vergi oranları açısından Türkiye'nin, OECD ülkelerinde uygulanan ortalama oranların bile üzerinde vergi oranlarına sahip olmasından dolayı vergi cenneti bir ülke olması ihtimali söz konusu değildir.

Vergi cennetlerinin önemli özelliklerinden biri de banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ve nakit kontrolüdür. Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, kendi ülkelerinde ya da ülkeleri aracılığıyla diğer ülkelerde iş yapan kişiler için güvenlik ve gizlilik ilkelerini ön planda tutmuşlardır. Gizlilik ve güvenlik ilkelerine göre, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş, ya da ülkeye verilmemektedir²⁰⁶.

Türkiye ve OECD üyesi ülkeler, banka işlemlerinin gizliliği ve ticari gizlilik kuralları açısından incelendiğinde, OECD'nin 12 Nisan 2000 tarihli raporuna göre, vergisel amaçlara hizmet etmek üzere OECD ülkelerinin tümünde banka işlemleri gizliliğinin ve ticari gizlilik kurallarının ortadan kaldırıldığını görmekteyiz

Aynı şekilde OECD ülkelerinde nakit kontrolü de uygulanmamaktadır. Türkiye'de bir OECD üyesi ülke olduğu için Türkiye'de de banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları ile nakit kontrolü uygulaması söz konusu değildir²⁰⁷.

Vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi açısından vergi cenneti ülkelere bakıldığında Liberya, Lihtenştayn ve Monako tarafından yapılan birkaç özel anlaşma dışında vergi cenneti ülkelerin diğer ülkeler ile çifte vergilendirmeyi önleme ve bilgi

²⁰⁵ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 135.

²⁰⁶ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 138-139.

²⁰⁷ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 142-143.

değişimi anlaşması yapmadığı görülmektedir. Bu durum, vergi cennetlerinin tipik davranış biçimini ortaya koymaktadır.

Türkiye ise, bir OECD ülkesi olarak OECD modelini esas almakla birlikte, diğer OECD ülkeleri ile aradaki gelişmişlik düzeyi farkından doğacak öncelik ve çıkar farklılıklarını dikkate almış ve OECD model anlaşmasına ve yorumuna koyduğu şerhler ve çekincelerle kendi model anlaşmasını oluşturmuştur. Bu model anlaşma çerçevesinde Türkiye 2002 yılına kadar kırkbeş ülke ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşmaları imzalamıştır²⁰⁸.

Vergi cennetlerini belirleyen faktörler açıklanırken, vergi cenneti ülkelerdeki vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmadığı belirtilmişti. Asli faaliyetin vergi cenneti ülkede gerçekleşmediği, zaten bu ülkelerin de böyle bir talebi bulunmadığı, bu nedenle de buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığının çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir telefon, bir faks, bir bilgisayar ve bir sekreterden öteye geçmediği, işlemlerin sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterildiği üzerinde durulmuştu.

Olaya Türkiye açısından bakıldığında, Türk Ticaret Kanununda, Vergi Kanunlarında veya konuyla ilgili diğer kanunlarda, vergi cenneti düzenlemelerini anımsatacak herhangi bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir²⁰⁹.

Sonuç olarak; Türkiye’de banka işlemlerinin gizliliği ve ticari gizlilik kuralları, nakit kontrolü ve vatandaşlık ve vergi numarası zorunluluğu uygulamaları nedeniyle de vergi cenneti olma ihtimali görünmemektedir. Ayrıca konuyu diğer ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi açısından da ele aldığımızda, Türkiye’nin 2002 yılı itibarıyla 45 ülke ile bu anlaşmaları yaptığı görülmektedir. Türkiye’nin vergi cennetlerinin önemli bir özelliği olan gizliliği sergilememesi nedeniyle yine vergi cenneti olmadığı görülmektedir²¹⁰.

²⁰⁸ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 146.

²⁰⁹ HOŞYUMRUK, a.g.e., s. 148-149.

²¹⁰ Hakan AY, Metin MERİÇ, a.g.m. , (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 18.

C. OECD'nin Hazırladığı Rapor Çerçevesinde Tercihli Vergi Rejimi Uygulamalarını Önlemeye Yönelik Türkiye Tarafından Yapılan Çalışmalar

OECD tarafından Türkiye'deki Serbest Bölgeler Rejimi ve İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi potansiyel zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak belirtilmiştir. Serbest Bölge rejimi ile ilgili uygulamanın Türkiye açısından dış ticaretin ve istihdamın gelişmesinde çok önemli katkısı olmuştur. 2002 yılı itibarıyla serbest bölgelerdeki ticaret hacmi 12 milyar dolar civarına ulaşmıştır.

Ülkemiz için çok faydalı olan serbest bölge uygulaması, diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti oluşturması nedeniyle OECD tarafından 2003 yılı Nisan ayı itibarıyla kaldırılması istenmiştir.

Bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile tanınan ayrıcalıkların faaliyette bulunanlar için 2009 yılına, yeni faaliyet göstereceklerin de AB'ne tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar, serbest bölgelere tanınan bazı vergisel ayrıcalıkların kaldırılacağı belirtilmiştir²¹¹.

Bilindiği üzere son zamanlarda AB mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. bunlardan birisi de serbest bölgeler mevzuatında 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemedir. Genel bir ifade ile, yapılan düzenleme şimdiye kadar süresiz ve sınırsız olarak vergileme dışında tutulan serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen gelirleri vergileme kapsamına almaktır.

