

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**KÜRESELLEŞMENİN TÜRK VERGİ POLİTİKALARI
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 2003-2017 DÖNEMİ ÜZERİNE BİR
ÇALIŞMA**

Yüksek Lisans Tezi

YİĞİT SEVİNDİK

İSTANBUL, 2019

**T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KÜRESEL SİYASET VE ULUSLARARASI İLİŞKİLER
PROGRAMI**

**KÜRESELLEŞMENİN TÜRK VERGİ
POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 2003-2017
DÖNEMİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA**

Yüksek Lisans Tezi

YİĞİT SEVİNDİK

Tez Danışmanı: DR. ÖĞR. ÜYESİ PELİN YANTUR

İSTANBUL, 2019

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KÜRESEL SİYASET VE ULUSLARARASI İLİŞKİLER YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Adı: Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerindeki
Etkisi: 2003-2017 Üzerine Bir Çalışma
Öğrencinin Adı Soyadı : Yigit Sarırdik

Tez Savunma Tarihi : 22.05.2019

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.


Doç Dr. Burak KÜNTAY
Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.


Program Koordinatörü
İmza

Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmzalar

Tez Danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Petin Yantur

Üye Doç. Dr. Burak Kuntay

Üye Dr. Öğr. Üyesi Sema Bayram





ÖZET

KÜRESELLEŞMENİN TÜRK VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: 2003-2017 DÖNEMİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Yiğit SEVİNDİK

Küresel Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Pelin YANTUR

Mayıs 2019, 89 sayfa

Her alanda sınırsız bir etkiye sahip olan küreselleşme, ulus devlet anlayışının zayıflamasına paralel olarak devletin egemenlik gücünün en büyük göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi üzerinde de etkili olmuştur. Küreselleşmeyle birlikte dinamik bir yapı haline gelen devletin, küresel vergi sorunları üzerinde bağımsız politika izlemesi de güçleşmiştir.

Bu çalışmada küreselleşmenin Türkiye’de uygulanan vergi politikaları üzerinde meydana getirmiş olduğu etkiler 15 yıllık bir dönem kısıtı altında araştırılmıştır. Türkiye’nin küreselleşmenin olumsuz etkileri karşısında ne gibi önlemler aldığı, küreselleşmenin avantajlarından faydalanmak için ne gibi teşvikler uyguladığı vergi politikası çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden literatür taraması yönteminden faydalanılmıştır. Çeşitli kaynaklardan yapılan araştırmalar çerçevesinde 2003-2017 yılları arasında Türkiye’nin yabancı sermaye yatırımlarını çekmeye yönelik politikalar üzerinde yoğunlaştığı, bu kapsamda çeşitli teşvik ve indirimler içeren yasal düzenlemeler yapıldığı, bu politikalar sonucunda ise vergi türlerinin yapısı ve üretim faktörleri üzerindeki veri yükünün değiştiği; küreselleşmenin olumsuz etkilerini minimize etmeye yönelik çeşitli yasal düzenlemelerle önlemler alındığı; küresel vergisel entegrasyonun sağlanması amacıyla mevzuatta ve kurumsal yapıda düzenlemeler yapıldığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Vergi Politikası, Türk Vergi Sistemi, Türkiye Ekonomisi

ABSTRACT

THE EFFECT OF GLOBALIZATION ON TURKISH TAX POLICIES: A STUDY ON THE PERIOD 2003-2017

Yiğit SEVİNDİK

Global Politics and International Relations Master Program

Thesis Advisor: Dr. Pelin YANTUR

May 2019, 89 pages

Globalization, with far reaching implications in all areas, has also been effective on the taxational authority, which is one of the biggest indicators of the state's sovereignty power, in conjunction with the weakening of nation state idea. Pursuing of independent tax policies by the state has become more difficult, which itself has become a dynamic structure with globalization.

In this study, impact of globalization on implementation of Turkey's tax policies is examined for a determined period of 15 years. Properties of preventative measures taken by Turkey against the negative effects of globalization and type of implemented incentives are examined within the scope of tax policy.

In this study, literature review method among qualitative research methods was utilized. Research of various sources yielded these conclusions; in between 2003 2017 time period, Turkey concentrated efforts on policies to attract foreign capital investments, several legislative reforms containing incentives and deductions has been implemented for realization of this purpose, and as the result of these policies tax type structure and tax encumbrances on production factors transitioned and changed. On account of these occurances, several legislative reforms has also been implemented with the intend to minimize the negative effects of globalization, also adjustments to regulations and to organisational structure for achievement of global taxational integration has been undertaken.

Keywords: Globalization, Tax Policy, Turkish Tax System, Turkey's Economy

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	x
1. GİRİŞ	1
2. KÜRESELLEŞME KAVRAMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE ETKİLERİ	3
2.1 KÜRESELLEŞME KAVRAMI.....	3
2.2 KÜRESELLEŞMENİN TARİHÇESİ.....	4
2.3 KÜRESELLEŞME YAKLAŞIMLARI.....	6
2.3.1 Aşırı Küreselleşmeciler (Radikaller)	6
2.3.2 Küreselleşme Karşıtları (Kuşkucular)	7
2.3.3 Dönüşümcüler.....	8
2.4 KÜRESELLEŞMENİN AKTÖRLERİ.....	8
2.4.1 Ulus Devletler	9
2.4.2 Uluslararası Kuruluşlar	10
2.4.3 Çok Uluslu Şirketler	11
2.4.4 Uluslararası Sivil Toplum Örgütleri	11
2.5 KÜRESELLEŞMENİN BOYUTLARI	12
2.5.1 Teknoloji Boyutu.....	12
2.5.2 Ekonomik Boyutu	13
2.5.3 Siyasi Boyutu	15
2.5.4 Sosyo-Kültürel Boyutu	16
3. KÜRESELLEŞMENİN TÜRK VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	18

3.1 VERGİ POLİTİKASI.....	18
3.1.1 Vergi Kavramı ve Tanımı.....	19
3.1.2 Vergilemenin Amaçları.....	19
3.1.2.1 Mali (Fiskal) amaç.....	19
3.1.2.2 Mali olmayan (Ekstra fiskal) amaç	20
3.1.3 Vergilendirme İlkeleri	20
3.1.4 Vergilerin Sınıflandırılması.....	20
3.1.4.1 Gelir üzerinden alınan vergiler.....	21
3.1.4.2 Servet üzerinden alınan vergiler.....	22
3.1.4.3 Harcamalar üzerinden alınan vergiler.....	22
3.1.5 Türk Vergi Sistemi.....	22
3.1.5.1 Gelir vergisi.....	22
3.1.5.2 Kurumlar vergisi.....	23
3.1.5.3 Katma değer vergisi	25
3.1.5.4 Özel tüketim vergisi	25
3.1.6 Türkiye'nin Kamu Mali Sistemi	27
3.1.7 2003-2017 Yılları Özelinde Türkiye'nin Ekonomik Yapısı.....	28
3.1.7.1 Makroekonomik göstergeler	33
3.1.7.1.1 Büyüme.....	34
3.1.7.1.2 Enflasyon.....	35
3.1.7.1.3 İşsizlik.....	35
3.2 KÜRESEL VERGİ SORUNLARI	35
3.2.1 Vergi Rekabeti.....	36
3.2.1.1 Vergi cennetleri	38
3.2.1.1.1 Vergi cennetlerindeki varlıkların tahmini değeri	43
3.2.1.1.2 Vergi cennetlerinin Türkiye'de neden olduğu tahmini vergi kaybı	46
3.2.1.2 Tercihli Vergi Rejimleri	48
3.2.2 Çifte Vergilendirme	49
3.2.3 Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması	52
3.2.4 Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi.....	54

3.3 TÜRKİYE ÖRNEĞİNDE 2003-2017 DÖNEMİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA	
.....	59
3.3.1 Küreselleşmenin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi.....	59
3.3.2 Küreselleşmenin Türk Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	70
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	75
KAYNAKÇA	78



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2.1: Teknoloji ve Bilimin Küreselleşmesi	6
Tablo 3.1: Optimal Vergi Sistemi İçin Altı Temel İlke	20
Tablo 3.2: Rakamsal Verilerle Türk Mali Sistemi (Milyon TL).....	27
Tablo 3.3: Türkiye’de Yurtiçi Tasarrufların ve Sabit Sermaye Yatırımlarının GYSH İçindeki Payı.....	31
Tablo 3.4: Türkiye’nin 2003-2017 Yılları Makroekonomik Göstergeleri	33
Tablo 3.5: Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımı ve Gini Katsayısı	34
Tablo 3.6: Farklı Vergi Cennetleri Listesinde Yer Alan Ülkeler.....	41
Tablo 3.7: Vergi Cennetlerindeki Finansal Varlıklar.....	44
Tablo 3.8: Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerindeki Kazançları	45
Tablo 3.9: Mart/2019 İtibariyle Dünya Nüfusu ve İnternet Kullanıcı Sayısı	54
Tablo 3.10: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları	63
Tablo 3.11: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları	64
Tablo 3.12: Türkiye’den Vergi Cenneti Ülkelere Yapılan Sermaye İhracı (2005)....	66
Tablo 3.13: Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Sağlanan Temel Destekler	68
Tablo 3.14: Türkiye’de Vergi Yükünün Yıllara Göre Dağılımı	70