Ancak yapılan bu değişiklik çerçevesinde, halen serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin müktesep haklarının korunması amacıyla vergisel açıdan bir geçiş düzenlemesine de yer verilmektedir.

Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinin, 5084 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki hali aşağıdaki gibidir;

"Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

²¹¹ Hakan AY, Metin MERİÇ, a.g.m., (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc, s. 19.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaftır."

Maddenin ikinci fıkrasında yer alan "vergi, resim, harç" ifadesi çıkarılmak suretiyle, mali mevzuat hükümleri serbest bölgelerde de uygulanır hale gelmiştir. Ayrıca genel hükümler dışında bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin defter ve belge düzenine ilişkin olarak farklı düzenleme yapılabilmesi amacıyla, Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası değiştirilerek, Maliye Bakanlığına Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Yapılan bu değişiklikle söz konusu fıkra da yer alan " *Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf* " olduğuna ilişkin hüküm de yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Yapılan bu düzenlemeler uyarınca, işyeri, kanuni ya da iş merkezinin serbest bölgelerde olması dolayısıyla daha önce mükellefiyet tesis ettirmemiş olan işletmelerin 06.02.2004 tarihi itibarıyla, genel hükümler çerçevesinde tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir, kurumlar, katma değer ve stopaj gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve elde ettikleri kazançları beyan ederek istisna uygulamaları gerekmektedir²¹².

Diğer yandan 5084 sayılı yasa ile Serbest Bölgeler Yasası'na eklenen geçici 3. madde ile 06.02.2004 tarihinden itibaren Serbest Bölgeler Yasası'na göre kurulan yerlerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

* Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri kazançlar söz konusu tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı

²¹² Seyit Ahmet BAŞ, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", Vergi Dünyası, Sayı: 274, Haziran 2004, s. 102-103.

olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Ancak bu muafiyetin Gelir Vergisi Yasası'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur. Dolayısıyla;

- Tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan kâr payları,

- Tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları,

- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra ana merkeze aktarılan tutar üzerinden,

yüzde 10 oranında gelir vergisi stopajı (tevkifatı) yapılacaktır.

* Serbest bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler geçici 3'üncü madde uyarınca 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden bağışık tutulmuştur. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, bağışıklık uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacaktır.

* Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest Bölgeler Yasası'nın geçici 3'ncü maddesi uyarınca, bu bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Ancak bu istisna Gelir Vergisi Yasası'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifat kapsamı dışındadır.

5084 sayılı yasa ile yukarıda da açıklandığı üzere serbest bölgelerde Türk vergi yasaları geçerli hale getirilerek, bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin sınırsız ve süresiz vergisel teşviklere son verilmiştir. Bu değişikliği sağlayan yasanın gerekçesinde ise mevcut durumun, serbest bölgelerin haksız rekabete yol açmaları ve vergisel anlamda da transfer fiyatlandırması yolu ile vergiye tabi olabilecek kazançların serbest bölgelere aktarılması sonucunda vergiden

kaçınmanın kolaylaştığı görüşüne yer verilmiştir. Bu görüşe ve gerekçeye göre de, "Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden" olmuştur.

Bu görüşte serbest bölgelerin Türkiye'de faaliyete geçtikleri günden bu yana çeşitli çevrelerce yapılan gözlemler etkili olmuştur.

Geçmiş yıllarda "Serbest bölgelerdeki faaliyetlere tanınan vergi ve diğer mali avantajların serbest rekabeti bozacağı endişesi ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) vergi cennetleri ile mücadele kapsamında, Türkiye'deki off-shore bankacılık ve serbest bölge rejimlerini potansiyel zarar verici tercihli rejim listesine almıştır."

Bilahere Avrupa Birliği çerçevesinde ortaya çıkan görüş ve uygulamalar ile ABD'de konuya ilişkin olarak yapılan düzenlemeler serbest bölgeler üzerindeki kaygıları daha da artırmış bulunmaktadır.

Tüm bu gelişmeler sonucunda yapılan yasal değişiklikle serbest bölgede üretilen malların satışından elde edilen kazançların Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması koşulu ile gelir ve kurumlar vergisinden bağışık tutulması öngörülmüş bulunmaktadır.

Serbest bölgelerde uygulanan vergi rejimine karşı yürütülen eleştirilere yeterli duyarlılığın gösterilmemesi sonucunda ortaya çıkan sorunların Türkiye'nin ekonomik ve siyasi işbirliği yapabilme çalışmalarını sürdürdüğü ekonomik blokların istemi ve dayatmaları ile birlikte yukarıda sunulan değişikliklerin yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bir başka açıdan serbest bölgelerle ilgili olarak yapılan vergisel değişiklikler içinde bulunduğumuz iktisadi ve siyasi işbirliğinin öngörüsü ile gerçekleşmiş bulunmaktadır²¹³.

²¹³ Veysi SEVİÇ, "Serbest Bölgelerde Vergileme Rejimi", *Dünya Gazetesi* (22.03.2004), (Erişim: 25.04.2004), www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-04-2004.htm

SONUÇ

1980'li yıllarda dünyanın gündemine giren küreselleşme olgusu, dünya üzerinde sanattan, spora, uluslar arası ilişkilerden, insanların yaşam tarzlarına kadar pek çok alanda olduğu gibi ekonomik anlamda da ulusal sınırların kalkmasına neden olmuş, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımına olanak sağlarken global alanda vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve haksız vergi rekabeti gibi bir takım oluşum ve sorunları da beraberinde getirmiştir.

Küreselleşme ile birlikte ulusal şirketler, çok uluslu şirketlere dönüşmüş, böylece sermaye dünya piyasalarında dolaşmaya başlamıştır. Dünyada bu gelişmeler yaşanırken özellikle azgelişmiş ve sermaye birikimleri yetersiz düzeyde bulunan, fiziki yatırım ve tarım alanları bulunmayan, harita üzerinde bile yerleri bulunamayacak kadar küçük ada ülkeleri durumundaki bazı ülkeler, yabancı sermayeyi çekmek ve ekonomik kalkınmalarını sağlamak amacıyla dolaylı ve dolaysız vergilerde azalış yönünde ayarlamalara girişmişlerdir.

Vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, istisna ve muafiyetlerin geniş tutularak matrahın daraltılması ve vergilendirilecek alanların sınırlandırılması gibi yöntemlerle yapılan ayarlamalar, yatırım ve sermayenin yönünü değiştirerek, küreselleşmeden beklenen, sermayenin ve yatırımların etkin şekilde dağılımı amacını zedelemiş aynı zamanda da ülkeleri vergi tabanlarında aşınmalara neden olarak mali yapılarında bozulmalara yol açmıştır. Her anlamda küçük kabul edilen ülkelerin vergilendirme alanında yaptıkları ayarlamalar, küresel alanda geniş yankılar bulmuş ve dünya gündemini uzunca bir süre meşgul edecek olan haksız vergi rekabetini ortaya çıkarmıştır.

Gelişmiş ya da gelişmekte olan pek çok ülkeyi etkisi altına alan haksız vergi rekabeti, 1996 yılında OECD'nin gündemine oturmuş ve söz konusu olgu ile mücadele amaçlı ilk ciddi çalışmalara bu tarihten itibaren başlanılmıştır.

OECD öncelikle haksız vergi rekabetine neden olan etkenleri belirlemek amacıyla çalışmalara başlamış ve iki yıl süren bir araştırma ve tespit çalışması sonucunda 1998 yılında, kapsamı "zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde meydana getirdiği olumsuz ve çarpıklık oluşturunca etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi" olarak

belirtilen “Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Bir Global Sorun” başlığını taşıyan raporu yayınlamıştır.

Kısaca 1998 raporu olarak adlandırılan raporda, zararlı vergi rekabetine neden olan etkenler olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ile bunları belirleyen faktörler açıklanmış daha sonra da vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve haksız vergi rekabetine ilişkin önlemlere ve tavsiyelere yer verilmiştir.

1998 Raporuna göre, vergi cennetlerinin en temel özelliği, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki oranlara göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Diğer özellikleri ise, vergi cenneti ülkelerdeki bankalarla iş yapan kişi yada kuruluşlara ait bilgilerin ve ticari sırların hiçbir şekilde üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilemeyeceği anlamını taşıyan banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ilkeleri uygulaması; yabancı yatırımcıları ülkeye çekmekte kolaylık sağlama amacını güden nakit kontrolünün bulunmaması uygulaması; yine yabancı yatırımcıları korumak amacıyla diğer ülkelerin vergi idarelerine bilgi vermeme amacını taşıyan vergi anlaşmaları yapmama uygulaması olarak belirtilmiştir.

Tercihli vergi rejimleri ise, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek amacıyla vergi cennetleri ile birlikte, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkenin de uyguladığı, vergisiz kazanç elde etmede sağladığı avantajlar nedeniyle tercih edilme sebebi olan uygulamalardır.

Tercihli vergi rejimi ve vergi cenneti olma niteliklerini taşıyan ülkelerin listesi, 1998 Raporunda belirtilen kriterler doğrultusunda hazırlanan ve “ Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” başlığını taşıyan 2000 raporu ile kamuoyuna açıklanmıştır.

2000 Raporu ile açıklanan listede, vergi cenneti olarak kabul edilen listede, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin sayısı otuzbeş, tercihli vergi rejimleri kapsamında değerlendirilen uygulamaların sayısı ise dokuz ana başlık altında kırkyedi alt dal olarak belirtilmiştir.

Listenin yayınlanmasından sonra OECD söz konusu otuzbeş ülkeye işbirliği çağrısında bulunarak 28 Şubat 2002 tarihine kadar geçiş süreci olarak adlandırılan bir süre tanımış ve işbirliği yapacak ülkelere her türlü desteği sağlayacağı garantisini vermiştir.

OECD'nin çağrısına yirmibeş ülke cevap vermiş, yedi ülke işbirliğine hiç yanaşmamış, üç ülke ise durumları tekrar değerlendirilerek vergi cenneti olma

kriterini taşımadığı gerekçesiyle listeden çıkarılmıştır. Böylece işbirliğine yanaşmayan yedi ülke kara listeye alınmış ve söz konusu ülkeler 2000 raporunda açıklanan ortak yaptırımlarla karşı karşıya kalma riskini kabullenmişlerdir.

OECD'nin başlattığı bu çalışmalara daha sonra G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem Gücü (FATF) gibi çok uluslu organizasyonlarda destek vermişlerdir.