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Teknolojinin Küreselleşmesinin Katmanları	13
Şekil 3.1: Merkez Bankası Brüt Döviz Rezervleri.....	29
Şekil 3.2: Türkiye’de Cari Açık ve Rezerv Varlıklardaki Değişim	32
Şekil 3.3: Türkiye’nin Off-Shore’a Kaçan Para Nedeniyle Maruz Kaldığı Tahmini Vergi Kaybı (OECD’nin %10 Baz Oranı ile)	48
Şekil 3.4: Dünyadaki e-Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı.....	56
Şekil 3.5: Dünya Ticaret Hacmi Değişimi (Milyar \$).....	56
Şekil 3.6: Türkiye’de Elektronik Ticaret Hacmi.....	57
Şekil 3.7: Elektronik Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı	57
Şekil 3.8: Türkiye’de Özelleştirme Gelirleri (Milyar \$)	61
Şekil 3.9: Türkiye’de Üretim Faktörleri Üzerindeki Ortalama Efektif Vergi Oranı..	62
Şekil 3.10: Türkiye’de Kurumlar Üzerindeki OEVO ile DYSY Arasındaki İlişki....	65
Şekil 3.11: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	71
Şekil 3.12: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	71
Şekil 3.13: Harcamalar (KDV ve ÖTV) Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	72
Şekil 3.14: Türkiye’de İç-Dış Borçlanma ve Faiz Ödemeleri (Milyon TL)	73

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı)

ÇUŞ: Çok Uluslu Şirket

EVO: Efektif Vergi Oranı

DYSY: Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları

FED: Federal Reserve System

G20: Group Of Twenty

GATT: General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

GSMH: Gayrisafı Milli Hasıla

GSYH: Gayri Safı Yurtiçi Hasıla

IMF: International Money Fund (Uluslararası Para Fonu)

KDV: Katma Değer Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

NAFTA: North American Free Trade Agreement (Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması)

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

OEVO: Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranı

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

TCMB: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TJN: Tax Justice Network

WTO: World Trade Organization (Dünya Ticaret Örgütü)

WB: World Bank (Dünya Bankası)



1. GİRİŞ

“Küreselleşmeye karşı çıkmak, Yer çekimine karşı çıkmak gibi bir şeydir.”

(K. Annan)

Son yıllarda popüler olarak kullanılan küreselleşme kavramı, içinde yaşadığımız dünyayı birçok alanda değişime uğratmıştır. Değişim bazen zorunlu bazen de gönüllü olmuştur. Tabi ki bu değişimlerin bazen avantajlar bazen de dezavantajlar getirdiği yadsınamaz bir gerçektir. Bu değişimden ulus devlet ve sahip olduğu temel fonksiyonlar da etkilenmiştir. Küresel dünyada meydana gelen gelişmeler sonucu ulus devlet, egemenliğin sonucu varlığının ise asli gereksinimi olan vergilendirme yetkisini gözden geçirmek, revize etmek veya kısmen bir üst oluşuma devretmek zorunda kalmıştır.

Bu çalışmanın amacı Türk vergi politikalarının, küreselleşmenin en üst düzeyde olduğu 15 yıllık bir periyotta ne gibi değişimler ve dönüşümler geçirdiğinin araştırılması ve bu değişimlerin sonuçlarının eldeki verilerle incelenmesidir.

Araştırmada Türk vergi politikasının 2003-2017 yıllarındaki dönüşümü incelenmiş olup; bu dönüşümdeki temel etkenler ele alınmıştır. Araştırmada nitel analiz tekniklerinden literatür taraması yöntemi kullanılmıştır. Konu hakkında yayımlanmış olan kitap, makale, araştırma raporları ve kamu kurum ve kuruluşlarından elde edilen veriler kullanılmıştır.

Küreselleşme günümüzde birçok alanda etkili olduğu için yerli ve yabancı birçok araştırmaya konu olmuştur. Küreselleşmenin vergilendirme boyutunun Türkiye ve 2003-2017 özelinde daha önce bir araştırmaya konu edilmemiş olması bu çalışmayı anlamlı kılmaktadır. Bu sebeple çalışmada varılan sonucun ve elde edilen verilerin gelecekte yapılacak olan bilimsel çalışmalara kaynak olacağı öngörülmektedir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş bölümü olup; bu bölümde çalışmanın amacına, kapsamına, önemine, araştırma ve veri toplama yöntemine değinilmiştir.

İkinci bölümde küreselleşme kavramı ele alınmıştır. İlk olarak küreselleşmenin tanımı yapılarak tarihçesi ele alınmıştır. Daha sonra literatürde küreselleşme ile ilgili yer alan farklı görüşlere yer verilmiştir. Devamına küreselleşmenin aktörleri ve boyutları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Bu kapsamda ilk olarak vergi politikası incelenmiş olup; bu çerçevede vergi kavramına, Türk vergi sistemine, Türkiye'nin mali yapısına, 2003-2007 yılları arasında Türkiye ekonomik yapısına ve makroekonomik göstergelerine değinilmiştir. Devamına küresel vergi sorunları araştırılmış olup; son olarak Türkiye örneğinde 2003-2017 yılları özelinde küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Dördüncü bölüm sonuç ve değerlendirme bölümüdür. Çalışmanın bu kısmında elde edilen veriler doğrultusunda yorum ve değerlendirmelere yer verilerek çözüm önerilerinde bulunulmuş ve tez çalışması sonuçlandırılmıştır.

2. KÜRESELLEŞME KAVRAMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE ETKİLERİ

İnsanoğlu, genetik kodunda bulunan merak, öğrenme isteği ve sosyal bir varlık olması nedeniyle tarih boyunca çevresiyle sürekli etkileşim halinde olmuştur. Medeniyetlerin oluşması da bu etkileşim ve iletişim ile gerçekleşmiştir. Tarihsel süreçte yaşanan sosyal, teknolojik ve ekonomik gelişmeler küreselleşme sürecini hızlandırmış; tehdit ve savaş gibi dönemlerde ise yavaşlamıştır. George Modelski'ye göre “*küreselleşme dünyanın büyük medeniyetleri arasındaki artan bağlantının tarihidir*”. Ancak teknolojinin bu denli gelişmesiyle küreselleşme süreci artık yeni bir ivme kazanmıştır (Kaya 2009, s. 1).

Günümüz dünyasında iktisadi liberalizm öyle bir hal almıştır ki artık dünya 21. yüzyıl başlarından itibaren hiç olmadığı kadar Adam Smith ve David Ricardo'nun anlattığı forma benzemiş durumdadır (Burchill & Linklater 2015, s. 106).

Son 20-30 yılda meydana gelen Berlin Duvarının yıkılması, 11 Eylül 2001'deki terör saldırısı gibi olaylar medya aracılığıyla tüm dünyanın gözü önünde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla insanlar artık düşünce biçimlerini ulus devlet düzeyinden küresel düzeye çıkarmışlardır. Bireyler artık öteki insanlara bağımlılıklarının daha çok farkındadırlar (Giddens 2012, s. 87).

2.1 KÜRESELLEŞME KAVRAMI

Küreselleşme, son 20 yılda hiç olmadığı kadar hızlı gelişmiştir. Ancak bu özelliğine rağmen küreselleşmenin belli bir tanımı bulunmamaktadır. Küreselleşme, sosyal, ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu sınırların ortadan kalkması; dünyanın farklı yerlerindeki devletlerin, ulusların arasındaki etkileşimin artması ve birbirlerine bağımlı hale gelmesi olarak tanımlanabilir (Kıvılcım 2013, s. 221). Marshall McLuhan, ‘*dünya küresel bir köydür*’ sözü ile küreselleşmeyi açıklamaya çalışmıştır. McLuhan'a göre bu durumda en büyük etmen ise telekomünikasyon araçlarındaki ilerlemedir.

Küreselleşme dünya üzerinde sosyal ilişkilerin yoğunlaşması olarak da tanımlanabilir (Kartal Z. 2007, s. 254). Dünya üzerinde birbirinden kilometrelerce uzak olan kişi veya bölgeler birbiriyle bağlantı kurabilmektedir. Böylece çok uzak bir yerde meydana gelen bir olay kilometrelerce ötede cereyan edebilmekte ve bundan etkilenmektedir.

Küreselleşmenin literatürdeki tanımlarına bakıldığında bilim adamları küreselleşmeyi farklı boyutlarıyla açıklamışlardır. Dolayısıyla bazı düşünce sahipleri küreselleşmeyi olumlu görürken bazıları olumsuz olarak değerlendirmiştir. Bu farklı değerlendirmelerle beraber küreselleşme karşıtları, küreselleşme yanlıları ve dönüştürücüler olarak farklı düşünce grupları oluşmuştur.