Küreselleşmenin doğal bir sonucu olarak, hem OECD üyesi ülkeler hem de OECD üyesi olmayan ülkeler haksız vergi rekabetinden olumsuz olarak etkilenmektedirler. Bununla birlikte, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke, zararlı vergi uygulamalarına ev sahipliği yapmaktadır. Bu nedenle OECD'nin başlattığı çalışmanın başarıya ulaşması, dünyadaki bütün ülkelerin çalışmalara katılması ve destek vermesi ile olacaktır.

OECD üyesi olmayan ülkelerin çalışmalara destek vermekte çekimser kalması ya da açıkça destek vermeyi reddetmesi halinde haksız vergi rekabetine son vermek amacıyla yapılan çalışmaların sonuçsuz kalmasına neden olabilecektir.

OECD'nin haksız vergi rekabetiyle mücadelede başarıya ulaşmasının ilk ayağını, tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması oluşturmaktadır. Söz konusu rejimlerin sonlandırılması, ülkelerin bu rejimlerden sağladıkları gelirden vazgeçmek istememeleri nedeniyle pek kolay görünmemektedir.

Türkiye, OECD'nin yaptığı çalışmalar sonucunda Serbest Bölgeler ve Kıyı Bankacılığı uygulamalarıyla listeye alınmıştır. Ancak, OECD Türkiye'yi, serbest bölgelerin tamamen kaldırılması açısından değil, serbest bölgelerde uygulanmakta olan ve haksız vergi rekabetine neden olduğu ileri sürülen vergi indirim, istisna ve muafiyetleri açısından listeye dahil etmiştir. Bu anlamda Türkiye'de kurulu yirmialtı serbest bölge varlığını devam ettirecek ancak uygulanmakta olan indirim, istisna ve muafiyetlere son verilecektir.

OECD'nin yayınladığı listede sadece Türkiye'nin serbest bölge rejimleri ve kıyı bankacılığı ile gündeme gelmiş olması tesadüf ya da Türkiye'ye yapılan bir haksızlık değildir. Zira Türkiye'deki serbest bölge uygulaması bünyesinde haksız vergi rekabetine neden olabilecek unsurları barındırmaktadır.

Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda OECD'nin Türkiye'yi neden listeye aldığı açıkça görülebilmektedir. Şöyle ki;

- Türkiye'de serbest bölgeler, hem Dış Ticaret Müsteşarlığının yetki alanında bulunmakta hem de gümrük mevzuatı AB'den aynen alınıp tercüme edildiği

için tanım ve işleyiş olarak gümrük mevzuatı kuralları uygulanmaktadır. Serbest bölge uygulamalarıyla ilgili kararların Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından mı alınacağı yoksa Gümrük Mevzuatı kurallarının mı uygulanacağı konusunda tam bir açıklık söz konusu değildir.

- Türkiye'deki serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar Gelir, Kurumlar ve KDV dahil bütün vergilerden muaftır. Ayrıca serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ve iratlar, Türkiye dahil istenen herhangi bir ülkeye hiçbir vergi ve izne tabi olmaksızın serbestçe transfer edilebilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan çıkarılacak sonuç; serbest bölgeler uygulaması açısından bütün göstergelerin Türkiye'deki uygulamalar aleyhinde olduğudur. Bu nedenle 2002 yılı başlarında girişimlere başlanılmış, bu doğrultuda 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile serbest bölgelere ilişkin mali düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır.

5084 sayılı kanunla serbest bölgelerde Türk Vergi Kanunları geçerli hale getirilerek, burada faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin sınırsız ve süresiz vergisel teşviklere son verilmiş bulunmaktadır. Kanunun maddelere ilişkin gerekçelerinde ise bu durumun, serbest bölgelerde haksız rekabete yol açmaları ve vergisel anlamda da transfer fiyatlandırması yolu ile vergiye tabi olabilecek kazançların bu bölgelere aktarılması sonucunda vergiden kaçınmanın bir yolu olması sebep gösterilmiştir.

Ayrıca vergi incelemesi yapılamaması ve bu nedenle bilgi alınamaması dolayısıyla söz konusu mükelleflerin ülke içinde olan mükelleflerle ilişkilerinde vergisel anlamda açık ve doğru kavranamaması da bir başka sebep olarak yine gerekçede belirtilmiştir.

Yasa temel olarak serbest bölgedeki teşvikleri ortadan kaldırmakta ancak geçici bir madde ile belirli süre vergisel istisnaların uygulanmasına izin vermektedir.

Türkiye'nin, OECD'nin tercihli vergi rejimleri listesinde yer almasına neden olan bir diğer uygulama, Kıyı Bankacılığıdır. Ancak, 1999 yılında yapılan düzenleme ile Türkiye'de kıyı bankacılığı henüz oluşmadan ortadan kalkmıştır. Yapılan düzenleme ile Türkiye'de kurulu bankaların Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesinde kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak amacıyla şube açmalarına engel olunmuştur.

Bu nedenle, kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak isteyen bankalar, Türkiye dışındaki kıyı bankacılığı merkezlerinde şube açarak faaliyetlerine devam etmektedirler.





EKLER

Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Ülkeler

	Sıfır Gelir Vergisi Alan Ülkeler	Düşük Oranlı Gelir Vergisi Alan Ülkeler	İntikal Vergisi Alınmayan Ülkeler	Yalnızca Havale Edilen Gelir Üzerinden Alınan Vergi	Vergi Muafiyetleri Taniyan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Gelir Üzerinden Vergi Alınmayan Ülkeler	Vakıflar	Banka Hesabı Gizliliği	Hamiline Yazılı Hisse Senedi
Andorra	X		X					X	
Anguilla	X		X					X	X
Antigua	X		X						
Austria					X			X	
Bahamas	X		X					X	X
Bahrain	X		X						
Barbados									X
Belgium									
Bermuda	X		X				X		
Botswana									
British Virgin Island			X	X			X		X
Brunei	X								
Channel Islands		X					X		
Cayman Islands	X						X		X
Campione	X		X						
Colorado (USA)									
Cook Islands						X			X
Costa Rica					X	X			X
Cyprus		X		X			X		
Djibouti									
Dominican Republic									
El Salvador									
French	X								
Polonesia									
Gibraltar				X			X		X
Greece									
Grenada									
Guatemala									
Hong Kong		X				X	X		X
Hungary								X	
Ireland					X				

Ek Tablo-2

Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Tercihli Vergi Rejimleri

SIGORTA	
Avusturalya	Kıyı Bankacılığı Birimi
Belçika	Koordinasyon Merkezi
Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezi
Lüksemburg	Reasürans Firmalarına dalgalanmalara karşı tanınan ayrıcalıklar
İsveç	Yabancı (non-life) Sigorta İşlemleri
FINANS VE KİRALAMA	
Belçika	Koordinasyon Merkezi
Macaristan	Risk Sermayesi İşletmeleri
Macaristan	Yurtdışında Faaliyette Bulunan Firmaların Tercihli Rejimleri
İzlanda	Uluslar arası Ticari Firmalar
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
Lüksemburg	Finans Bölümü
Hollanda	Uluslar arası Grup Finansmanı için Risk Rezervleri
Hollanda	Grup içi Finans Aktiviteleri
Hollanda	Finans Bölümü
İspanya	Bask Cuntry ve Navarra Co-ordination Merkezi
İsviçre	İdare İşletmeleri
FON YÖNETİCİLERİ	
Yunanistan	Yatırım Fonu / Portföy Yatırımı (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmet Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)
Lüksemburg	Fon Yönetim Firmaları (yalnızca bir fonu ellerinde bulunduran yönetim firmalarının vergilendirilmesi)
Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezi (Fon Yönetiminin Vergilendirilmesi)
BANKACILIK	
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri
Kanada	Uluslar arası Bankacılık Merkezleri
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merkezi
İtalya	Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi
Kore	Dövizle İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Aktiviteleri

Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezindeki Dış Şubeler
Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi
HEADQUARTER REJİMİ	
Belçika	Koordinasyon Merkezi
Fransa	Headquarter
Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri
Yunanistan	Yabancı İşletme Ofisleri
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Cost-plus Ruling)
Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezi
İspanya	Bask Cuntry ve Navarra Co-Ordination Merkezleri
İsviçre	İdari İşletmeleri
İsviçre	Hizmet İşletmeleri
DAĞITIM MERKEZİ REJİMLERİ	
Belçika	Dağıtım Merkezleri
Fransa	Lojistik Merkezleri
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Cost-Plus / Resale minus Ruling)
Türkiye	Serbest Bölgeler
HİZMET MERKEZİ REJİMLERİ	
Belçika	Hizmet Merkezleri
Hollanda	Transfer Fiyatlandırma (Cost-Plus Yöntemi)
GEMİCİLİK	
Kanada	Uluslar arası Gemicilik
Almanya	Uluslar arası Gemicilik
Yunanistan	Gemicilik Ofisleri
Yunanistan	Gemicilik Rejimi (27/75 Sayılı Yasa)
İtalya	Uluslar arası Gemicilik
Hollanda	Uluslar arası Gemicilik
Norveç	Uluslar arası Gemicilik
Portekiz	Madeira Uluslar arası Gemicilik Kaydı
DİĞER AKTİVİTELER	
Belçika	Informal Capital Düzenlemeleri
Belçika	Dış satım yapan şirketlerle ilgili düzenleme (Ruling on Foreign Sales Corporation Activities)
Kanada	Dar Mükelleflerin Sahip Olduğu Yatırım İşletmeleri
Hollanda	Informal Capital Düzenlemeleri
Hollanda	Dış satım yapan şirketlerle ilgili düzenleme (Ruling on Foreign Sales Corporation Activities)
A.B.D.	Dış Satım Şirketleri (Foreign Sales Corporation)

Kaynak: N. Semih Öz, "Zarar Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 56-58.

Ek Tablo-3
Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Dahil) GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	26.9	27.3	27.9	27.9	28
OECD-Pasifik Bölgesi	29.3	28.9	29.2	28.8	29
OECD-Avrupa	37.4	39.2	39.4	39.5	39.9
OECD Toplam	35.0	36.5	36.8	36.9	37.3
Türkiye	20.0	25.4	27.9	28.4	31.3

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 176.

Ek Tablo-4
Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Hariç) GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	22.3	22.4	23.1	22.9	22.9
OECD-Pasifik Bölgesi	26.8	25.9	25.8	25.3	25.5
OECD-Avrupa	27.4	28.0	28.1	28.3	28.7
OECD Toplam	26.8	27.1	27.3	27.3	27.7
Türkiye	16.1	21.4	23.8	24.3	25.5

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 177.

Ek Tablo-5
Sosyal Güvenlik Ödemelerinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	4.6	4.9	4.9	5.0	5.0
OECD-Pasifik Bölgesi	2.5	3.0	3.4	3.4	3.4
OECD-Avrupa	10.0	11.2	11.3	11.2	11.2
OECD Toplam	8.2	9.4	9.5	9.6	9.5
Türkiye	3.9	4.0	4.0	4.1	6.0

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 177.