Peter Dicken'e göre küreselleşme *“uluslararasılaşmadan daha ileri ve kompleks bir kavram olup; bu bağlamda mal ve hizmet akımlarının ülke ve bölge sınırları içinde artmasını sağlayan ve ekonomik faaliyetlerin uluslararası alanda dağılımını artırmak suretiyle ulusların fonksiyonel entegrasyonu sağlayan bir olgudur.”* (Çelik 2012, s. 59).

Giddens'a göre küreselleşme, *“artan karşılıklı ilişkiler ve bu ilişkilerin sadece ekonomik değil toplumsal, kültürel ve politik alanlarda da etkili olmasıdır”* (Giddens 2000, s. 67).

Kepenek'e göre küreselleşme, *“bilim ve teknoloji alanında ortaya çıkan gelişmelerin bir sonucu olarak, kapitalizmin yaşamakta olduğu nitelik dönüşümüdür”* (Kepenek 1990, s. 26).

Boratav'a göre küreselleşme *“soğuk savaş döneminden sonra, kapitalizmin yeni bir açılımla dünya geneline yayılmasıdır”* (Boratav 2001, s. 16). Dolayısıyla Boratav, küreselleşmeyi kapitalizmin yeni bir boyutu olarak tanımlamıştır.

2.2 KÜRESELLEŞMENİN TARİHÇESİ

Küreselleşme hakkında yapılan tanımlamalarda tam bir fikir birliği olmadığı gibi küreselleşmenin tarihsel gelişimi hakkında da tam bir fikir birliğinden söz edilememektedir. Küreselleşmeyi bazı yazarlar Asur ticaret kolonilerine kadar dayandırmaktadır. Çünkü tarihsel gelişimi incelendiğinde günümüzdeki küresel ve bölgesel entegrasyonlar büyük ölçüde ticarete dayanmaktadır (Elçin 2012, s. 6).

XIX yüzyılın sonlarından 1. Dünya Savaşı'na kadar olan dönem, dış ticarete engellerin kalktığı, uluslararası piyasalarda entegrasyon ve derinleşmenin başladığı, ulaşım maliyetlerinin düştüğü, serbest dolaşımın arttığı bir dönem olmuştur. Bu dönem küreselleşmenin lehine olan bir dönemdir (Bayar s. 26). En önemli etken 1870'de İngiltere'de meydana gelen Endüstri Devrimi ve bununla birlikte artan emek talebi, yeni pazar ve hammadde arayışları toplumlar arasındaki etkileşimi arttırmıştır.

1914 yılına kadar olumlu giden bu hava I. Dünya Savaşı ile tersine dönmüştür. Bu durum Büyük Buhran ile derinlik kazanmış, ekonomik korumacı politikalar, dış ticaretin daralması, sermayenin hareket kabiliyetinin azalması ve milliyetçilik akımları ülkelerin içe dönük politika izlemeleri küreselleşmeyi yavaşlatmıştır.

Küreselleşme, asıl en hızlı dönüşümünü II. Dünya Savaşı'ndan sonra günümüze kadar olan dönem arasında gerçekleştirmiştir. Sermaye tekrar hareket alanı kazanmış, serbest ticaret artmış ve teknolojinin de ivme kazanmasıyla o zamana kadar hiç görülmemiş şekilde küreselleşme hız kazanmıştır. Küreselleşme sürecini hızlandıran temel dinamiklerden biri de, neoliberal politikaların dünyada yaygınlaşması ve çoğu ülkenin bu politikaları benimsemesi veya benimsemek zorunda kalmasıyla serbest ticaretin ve sermayenin özellikle 80'lerin başından itibaren artmasıdır.

Özellikle Dünya Bankası, IMF ve GATT (daha sonra Dünya Ticaret Örgütü) gibi uluslararası kuruluşlar küreselleşme için hızlandıran etkisi oluşturmuştur. Aynı zamanda 1991 yılında Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla dünya üzerindeki gerginlik ve savaş tehdidi azalmıştır. Çünkü dünyada yaklaşık yetmiş beş yıl boyunca bir yanda Sovyetler Birliği ve Doğu Avrupa, öte yanda Japonya ve kapitalist batı ülkeleri arasında küresel bir rekabet vardı. Soğuk savaşın sona ermesiyle bu rekabet ortadan kalkmıştır (Giddens 2012, s. 76).

Yeni bir dünya savaşının yaşanmaması için siyasi küreselleşme hız kazanmış, telekomünikasyon alanında daha önce görülmemiş gelişmelerin yaşanmasıyla küreselleşme, günümüzdeki halini almıştır.

Son yıllarda küreselleşmenin karşısında 2 büyük engel söz konusudur. Bunlardan birincisi 2001 yılında başlayan batı karşıtı İslamcı terördür. İkincisi ise 2007 yılında patlak veren küresel finansal krizdir. Her ikisi de liberalleri hesapta olmayan bazı ikilemlere ve siyasi tavır değişikliğine itmiştir (Burchill & Linklater 2015, s. 106).

Sonuçta küreselleşme olgusu, genel olarak 2 nedenden kaynaklanmıştır. Birinci neden dünyada rekabete dayalı serbest piyasa ekonomisinin yükselen politika olarak benimsenmesi ve uygulanmasıdır. İkinci neden ise teknoloji; özellikle bilişim ve ulaşım alanında meydana gelen gelişmelerdir. Yukarıda sayılan iki etkiye tepki ise para, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının dünya çapında bütünleşmesiyle karşımıza çıkan küreselleşmedir (Çelik 2012, s. 63).

Tablo 2.1: Teknoloji ve Bilimin Küreselleşmesi

1600'lü yıllar	1700'lü yıllar	1800'lü yıllar	1900'lü yıllar	2000'li yıllar
1600-gelecek: Bilimin Küreselleşmesi				
		1800-1950: Endüstrileşmeler		
Fizik, kimya, biyoloji ve matematik bilimleri				
		Avrupa, Japonya ve Kuzey Amerika'nın endüstrileşmesi: makine, elektrik, kimya bilimleri	1950-gelecek: Endüstrinin Küreselleşmesi	
			Çin, Güney Kore, Tayvan ve Singapur'un Endüstrileşmesi: Bilgisayar mühendisliği ve biyomühendislik bilimleri	
	1750-2000: Teknolojide ulusal ilerlemeler			
	Buhar gücü, çelik, tekstil, demiryolları, otomobiller, uçaklar, buharlı gemiler, kimyasallar, telefon, telgraf, radyo vb.			
				2000-Gelecek: Teknolojinin Küreselleşmesi
				elektronik, bilgisayar ve biyoteknoloji

Kaynak: (Adıgüzel 2019, s. 12).

2.3 KÜRESELLEŞME YAKLAŞIMLARI

2.3.1 Aşırı Küreselleşmeciler (Radikaller)

Küreselleşme yanlıları, küreselleşme ile ulus devletlerin devlet olma işlevlerini yitirdiğini, ulus devlet olma özelliğini kaybettiği bir çağa dikkat çekerler. Onlara göre küreselleşme ulus devletlerin küresel ekonomide işlevlerini kaybettiği bir çağı ifade etmektedir. Ulus devletler küreselleşmeyle birlikte çözülme sürecine girmiştir. Japon

yazar Keniche Ohmae, küreselleşmeyi *'küreselleşme piyasa güçlerinin ulusal hükümetlerden daha güçlü olduğu bir dünya yaratıyor'* şeklinde ifade etmektedir (Giddens 2012, s. 95).

Bu görüşün savunucuları ulus devletlerin uluslararası yapı içerisinde temel rolünü kaybetme sürecinde olduğunu ileri sürerler. Küresel ekonomi, neoliberal iktisadın temel unsurlarını devletlere adeta empoze etmektedir ve küreselleşme kaçınılmaz bir süreçti; ticaretin önündeki engellerin ortadan kalkması, teknolojinin gelişmesi gibi dönüşümlerle oluşan yeni dünya düzeninden faydalanmak gerekir (Aydeniz, Silinir & Karhan 2012, s. 1016).

Bu gruba göre piyasalar artık devletlerden daha güçlüdür. Özellikle soğuk savaşın sona ermesiyle küresel kapitalizm, ulus devletlerin etkinliğini azaltmış ve küresel medeniyetin oluşmasını sağlamıştır. Neoliberalizmin en önemli özelliği olan serbest piyasa soğuk savaşın da sona ermesiyle, uluslararası sermayeye hareket alanı katarak çok uluslu şirketlerin oluşmasını ve gelişmesini sağlamıştır.

Ulusal hükümetler kendi ülkelerinin sınırlarını aşan ekonomik sorunlar, çevresel tehditler üzerindeki kontrolünü artık giderek yitirmeye başlamıştır.