Ek Tablo-6
Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	2.3	3.0	3.3	3.2	3.1
OECD-Pasifik Bölgesi	4.0	3.8	3.7	3.7	3.6
OECD-Avrupa	2.5	2.9	3.1	3.2	3.2
OECD Toplam	2.7	3.0	3.2	3.3	3.3
Türkiye	1.3	1.5	1.6	1.7	2.4

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 177.

Ek Tablo-7
Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	12.5	12.2	12.6	13.0	13.2
OECD-Pasifik Bölgesi	10.5	9.4	9.4	9.3	9.2
OECD-Avrupa	10.6	10.0	9.9	10.0	10.0
OECD Toplam	10.7	10.1	10.1	10.1	10.1
Türkiye	5.4	5.2	6.0	7.7	7.4

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 178.

Ek Tablo-8
Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	7.9	7.8	7.8	7.5	7.6
OECD-Pasifik Bölgesi	8.6	8.7	8.8	8.6	8.8
OECD-Avrupa	11.8	12.6	12.5	12.3	12.6
OECD Toplam	10.8	11.6	11.5	11.4	11.6
Türkiye	5.6	9.7	10.3	10.2	11.2

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 178.

Ek Tablo-9
OECD Ülkelerinde Kamu Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1990	1996	1997	1998	1999
Avustralya	19.6	19.3	18.9	18.7	19
Çek Cumhuriyeti	9.0	10.1	10.2	10.4	10.5
Lüksemburg	13.7	18.2	17.3	16.8	16.5
Hollanda	14.5	14.0	13.8	13.6	23.1
İngiltere	20.5	19.4	18.4	18.2	18.3
İrlanda	16.8	17.7	17.7	15.0	11.7
Japonya	9.0	10.0	9.9	10.2	10.3
Kore	10.2	10.2	10.1	11.1	10.28.4
Meksika	8.4	9.7	9.9	9.4	10.0
Türkiye	10.0	9.9	10.8	11.0	13.2

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 178.

Ek Tablo-10
Vergi Cenneti Ülkelerde Bulunan Vergi Oranları

Ülkeler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Emlak Vergisi	Damga Vergisi	Diğer Vergiler
Andorra	0	0	0	%1-2	0	Belediye Vergileri Yıllık 15-20.000 Birim
Liberya	%1,08	0	0	0	0	0
Lichtenştayn	%18	%7.5-15	%2-6.5	%4	%1	V.I.V %0.5-18
Marşal Adaları	%5-40	0	0	0	0	0
Monako	0	%0-35	%5.5-19.6	0	%2-7.5	V.I.V %8-16
Nauru	0	0	0	0	0	0
Vanatu	0	0	0	0	%1-5	İthalat ve ihracat Vergisi %5

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 134.

Ek Tablo-11
Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları

Ülkeler	Gelir Vergisi (%)	Kurumlar Vergisi (%)	Katma Değer Vergisi (%)	Diğer Vergiler (Emlak,V.I.V,Damga)
Avustralya	20-47	36	10	Sair Vergiler 48.5
Çek Cum.	15-32	31	22	Emlak Vergisi 0.3-4.5, V.I.V 7-40
Hollanda	33.9-60	35	17.5	Emlak Vergisi 0.6, V.I.V 0
İngiltere	10-40	30	17.5	Damga Vergisi 0-4, V.I.V 40
İrlanda	22-44	16	21	Damga Vergisi 3-9, V.I.V 0
Japonya	10-50	41	5	Damga Vergisi 0, V.I.V 10-70
Kore	10-40	30.8	10	Damga Vergisi 0,

				V.I.V 10-50
Lüksemburg	0-46	31.3	15	Emlak Vergisi 0.5, V.I.V 1.8-14.4
Meksika	1.7-8.2	30	15	V.I.V 0, Emlak Vergisi 33.3
Türkiye	20-45	33	18	Emlak Vergisi 0.001-0.004, V.I.V 1-10, İvazsız İnt. 10-30

Kaynak: Şennur HOŞYUMRUK; Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003, s. 136-138.

KAYNAKÇA

1. "euturkey-Avrupa Birliği İletişim Platformu-Avrupa Birliği'nin Tarihçesi", (Erişim: 05.04.2002). <http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>
2. ACAR İbrahim, YAVUZ Ali, "Globalleşme Olgusu ve Finans Piyasalarının Gelişimi", **Globalleşme Sürecinde Türkiye'de Finans Piyasalarının Gelişimi**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, "Ege Bölgesi Maliye Bölümleri Araştırma Görevlileri Sempozyumunda sunulan Tebliğ", 26-28 Kasım 1998 Çakırağa Tatil Köyü, Seferihisar-Izmir
3. ACAR Mustafa, "Ekonomik, Siyasal ve Sosyal, Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?", Erişim: 25.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/dergiler/ldsaiy25-26/252603.htm
4. AĞBAL Naci, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl. 9, Sayı. 105, Eylül 2001
5. AĞBAL Naci, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II", **Yaklaşım Dergisi**, YIL: 9., Sayı: 106., Ekim 2001
6. AKAT Asaf Savaş, "THE CHALLENGES AND OPPORTUNITIES OF GLOBALIZATION", **THE POLITICAL ECONOMY OF GLOBALIZATION: The New Identity of State in the 21st Century**, (Moderator: Asaf Savaş AKAT), FRIEDRICH NAUMANN FOUNDATION in co-operation with MARMARA UNIVERSITY-EC-INSTITUTE, BILGI UNIVERSITY and INSTITUTE FOR SOCIETY AND ECONOMY, Ankara 1999
7. AKDIŞ Muhammet, **Global Finansal Sistem Finansal Krizler ve Türkiye**, Beta Basım Yayım, İstanbul 2000
8. AKKAYA Şahin, "Küreselleşme ve Vergi Politikası" İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 42. Seri / Yıl 2002, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 4402, İstanbul 2003
9. AKTAN Coşkun Can, "Globalleşmenin Boyutları", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/boyutlar.htm
10. AKTAN Coşkun Can, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı fırsatlar", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/firsatlar.htm
11. AKTAN Coşkun Can, "Globalleşmenin Ortaya çıkardığı tehlikeler", Erişim: 19.02.2004., www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlike.htm
12. AKTAN Coşkun Can, "Globalleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler", Erişim: 15.02.2004, www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/nedenler.htm