2.3.2 Küreselleşme Karşıtları (Kuşkucular)

Bu grup radikal küreselleşmecilerin tam karşısında yer almaktadır. Giddens'in deyimiyle küreselleşmeye her konuda kuşkuyla bakmaktadırlar. Kuşkucular küreselleşmenin yeni bir durum olmadığını savunmaktadırlar. Onlara göre küreselleşme insanların pasaport bile kullanmadıkları 19. Yüzyıla dönüştürülen başka bir şey değildir (Kaya 2009, s. 7).

Küreselleşmeye karşı çıkan bir başka grup da Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla sosyalizmin hemen hemen tüm dünyada terk edilmeye başlanması ve sağ ağırlıklı piyasa ekonomisi ile liberalizmin yükselmesinden rahatsız olan neomarksistlerdir. Bu grubun öncüleri küreselleşmenin gelir dağılımındaki bozulmaya neden olduğu gerekçesiyle küreselleşmeye karşı çıkmakta, küreselleşmenin aslında "kapitalist sömürünün de küreselleşmesi" olduğunu ileri sürmektedirler (Acar 2002, s. 21). Onlara göre küreselleşme aslında ekonominin gelişmesi değil; aksine devletleri ve bireyleri

zayıflatan gelir dağılımındaki eşitsizliği arttıran bir olgudur. Dolayısıyla küreselleşme aslında kapitalizmle iç içe olan bir kavram olup; kapitalizmi dünyaya yayan bir araçtır.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD) tarafından 1997 yılında yayımlanan ‘Ticaret ve Kalkınma 1997’ adlı rapor, küreselleşme sürecinin dünyanın büyüme hızını arttırmadığını; aksine düşürdüğünü, ülkeler ve bölgeler arasındaki eşitsizliği derinleştirdiğini ifade ederek bu durumun sermayenin tekelleşmesine yol açtığını ve az sayıda insanın elinde toplanan kaynakların reel sektör yerine spekülasyon alanlarına kaymasına neden olduğunu ileri sürmüştür (Aydın 2000, s. 14).

2.3.3 Dönüşümcüler

Dönüşümcüler, uç noktadaki diğer iki gruba göre daha ortada yer almaktadır. Bunlar küreselleşmeyi modern toplumları biçimlendiren odak noktasının arkasındaki güç olarak görmektedirler. Onlara göre günümüzdeki küreselleşme düzeyi içsel ve dışsal, ulusal ve ulus ötesi sınırları yok etmektedir (Giddens 2012, s. 95). Yani artık nasyonel ile internasyonel arasında bir ayrım yoktur. Ekonomik anlamda çok farklı bir döneme girilmiştir. 25-30 yıl öncesine göre bile dünyanın ekonomik entegrasyonu çok farklı bir boyuta ulaşmıştır.

Dönüşümcüler küreselleşmenin ulus devletlerinin otoritelerini, güçlerini etkilediğini kabul etmekle birlikte radikallerin “ulus devletin sonu geldi”; kuşkuçuların ise “hiçbir şey değişmedi” tezini reddetmektedirler. Dönüşümcülere göre küreselleşme, devletlerin otoritesini ve dünya siyasetini yeniden yapılandırmaktadır (Çelik 2012, s. 65).

2.4 KÜRESELLEŞMENİN AKTÖRLERİ

Küreselleşme sürecine dahil olan aktörler bu süreci etkilemekle birlikte aynı zamanda bu süreçten de etkilenmektedir. Literatürde küreselleşmenin dört temel aktörü bulunmaktadır.

2.4.1 Ulus Devletler

Ulus devlet, *siyasi anlamda bir devlet yapısı ile sosyal ve kültürel anlamda ulus yapısının, “belli bir toprak parçası üzerinde ortak değerler etrafında toplanarak ulusal politikalar etrafında birleşmesi ile ortaya çıkan devlet modeli”* olarak tanımlanabilir (Çukurçayır 2015, s. 9).

Devletin ulus egemenliğinin ortaya koyduğu çerçevenin kökleri 12. Yüzyıla kadar uzanmaktadır. 1648 yılında imzalanan Westphalia Antlaşması ile birlikte bu çerçeve yeniden çizilmiştir. Bu antlaşmayla birlikte ulus-devlet ve egemenlik kavramı arasındaki ilişki net bir biçimde ortaya konulmuştur. (Davutoğlu 2003, s. 48).

Modernleşme sürecinde ayrı bir statüye kavuşan devlet 1648 Westphalia Antlaşması’ndan itibaren uluslararası ilişkilerin en önemli aktörü olarak görülmüştür. Başka bir deyişle uluslararası ilişkiler devletlerarası ilişkiler olarak görülmüştür. Ancak günümüzde bu durum küreselleşmenin hızlanmasıyla daha çok sorgulanır hale gelmiştir. Çünkü artık küresel alanda tek aktör ulus devleti değildir. Küreselleşmeyle meydana gelen değişikliklerin her zaman tek bir çizgi halinde ve olumlu olduğunu söylemek doğru olmaz. Her ne kadar küreselleşme sınırların ve mesafelerin ortadan kalması olarak nitelendirilse de her durumda olumlu sonuçlar doğurduğu söylenemez (Kartal Ç. 2016, s. 307-308).

Ulus devletin siyasi bir aktör olarak egemenliği, genel anlamda toprakları üzerindeki hakimiyet gücüne bağlıdır. Bu da ulus devletin sınırları içerisindeki bilgi, sermaye ve insan kaynakları üzerindeki denetimi yoluyla mümkündür. (Şener 2014, s. 60). Ancak küreselleşmeyle ulus devletlerin başta ekonomik siyasi ve sosyal alanlar olmak üzere birçok alanda bağımsız karar alma ve hareket etme mekanizmasını sınırlandırılmış ve bu kapsamda ulus devletin gücü giderek zayıflamıştır (Çukurçayır 2015). Ulus devletin en önemli yapı taşı olan egemenlik kavramı son yıllarda küreselleşmeyle birlikte dönüşüme uğramaya başlamıştır. Klasik anlamda egemenlik, bir ülkenin ulusal ve uluslararası düzeydeki mutlak gücü olarak ifade edilmektedir. Ancak küreselleşmeyle birlikte ulus devlet artık karar alma mekanizmasının tek aktörü olma özelliğini kaybetmiştir. Küreselleşme, piyasaların ve devletin yalnızca kendi sınırları dahilinde

kalarak dış dünyadan bağımsız şekilde tek başına bir karar alma mekanizması olma yetisini zayıflatmıştır. (Cebeci 2008).

Sovyetler Birliği'nin çökmesi ve soğuk savaşın sona ermesiyle Amerika'nın dünyada tek güç haline gelmesi, aslında küreselleşmenin siyasi boyutunun temelini oluşturmaktadır. Bununla birlikte ulus devlet de her ne kadar siyasi anlamda etkinliğini tamamen yitirmemiş olsa da önemli ölçüde dönüşüme uğramıştır. Yaşanan bu gelişmeler, ulus devletini yeni dünya düzeni karşısında devlet politikası kavramını soğuk savaş döneminin ardından farklı bir ölçekte tanımlanması ihtiyacı doğurmuştur. (Şener 2014, s. 62).

2.4.2 Uluslararası Kuruluşlar

2. Dünya Savaşı'nın sonra ermesiyle etkinlikleri artan uluslararası kuruluşların başında WTO, IMF, WB gelmektedir. Küreselleşme sürecinde serbest ticaret, sermayenin dolaşımı ve kitle üretimi gibi neoliberal politikaların hakim olmasıyla bu kuruluşlara olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır.

Bu 3 kurumdan WTO, dünya ticaretinin serbestleştirilmesi ve geliştirilmesi için kurulmuştur. Bu amacı gerçekleştirirken de ulus devletlerin dış ticarete uyguladığı tarifeler, sübvansiyonlar ve kotalar gibi önemli politika araçlarına müdahale etmektedir. Başka bir ifadeyle ülkeleri yeni oluşturulan küresel düzene entegre etmektedir.

IMF, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin büyümesi için bu ülkelere fon sağlamak, döviz darboğazında olan ülkelere uzun vadeli krediler vermek üzere kurulmuştur. Ancak bunun karşılığında kredi sağlanan ülke ekonomik bağımsızlığını kısmen yitirmiş duruma düşmektedir. Çünkü IMF genelde bu krediyi belli bir ekonomik programa uymak şartıyla vermektedir. Bununla birlikte IMF'nin büyümeyi teşvik ettiğine dair hiçbir kanıt bulunmamaktadır. Aksine az gelişmiş ülkelere serbestleşmeyi dayatarak yoksullaştırdığı yönünde eleştirilmektedir (Stiglitz 2004, s. 38).

WB, dünyada yoksulluğu azaltmak ve gelişmekte olan ülkelere ekonomik büyümeyi teşvik etmek için kurulmuştur. WB, 185 ülkeden oluşan Washington merkezli bir yapıya sahiptir (Usal 2008, s. 235).