13. AKTAN Coşkun Can, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ortaya Çıkma Nedenleri", (Erişim: 01.04.2004), www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/Nedenler.htm
14. AKTAN Coşkun Can, **Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi (1980-1990 Türkiye Deneyimi)**, Afa Güncel Olaylar Dizisi: 8, İstanbul 1992
15. AKYAZI Haydar, PARLAK Uygur, "Elektronik Ticarete Ödeme Araçları", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Haziran 2000, Yıl: 37, Sayı: 6
16. ALPTÜRK Ercan, "İSTANBUL KONFERANSLARI-III Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **Vergi sorunları**, Haziran 2001, Sayı: 153
17. ALTUĞ Osman, **Kayıt dışı Ekonomi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999
18. ANBAR Adem, "E-Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Erişim: 05.03.2003, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/11/17-adem/17-adem.htm>
19. ARIKAN Zeynep, AY Hakan, "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 83, Ağustos 1995
20. ARIKAN Zeynep, "Vergi kaçakçılığının Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Maliye Yazıları**, Sayı: 44, Temmuz-Eylül 1994
21. ASLAN Abdullah, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001
22. ASLAN Sinan, "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 98, Kasım 1996, s. 126.
23. AVI-YONAH Reuven S., "Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi", (Çeviren : Serkan BENK), **Vergi Dünyası**, Sayı : 273, Mayıs 2004
24. AY Hakan, "Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası**, Sayı: 236., Nisan 2001
25. AY Hakan, MERİÇ Metin, "Küreselleşme Bağlamında Vergi Kayıp Kaçakları", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/4_1_h.ay-m.meric.doc
26. AYANOĞLU Ejder, "Türkiye'de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu", **Yaklaşım**, Nisan 1996, Sayı: 40
27. AYDIN Selda, "Asya Krizi ve Sermaye Hareketlerinin Vergilendirmesi", **Maliye Dergisi**, sayı:133, Ocak-Nisan 2000
28. AYDIN Selda, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl. 9, Sayı. 103, Temmuz 2001

29. BAĞRIAÇIK Atilla, "Türkiye'de Serbest Bölgelerin Avantajları", **Yaklaşım**, Temmuz 2000, Sayı: 91
30. BAŞ Seyit Ahmet, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 274, Haziran 2004
31. BAŞARAN Funda, "Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum", **Vergi Sorunları**, Sayı: 156, Eylül 2001
32. BAŞTÜRK Şenol, "BİR OLGU OLARAK KÜRESELLEŞME: SORUNLAR VE BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ; KÜRESEL YÖNETİŞİM", Erişim: 19.02.2004, www.lsguc.org/senol1.htm
33. BİÇER Hüsamettin, "Vergi Sistemi ve Denetim", **Vergi Dünyası**, Sayı: 41
34. BİLİCİ Nurettin, "Vergi Cennetleriyle Mücadele", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~malibesempozyumu/7_1_n.bilici.doc
35. BOZKURT Veysel, "Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar", **Küreselleşmenin İnsani Yüzü**, Derleyen: Veysel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul 2000
36. BÜYÜKUSLU Ali Rıza, "Küreselleşmenin Sosyal ve Kültürel Hayata Etkisi", **Küreselleşmenin İnsani Yüzü**, Derleyen: Veysel BOZKURT, Alfa Yayınları, İstanbul 2000
37. CANGİR Niyazi, "Vergide Rekabet yada Vergi Politikasının Değişen İşlevi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 91., Temmuz 2000
38. CRAVENS Karen S., "Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü", (Çeviren: İhsan Günaydın), **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2000, Sayı: 141
39. ÇELİK Orhan, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1
40. ÇELİKKAYA Ali, "Mükellefin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", (Erişim: 01.04.2004), www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm
41. ÇEVİK Savaş, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 270, Şubat 2004
42. ÇİMAT Ali, TAŞ Mahir, "Türkiye'de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 61, Ekim-Kasım 2002
43. DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2001, Erişim: 08.10.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>
44. DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2000 Erişim: 03.11.2003, <http://ekutup.dpt.gov.tr/dunya/oik560.pdf>