2.4.3 Çok Uluslu Şirketler

ÇUŞ'lar küreselleşme sürecini hızlandıran ve aynı zamanda bu sürece yön veren önemli aktörlerdir. ÇUŞ'lar genellikle üretim için gereken kaynaklara sahiptirler; ancak bazı ülkelerde üretim için o ülkede bulunan bağımsız şirketlerle hareket etmeleri gerekir. Bu şekilde düşünülürse çok uluslu şirket, birden fazla ülkedeki üretim faaliyetlerini kontrol ve koordine etme gücü bulunan şirket olarak tanımlanabilir (Yavuz & Sivrikaya 2019, s. 1227).

19. Yüzyılda ortaya çıkan ÇUŞ'lar hem küreselleşme sürecinden etkilenmektedir hem de bu süreci hızlandırmaktadır. ÇUŞ'lar gümrük tarifeleri ve ticaretteki engelleri yabancı pazarlara yatırım yaparak aşmışlardır. Burada amaç sermayeyi ucuz olan yerden temin edip kar oranı yüksek olan yerde üretimi gerçekleştirmektir.

1980'li yılların başında ÇUŞ'ların sayısı birkaç yüz kadarken günümüzde 40.000 civarındadır. ÇUŞ'ları girdikleri ekonomilere yatırım yapması, istihdam yaratması, ucuz teknoloji transferi gibi nedenlerle olumlu görenler olmakla birlikte; bulundukları devletlerin meşruiyetini ve bağımsızlığını tehdit ettiği şeklinde görüşler de bulunmaktadır.

2.4.4 Uluslararası Sivil Toplum Örgütleri

Son yıllarda işsizlik, açlık, küresel ısınma, kirlilik ve toplu mülteci hareketleri gibi artan global problemlerin çözülmesinde hükümetlerin yetersiz veya duyarsız kalmasıyla sivil toplum örgütlerinin önemi artmıştır. Aynı zamanda küreselleşmeyle birlikte de sivil toplum örgütlerinin önemi artmıştır. (Şenkal 2004, s. 102). Günümüzde Greenpeace, WWF gibi küresel çapta etkinliği yadsınamayacak derecede önemli sivil toplum kuruluşları vardır.

Sivil toplum kuruluşlarının uluslararası alandaki etkinliği giderek artmaktadır. Bunlar kar amacı gütmeyen gönüllü kuruluşlar, kadın grupları, sendikalar ticaret odaları dine dayalı kuruluşlar gibi organizasyonlardır. Bu tür kuruluşların amacı hükümetin dışında çeşitli kişi veya kurumların bir araya gelerek mesleki bilgi ve enerjilerini insan hakları, kadın ve çocuk hakları, küresel ısınma gibi alanlarda kullanmak suretiyle daha yaşanabilir bir dünya ortaya koymaktadır. (Köse 2003, s. 17).

2002 yılında IMF ve WB'nin Prag'da düzenledikleri yıllık toplantıları, birçok sivil toplum örgütünün protestolarına maruz kaldı ve dünya gündeminde önemli bir yankı uyandırdı. Sivil toplum örgütlerinin bu ve bunun gibi etkisini kanıtlayan birçok örnek bulunmaktadır.

2.5 KÜRESELLEŞMENİN BOYUTLARI

Küreselleşme tek alanda etkili olan bir kavram değildir. İnsanın olduğu her alanı etkileyen, etkileşen bir kavramdır. Küreselleşme, literatürde genel anlamda dört boyutta ele alınmıştır.

2.5.1 Teknoloji Boyutu

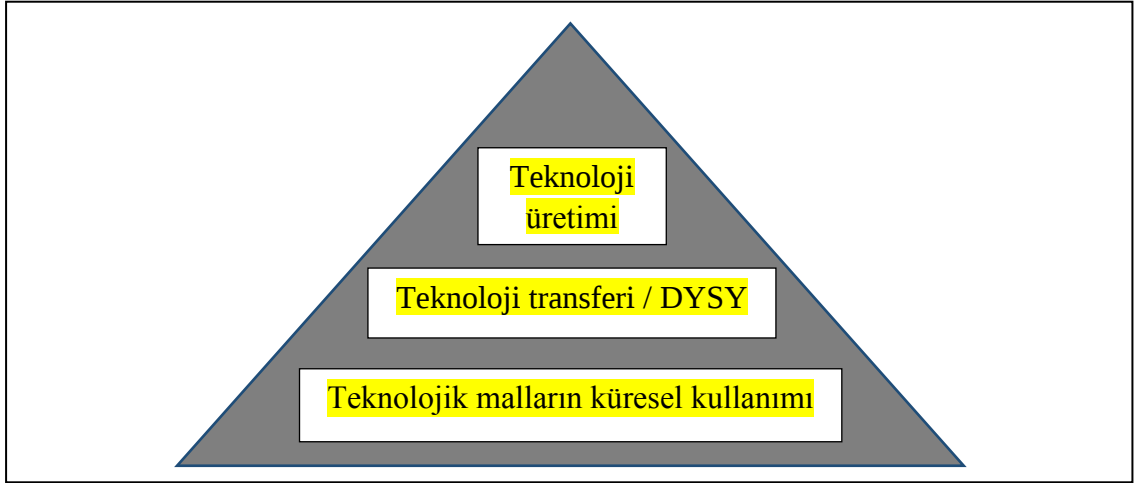
Modern teknoloji sadece daha çok ve çabuk üretmeyi sağlamaz; bunların yanında dönüştüremeyen nesnelerin de üretilmesini sağlar (Giddens 2012, s. 66). Modern teknolojiyle bilgisayar, cep telefonu, GPS cihazı gibi daha önce üretilmeyen, kullanılmayan yeni ürünler üretilmeye başlanmıştır.

İkinci Dünya Savaşı sonrası telekomünikasyon alanındaki bir takım gelişmeler zaman ve mekan kavramlarının değişmesini sağlamıştır. Küreselleşmenin en önemli itici güçlerinden olan teknoloji özellikle bilişim ve ulaşım alanındaki gelişmelerle küreselleşmenin adeta boyut kazanmasını sağlamıştır. Bilişim ve iletişim alanındaki en büyük yeniliklerden olan internetin yaygınlaşmasıyla teknolojik küreselleşme köklü bir değişiklik yaşamış, sınırlar ortadan kalkmıştır. Teknolojideki bu gelişmelere ek olarak korumacı politikaların da azalmasıyla elektronik ticaret, foreks işlemleri, bitcoin gibi yeni yatırım ve ticaret platformları oluşmuştur.

Üçüncü Sanayi Devrimi olarak da tanımlanan iletişim devrimiyle birlikte veri aktarımında uydu teknolojisinden faydalanılması, bilginin dijital ortamda saklanması, depolanması gibi olanakların artması ve maliyetlerin teknolojik gelişmelere paralel olarak düşmesi teknolojik küreselleşmenin tetikleyicisidir (Bayar s. 34).

Teknolojik küreselleşmeyle ülkelerin sanayileşme stratejileri değişmiştir. Ayrıca işgücü piyasaları da dönüşüme uğratmıştır. İşyerlerinin esnek otomasyon teknolojileriyle donatılması istihdam gibi sosyal sorunların ortaya çıkması, küreselleşmenin getirdiklerinin yanında götördükleri arasındadır. (Çelik 2012, s. 67).

Şekil 2.1: Teknolojinin Küreselleşmesinin Katmanları



Kaynak: (Adıgüzel 2019, s. 17).

Teknolojinin küreselleşme boyutunu Adıgüzel, 3 boyutta sınıflandırmaktadır: En alt katmanda teknolojik malların küresel kullanımı yer almaktadır ve bu katman en geniş tabanlı katmandır. Kapitalizmin can damarını oluşturan bu katman satın alma gücü olan tüm tüketicileri kapsamaktadır. Günümüzde teknolojinin bu formda küreselleşmesi bir zorunluluk olduğundan önünde çok fazla engel bulunmamaktadır. Hatta DTÖ gibi transnasyonel kuruluşlar bu engelleri kaldırmaktadır. İkinci katmandaki teknoloji transferi, teknolojinin uluslararası platforma kaydırılarak teknolojiyi üretim sürecine enjekte etmektir. Başka bir ifadeyle teknolojiyi kullanarak üretimi daha çok ve daha hızlı gerçekleştirmektir. Üçüncü katman daha dar tabanlı olup; teknoloji üreten az sayıda aktörü ifade etmektedir. Bu az sayıda ülke veya bölgenin birbirlerinin teknolojilerinden, üretim ve olanaklarından faydalanmayı amaçlayan gelişmiş ekonomileri ifade etmektedir (Adıgüzel 2019, s.s. 16-18).

2.5.2 Ekonomik Boyutu

Küreselleşme aynı zamanda dünya ekonomisinin bütünlemesiyle de yönlendirilmektedir. Ekonomik küreselleşme, dünya ekonomisinin tek bir pazar haline gelmesi olarak nitelendirilebilir. Literatürde ise ekonomik küreselleşme farklı şekillerde açıklanmıştır. Küreselleşmenin bu boyutunun sermaye akımları, doğrudan yabancı yatırımlar, tarifeler, ticaret kısıtlamaları ile ifade edildiği görülmektedir (Doğan B. 2017, s. 20).