45. EBİRLİ Kevser Altay, "Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)", **Vergi Raporu Dergisi**, Haziran-Temmuz 2000, Sayı: 47
46. EKİN Nusret, "Küreselleşme ve Gümrük Birliği (Çalışma Yaşamında Dönüşüm: Çelişkiler ve Fırsatlar)", İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1999-47, İstanbul 1999
47. ENGİN İsmail, "Vergi Rekabeti, AB ve Türkiye", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu", 17. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Mayıs-2002, TÜRMOB Yayınları-185
48. ERDEL Veysel, OKUMUŞ Semi, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması", **Vergi Sorunları**, Temmuz 2002, Sayı: 166
49. ERDOĞAN Mustafa, "Küreselleşmeye Dair", Erişim: 19.02.2004, www.liberal-dt.org.tr/guncel/Erdogan/me_kuresellesme.htm
50. ESEN Ahmet, "Yasa ile Vergi Kaçakçılığı Olur mu Sizce? Ülkemizde Bal Gibi Oluyor İştet...", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 407, 15 Ağustos 1997
51. EŞKİNAT Rana, **Küreselleşme ve Türkiye Ekonomisine Etkisi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları: No. 1036, Hukuk Fakültesi Yayınları: No.3, Eskişehir 1998
52. EYÜPGİLLER S. Saygın, "Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2002, Sayı: 249
53. GİRAY Filiz, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**, Nisan 2004, Sayı 272
54. GİRAY Filiz, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 260, Nisan 2003
55. GÖKAL İsmail, "Globalleşme", Erişim: 19.02.2004., www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/ekim97/globalle.htm
56. GÜNAYDIN İhsan, "Uluslararası Transfer Fiyatlama Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Yatırımla İlişkisi", **Maliye Yazıları**, Sayı: 65
57. GÜNAYDIN İhsan, BENK Serkan, "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlenmede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi", (Erişim: 19.05.2004), http://www.uludag.edu.tr/~maliyesempozyumu/5_1_gunaydin-s.benk.doc
58. GÜRBÜZER Selma, "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)", (Erişim: 01.04.2004), www.hazine.gov.tr/makaleler/selma.pdf
59. HAMZAÇEBİ M. Akif, "Elektronik Ticarete İşyeri", **Finansal Forum**, 21.06.2000.

60. HAMZAÇEBİ M. Akif, "E-Ticarete İlişkin Sorunlar", Erişim: 07.03.2003, www.ymm.net/e-ticaret/hamzacebi.htm
61. HOŞYUMRUK Şennur, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları:No.775, Eskişehir-2003
62. IŞIK A.Kadir, "Globalleşmenin Kısa Tarihi ve Mali Olaylar", **Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 18, Haziran 2002
63. KARACA Yüksel, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada" **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, Haziran 2001
64. KARACA Yüksel, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 İlerleme Raporu Yayımlandı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 160, Ocak 2002
65. KIZILOĞLU Onur, "Vergi Cenneti ve Avantajları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75., Mart 1999
66. KIZILOĞLU Şükrü, "Off-Shore Bankalardaki Mevduat Hesaplarının Beyanı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 75., Mart 1999
67. KÖKVER Muzaffer, "Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı, Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır", **Vergi Dünyası**, Haziran 2003, Sayı: 262
68. MOSKOV Michael. H., "Global Finans Piyasalarındaki Bozulmalar: Kamu Politikasının Rolü", (Çeviren: Salih BARIŞIK), **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Feramuz AYDOĞAN Anısına, Cilt-2, Sayı-1, Nisan 2001
69. ODABAŞI Harun, "Para Sihirbazları", **Aksiyon**, Sayı: 33, 10-16 Nisan 1999
70. ÖKE Mim Kemal, **Küresel Toplum**, Avrasya-Bir Vakfı ASAM yayınları: 26, ASAM Avrasya Stratejik Araştırmalar Merkezi Yayınları, Ankara 2001
71. ÖNDER İzzettin, "**Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme**", (Erişim: 01.04.2004), <http://maun.istanbul.edu.tr/siyasal/Turkce/Dergi/Sayi%2023-24/19.htm>
72. ÖNDER İzzettin, "Küreselleşme ve Vergi Politikaları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2000
73. ÖZ N.Semih, "Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 143, Ağustos 2000
74. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 03.07.2000 Tarihli Resmi Gazete

75. SEVİĞ Veysi, "Serbest Bölgelerde Vergileme Rejimi", **Dünya Gazetesi** (22.03.2004), (Erişim: 25.04.2004), www.turmob.org.tr/turmob/basin/22-03-2004.htm
76. SEVİNÇ Eser, "Elektronik Ticaret Böyle Vergilendirilir", Erişim: 05.03.2003, www.ymm.net/e-ticaret/elektronik_ticaret_boyle_vergilendirilir.htm
77. ŞEKER H.Nezih, **Vergi İncelemeleri**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Bursa 1994
78. TANZI Vito, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", (Çeviren: Hüseyin ŞEN), **Vergi Dünyası**, Sayı 241, Eylül 2001
79. TOBB; **Vergilemede Global Eğilimler- AB ve Türk Vergi Sistemi**, , TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara-Mayıs 2001
80. TOSUNER Mehmet, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 85., Ekim 1995
81. TOSUNER Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaası, İzmir 1989
82. YALTI SOYDAN Billur, "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 91
83. YUMUŞAK İbrahim Güran, "Elektronik Ticaretin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", Erişim: 05.03.2003, www.ceterisparibus.net/arsiv/igy.doc
84. ZENCİRKIRAN Memet, **KÜRESELLEŞME: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**, Erişim: 19.02.2004, www.isguc.org/memet2.htm