Küreselleşmeyle birlikte ülke ekonomileri birbirine yakınlaşırken aynı zamanda dış ticaret politikalarında da değişiklik yaşanmıştır. Ticari ve finansal serbestleşme gibi liberalizmin argümanlarından olan politikalar uygulanmaya başlanmıştır (Özel 2012, s. 39).

Küreselleşmenin ekonomik boyutunun üç ayağı vardır. Bunlardan birincisi, GATT, WTO gibi kuruluşların ortaya çıkarak gümrük kotaları ve tarifeleri uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırması şeklinde tanımlanan ticaretin küreselleşmesidir. İkincisi, sermayenin hareket kabiliyetinin artırılması, önündeki engelleri kaldırılması suretiyle hızlı bir şekilde el ve ülke değiştirmesine imkan tanıyacak politikalar sonucu yurtiçi piyasaların küresel piyasaya entegre olması olarak tanımlanan mali küreselleşmedir. Üçüncüsü ise uluslararası üretimin yaygınlaştırılarak üretilen mal ve hizmetlerin uzak ülkelerde teslim ve ifasının gerçekleştirilmesi olarak tanımlanan üretimin küreselleşmesidir (Bayramoğlu 2017, s. 391).

Geçtiğimiz birkaç asırda meydana gelen dönüşümün devamı olarak 1980’lerde ortaya çıkan ‘yeni ekonomi’ olarak değerlendirebileceğimiz bilgi ekonomisi, bu dönüşümün gelinen en son aşamasıdır. 1980’lerden itibaren elektronik, robotik, bilişim, ilaç sanayi, biyometri ve internet gibi teknolojik keşifler ve inovasyonlar günümüzün bilgi ekonomisi olan yeni ekonomiyi ortaya çıkarmıştır. (Adıgüzel 2019, s. 2). Dolayısıyla küreselleşmenin ekonomik boyutu, 80’li yıllarda önem kazanmış ve küreselleşmenin önemli bir yapı taşı haline gelmiştir. Yaşanan bilgi patlaması ve teknolojik gelişmeler, küreselleşme olgusuna derinlik kazandırmış ve dünyayı herkesin birbirinden haberdar olduğu “küresel bir köy” haline getirmiştir. Bunun yanında uluslararası ulaşımın daha güvenli hale gelmesi dünya ticaretine önemli katkıda bulunmuştur (Aydın 2000, s. 11). Ayrıca bu dönemde uluslararası iş bölümü çerçevesinde ortaya çıkan çok uluslu şirketler (ÇUŞ) küreselleşmenin ekonomik entegrasyonuna katkıda bulunmuştur (Çelik 2012, s. 68). Örneğin, General Motors tarafından üretilen Pontiac marka bir otomobilin her bir parçası on iki farklı ülkede üretilmektedir (Bayramoğlu 2017, s. 392).

Ancak Türkiye, Brezilya gibi gelişmekte olan ülkeler, küreselleşmenin büyümeye olan katkısının yanında zaman zaman olumsuz etkileriyle de yüzleşmek zorunda kalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler politik ve akademik çevrelerin küreselleşmeyi sorgulamasına neden olmuştur (Doğan B. 2017, s. 20).

Ekonomik entegrasyonun bir diğ er önemli ayağı da artan ekonomik ilişkilerdir. Liberal d ş n rlere göre yaşanan bu ekonomik gelişmelerin, nicelik ve nitelik olarak dünya tarihinde daha önce yaşanmamış bir dönemi işaret etmekle birlikte; entegre olmuş bir dünya ekonomisinin siyasetten hukuka bir çok sahada kendi mantığını hakim kılacağını ifade etmektedirler. Öte yandan, küreselleşmenin ekonomik boyutuna önem veren ancak bununla birlikte tehlikeleri olduğuna inanan diğ er görüş ise bugün yaşanan küreselleşmenin hiç de eşi benzeri görülmemiş bir şey olmadığını ispatlamaya çalışmaktadırlar. Ancak her iki görüşte de küreselleşme ve ekonomi arasında kurulan bağın ne derece kuvvetli olduğu açıktır. Stephen Gill'in de ifade ettiği gibi, *“küreselleşmenin başlangıcına yönelik tarih önerilerinin hemen hepsi ekonomik ilişkilerde yaşanan bir dönüşümü ya da kırılmayı temel almaktadır.”* ( elik 2012, s. 68).

2.5.3 Siyasi Boyutu

Daha önce de belirtildiği gibi küreselleşmenin siyasi boyutunun temelini oluşturan en önemli faktörlerden birisi, Sovyetler Birliği'nin dağılması ve soğuk savaşın sona ermesiyle Amerika'nın dünyada tek egemen güç haline gelmesidir.

Dünya düzeni, küreselleşme sürecinin iki temel sonucuyla yeniden evrilmiştir. Birincisi, uzaklık kavramını ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla artık bireyler, sivil toplum örgütleri, uluslararası örgütler ve çUş'lar artık potansiyel olarak uluslararası aktörler haline gelmiştir. İkincisi, küreselleşmeyle birlikte ihtiyaçların karşılanması ulusal bir aksiyondan ziyade küresel bir içeriğe işaret etmektedir.  evre sorunları, ekonomi, insan hakları, demokrasi, sosyal gelişim devletlerin iç politikalarından ziyade uluslararası siyasetle ilgili kavramlar haline gelmiştir. Dolayısıyla devlet artık bazı işlevlerini küreselleşmeyle birlikte yavaş yavaş ulus üstü aktörlere devretmeye başlamıştır. Ayrıca ulus devletin temel dinamikleri demokratikleşme, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi eğilimlerin baskısı altında yeniden şekillenmektedir. Bu nedenle siyasi reformlar, özelleştirmeler, sosyal stratejilerdeki dönüşümler devletlerin temel politikaları haline gelmiştir (Kıvılcım 2013, s. 226).

Öte yandan yirminci yüzyılın ortalarından itibaren ortaya çıkan uluslararası politik aktörlerin zaman içerisinde etkinliğinin artması (UN, NATO, IMF, WB, WTO gibi),

devlet bazı işlevlerinin supranasyonel olarak adlandırılan ulus üstü bir düzeye aktarılmasına da yol açmıştır. Bu kuruluşların zaman içerisinde küresel siyaset alanında daha etkin bir role bürünmesi, son yıllarda ulus devletlerin varlığına yönelik tartışmaları da beraberinde getirmiştir. 1945 yılından beri resmi supranasyonel kuruluşların 2 kattan fazla artış gösterdiği görülmektedir (Özdemir 2007, s. 77). Tüm bunların yanında AB, NAFTA gibi bölgesel ekonomik kuruluşların da ortaya çıkması ulus devletin egemenliğini zayıflatmıştır. Çünkü bölgesel oluşumlar ulus devletlerin bazı yetkilerini (vergileendirme, para politikası, gümrük politikası gibi) bir üst kuruluşa devretmiş olmaktadır.

Küreselleşmenin siyasi anlamda en büyük etkisi devletlerin yeniden yapılanmasını sağlamasıdır; ancak bu yapılanma zorunlu bir yapılanmadır. Devletler küreselleşme sürecinde tek bir ekonomi ve toplum modeline dönüşme baskısı altındadır (Paksoy, Paksoy & Alancioğlu 2013, s. 176). Ulus devletin önünde iki seçenek vardır; birincisi, küreselleşmeye sürecinde kendini revize ederek dünya ile entegre olmaktır. İkincisi ise küreselleşmenin temel dinamiklerine direnç göstererek kendini dünya siyasetinden soyutlamaktır.

2.5.4 Sosyo-Kültürel Boyutu

Küreselleşme sürecinde meydana gelen devlet üstü etkiler, nasıl devletleri tek yeknesak bir model haline getiriyorsa sosyo-kültürel anlamda da toplumları ‘küresel kültür’ çatısı altında birleştirmektedir (Kartal Ç. 2016, s. 317). Yerel kültürler internet, sinema, televizyon gibi araçlarla küresel kültürün etkisi altında kalmıştır. Tüketim alışkanlıkları, giyim, gelenek ve yaşam tarzları küresel anlamda birbirine benzemeye başlamıştır. Bu durum kültürlerin ayrışma, çatışma ve uzlaşma kalıplarını biçimlendirmektedir. Ancak bu kalıplar karşımıza daha çok çatışma olarak çıkmaktadır (Çelik 2012, s. 69). Bu çatışmalar ‘mikro milliyetçilik’ olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, Yugoslavya ulus devleti de daha küçük parçalar haline bölen bir akımla bugün yerini yeni kurulan ülkelere bırakmıştır (Paksoy, Paksoy & Alancioğlu 2013, s. 176).

Küreselleşmenin sosyo-kültürel boyutunun diğer bir sonucu ise demokrasi, insan hakları, AİDS, uyuşturucu ve terörle mücadele gibi insanlığın tamamını ilgilendiren konularda ülkelerin ortak bir paydada birleşmeleri ve mücadele etmeleridir.

Küreselleşme toplumun en küçük yapı taşı olan aile kavramını da etkilemiştir. Geleneksel aile tipleri kadınların daha fazla eşitlik talep etmeleriyle değişime uğramaktadır. Giddens'a göre tarihsel metinlere bakıldığında hiçbir zaman diliminde kadın-erkek eşitliğinin bu noktaya geldiği bir başka toplum görülmemiştir. Dolayısıyla bu durum, küresel anlamda gerçekten de büyük bir dönüşümdür (Çelik 2012, s. 70).



3. KÜRESELLEŞMENİN TÜRK VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Küreselleşmenin Türk Vergi Politikası üzerindeki etkilerine bakıldığında ilk olarak 1980 sonrası dönemde uluslararası finans kuruluşlarının özellikle de IMF'nin belirlediği koşullar çerçevesinde 24 Ocak kararlarının uygulamaya konulması ile küresel sisteme entegrasyon süreci ile başlamıştır.

Bu bağlamda yapısal uyum politikaları, kısa dönemde dış ödemeler dengesi ve fiyat istikrarının sağlanması, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri gerçekleştirecek serbest piyasa ekonomisinin uygulanması ve dışa açılmanın sağlanması öngörülmüştür. Bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik ücretlerin dondurulması yoluyla iç talebin kısılması, sosyal sübvansiyonların kaldırılması, ekonomik ve sosyal devlet müdahalelerinin azaltılması ile sanayi, ticaret ve finansal kesimlerin dışa açılmasını sağlamak gibi monetarist iktisadın bazı temel argümanları uygulamaya konulmuştur (Kargı & Özügurlu 2007, s. 276).

3.1 VERGİ POLİTİKASI

Kamu gelirlerinin en büyük ve en önemli kalemi olan vergi, devletin harcamalarının finansmanında en büyük gelir kalemi olduğu gibi aynı zamanda devletin ekonomiye müdahale araçlarından biridir. Devlet bu araçlarla gelir dağılımında adalet, kaynak kullanımında etkinlik tam istihdamın sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmayı amaçlar (Akdoğan 2016, s. 299).

Vergi politikası, toplam tasarrufları arttırıcı ve ekonomik kalkınma için gerekli yatırımları teşvik edici nitelik taşımalıdır. Aynı zamanda vergi politikası gelişmiş bir para piyasası olmayan ve finansal anlamda sığ bir piyasaya sahip olan içinde Türkiye'nin de bulunduğu gelişmekte olan ülkeler için önemli bir argümandır (Paksoy & Bakan 2010, s. 155).

Verginin toplanması kadar bu kaynakların nerede kullanıldığı gelir dağılımında adaletin sağlanması ve ekonomik kalkınmanın sağlanması için önemlidir. Bu bakımdan hükümetlerin etkin bir vergi politikası uygulaması gerekmektedir.

Az gelişmiş ülkelerde vergi tabanı dar olduğu için vergi yükü de düşüktür. Vergi yükü, GSYİH'nin vergi gelirlerine bölünmesiyle hesaplanır. Toplam vergi gelirleri hesaplanırken dolaylı, dolaysız vergiler ile birlikte sosyal güvenlik sistemi içinde kesilen primler de dahil edilir (Eğilmez 2019).

3.1.1 Vergi Kavramı ve Tanımı

Vergi, Anayasamızın 73. maddesinde: *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* hükümleri ile düzenlenmiştir.

Vergi, devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak cebren ve karşılıksız olarak gerçek veya tüzel kişilerden aldığı parasal değerlerdir. Günümüzde vergi parasal olarak alınmaktadır. Verginin özellikleri:

- i. Karşılıksızdır.
- ii. Egemenlik gücüne dayanarak alınır.
- iii. Ödeme gücüne göre alınır.
- iv. Cebren alınır (kişinin rızası aranmaz).
- v. Belli bir yasal çerçevede alınır.
- vi. Parasal değerle alınır.

3.1.2 Vergilemenin Amaçları

Maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan vergilendirmenin iki amacı bulunmaktadır.

3.1.2.1 Mali (Fiskal) amaç

Vergilemenin mali amacı kamu harcamalarının finansmanını ifade eder. Devletin vergi toplamadaki esas amacı gelir elde etmektir. Kamu gelirlerinin finansmanında en temel kaynak vergi gelirleridir (Paksoy & Bakan 2010, s. 155).

3.1.2.2 Mali olmayan (Ekstra fiskal) amaç

Vergiler, aynı zamanda devletin ekonomiye müdahale aracıdır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması, yatırımların teşvik edilerek kalkınmanın sağlanması, ithalatın kısılması, ihracatın özendirilmesi, tütün alkol gibi zararlı maddelerin tüketiminin azalması gibi nedenler vergilerin mali olmayan amaçlarıdır.

3.1.3 Vergilendirme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, 17. yüzyılda çeşitli görüşler bağlamında tartışılmış; ancak Adam Smith ve Adolph Wagner'in ileri sürdüğü kurallarla klasik vergileme ilkeleri olarak literatüre girmiştir. Daha sonra F. Neumark ve H. Haller'in geliştirmesiyle modern vergileme ilkeleri olarak şekillenmiştir (Şentürk 2006, s. 17).

Tablo 3.1: Optimal Vergi Sistemi İçin Altı Temel İlke

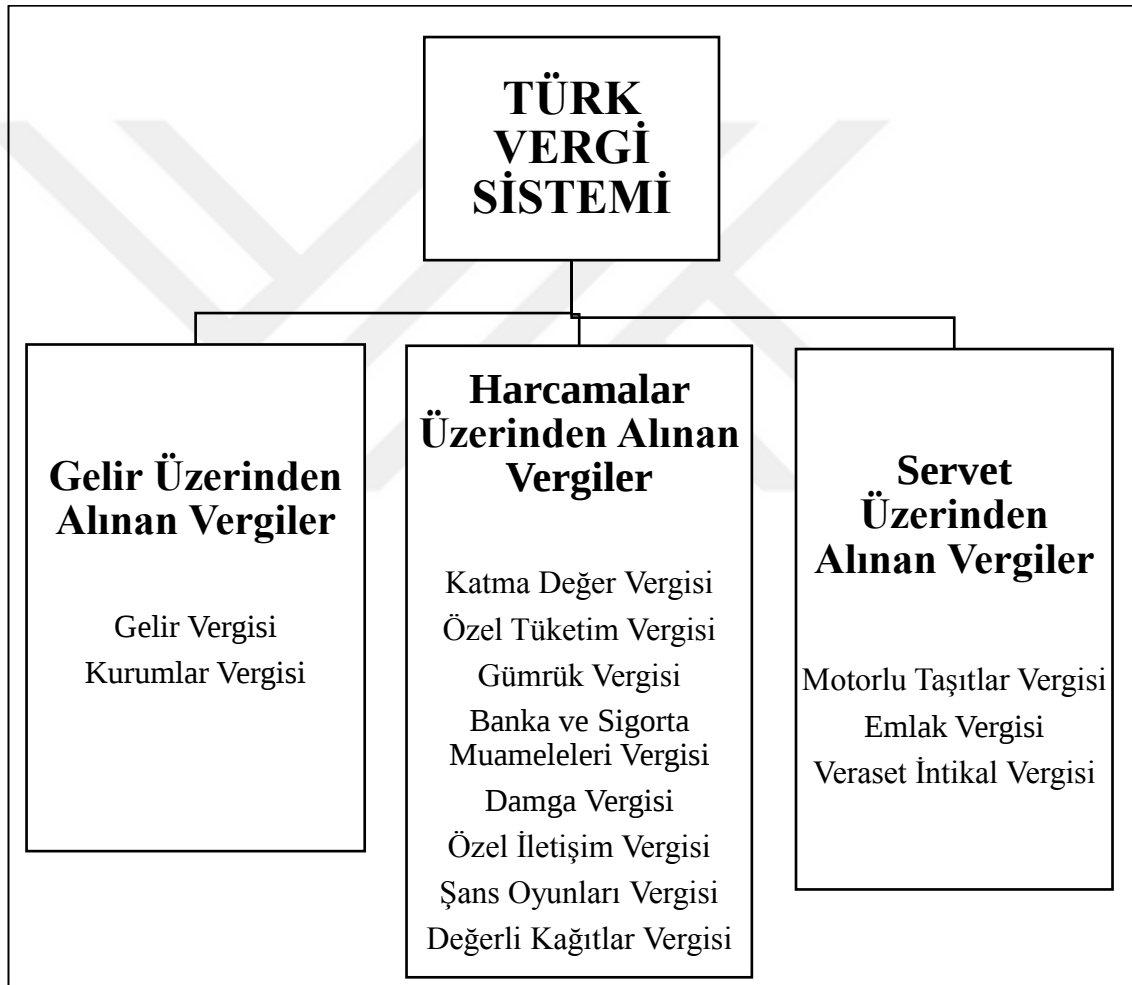
OPTİMAL VERGİ İLKELERİ	
ADALET-EŞİTLİK	GENELLİK
Yatay Adalet	Vergi Ayrıcalığı Sağlamama
Dikey Adalet	Kanun Önünde Eşitlik
Kanun Önünde Eşitlik	
İSTİKRAR	TARAFSIZLIK
Öngörülebilirlik	Tasarruf ve Yatırım Kararları ile
Bağlayıcılık	Çalışma Gayreti Üzerine Nötr Etki
Kurallarda İstikrar	
ETKİNLİK	BASİTLİK
Maliyet Etkinliği	Açıklık
Yönetimde Etkinlik-Verimlilik	Görülebilirlik
Hizmette Etkinlik	Belirlilik-Kesinlik

Kaynak: (Aktan, Vergileme 2018, s. 16).

3.1.4 Vergilerin Sınıflandırılması

Verginin ne üzerinden alındığı, vergi politikasının amaçları olarak gelirin yeniden dağıtılması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, başka bir ifadeyle ideal bir vergi sisteminin oluşturulması açısından önem arz etmektedir. Vergiler iki şekilde sınıflandırılabilir. Birincisi ekonomik sınıflandırma olarak adlandırılan dolaylı-

dolaysız vergi ayrımıdır. Dolaylı vergiler, ödeme gücü gözetmeksizin doğrudan harcamalar veya muameleler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilerin en önemli türleri KDV ve ÖTV'dir. Bu tür vergiler ödeme gücü gözetmeksizin alındığı için gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler oluşturabilmektedir. Dolaysız vergiler ise gelir veya servet üzerinden alınan vergilerdir ve vergide adalet ilkesine daha uygundur. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler dolaysız vergilerdir. Bir diğer sınıflandırma ise verginin kaynağına göre sınıflandırılmasıdır. Vergiler kaynağına göre üçe ayrılır. Bunlar:



3.1.4.1 Gelir üzerinden alınan vergiler

Gelir, gerek teoride gerekse uygulamada ödeme gücünün en önemli göstergesidir. Gelir, bir kişinin bir belli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların toplamı olarak tanımlanabilir. Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerin, gelir ve kurumlar vergisi olarak 2 uygulaması söz konusudur (Aktan, Başaran & Vural 2018, s. 56).

Gelir vergisi genel, dolaysız ve şahsi bir vergidir. Artan oranlı bir vergi olması sebebiyle adil bir vergidir. Otomatik stabilizatörlüğü en yüksek vergidir.

Kurumlar vergisi genel, dolaysız ve gayrişahsi bir vergidir. Kurumlar vergisi gelir vergisinin kapsamına giren gelir unsurlarının kurumlar tarafından elde edilmesi sonucu alınan bir vergidir.

3.1.4.2 Servet üzerinden alınan vergiler

Türkiye’de alınan vergi türlerinden birisi de servet üzerinden alınan vergilerdir. Servet, zenginliği meydana getiren ekonomik değerlerin toplamıdır. Servet üzerinden alınan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi ve veraset ve intikal vergisidir.

3.1.4.3 Harcamalar üzerinden alınan vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin Türkiye’deki en büyük uygulamaları Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Özel İletişim Vergisidir. Bu vergiler dolaylı vergiler olduğu için adalet ilkesine uymamaktadırlar. Türkiye’de vergi gelirlerinin büyük bir kısmı dolaylı verilerden oluşmaktadır. Bu tür vergileri toplaması kolay ve daha az maliyetlidir.

3.1.5 Türk Vergi Sistemi

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya konu olan vergi türlerinin genel hatlarıyla Türkiye’deki uygulamalarına değinilmiştir.

3.1.5.1 Gelir vergisi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 31.12.1960 yılında kabul edilmiştir. Bu kanunda gelir, *“bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iradların safi toplamıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı gibi:

- i. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir,
- ii. Bir takvim yılında elde edilmiş olması gerekir,
- iii. Matrahın belirlenmesinde kazancı elde etmek için yapılan gider ve harcamalar düşüldükten sonra kalan safi tutar dikkate alınır.

Kanunun birinci maddesinde gelir vergisinin; şahsılık, yıllık olma, gerçek ve safi olma, elde edilmiş olma şartı olmak üzere 4 özelliğine değinilmiştir. Gelirin:

- i. Ticari kazanç
- ii. Zirai kazanç
- iii. Ücret
- iv. Serbest meslek kazancı
- v. Gayrimenkul sermaye iradı
- vi. Menkul sermaye iradı
- vii. Diğer kazanç ve iradlar

olmak üzere 7 unsuru (GVK md. 1) bulunmaktadır. Mezkur kanuna göre tam mükellef sayılmak için bir takvim yılında altı aydan fazla Türkiye’de ikamet edenler ve ikametgahı Türkiye’de bulunanlar tam mükellef sayılırlar (GVK md. 4). Bu kapsamın dışında kalan dar mükellefler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

3.1.5.2 Kurumlar vergisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13.06.2006 yılında kabul edilerek Türk vergi mevzuatına girmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde geçen gelir unsurlarının sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları, iktisadi kamu kuruluşları tarafından elde edilmesi halinde kurum kazancı olarak kabul edilir (KVK. Md. 1). Türkiye’de kanuni kurumlar vergisi oranı 2006 yılından itibaren %20 olarak uygulanmaktaydı, 2018 yılından itibaren ise geçici bir madde eklenerek %22 olarak uygulanmaya başlamıştır.

KVK’ya göre, “*Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar*”(KVK. md. 3) tam mükellef kapsamında değerlendirilirler. Bu şartı taşımayan kurumlar ise dar mükellefiyete tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda en önemli unsur istisna ve muafiyetlerdir. Zira kanunun büyük bir kısmı istisna ve muafiyetlerden oluşmaktadır. Buna göre muafiyetler aşağıdaki gibidir (KVK md. 4):

- i. *Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni, ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,*
- ii. *Vakıf Üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları,*
- iii. *Kamu İdare ve Kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar. (Kamu İdare ve Kuruluşları tarafından işletilen yardım sandıkları, Tutukevleri, öğrenci yurtları, yoksul aşevleri),*
- iv. *Fuar ve sergi muafiyeti,*
- v. *Kamu idarelerine ait Kreş ve Konukevleri (Kreş, konukevi, askeri kışlalardaki kantinler),*
- vi. *Emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.*
- vii. *Resim ve Harç alan kamu kuruluşları,*
- viii. *Özelleştirme idaresi başkanlığı, Özelleştirme fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve milli piyango idaresi genel müdürlüğü,*
- ix. *Darphane, Damga matbaası genel müdürlüğü ve Askeri Fabrika ve atölyeler,*
- x. *Köyler ve Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmeler,*
- xi. *Spor Kulüpleri Muafiyeti,*
- xii. *Kooperatifler (Taşıma ve Tüketim Kooperatifleri ile ortak dışı faaliyet gösteren, sermaye üzerinden kazanç dağıtan, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilen, yedek akçelerini dağıtan kooperatifler hariç),*
- xiii. *Kredi teminatı için kurulmuş kurumlar,*
- xiv. *Bilimsel araştırma geliştirme faaliyetleri,*
- xv. *Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler.*

İstisnalar (KVK md. 5):

- i. *Yurtdışı iştirak kazançları istisnası,*
- ii. *Yurtdışı şube kazançları istisnası,*
- iii. *Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası,*
- iv. *Emisyon Primi Kazancı İstisnası,*
- v. *Türkiye’de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna,*
- vi. *Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası,*

- vii. *Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna,*
- viii. *Yurtdışı şube kazançları istisnası,*
- ix. *Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar,*
- x. *Eğitim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin kazançlara ilişkin istisna,*
- xi. *Risturn İstisnası.*

3.1.5.3 Katma değer vergisi

Dolaylı bir vergi türü olan KDV, 25.10.1984 yılında kabul edilmiştir. Harcama üzerinden alınan vergi türü olması sebebiyle geniş tabanlı bir vergidir. 2018 yılı itibari ile vergi gelirleri içerisindeki payı %33,8'e ulaşmış durumdadır. Bu nedenle bütçe gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Katma Değer Vergisinin konusu (KDV md. 1):

- i. *Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,*
- ii. *Her türlü mal ve hizmet ithalatı,*
- iii. *Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*

KDV, muamele vergilerinden olup bunların içerisinde en gelişmiş olanıdır. Aynı zamanda genel bir vergi olup üretimin veya teslimin her aşamasında uygulanan bir vergi türüdür. Teknik olarak geliri elde eden kişi vergi taşıyıcısı, harcamayı yapan ise vergi yüklenicisidir (Saraçoğlu 2006, s. 68).

KDV'nin kanuni oranı %10 olmakla beraber günümüzde %1, %8 ve %18 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca bir ülkede belli bir dönemde üretilen mal ve hizmetlerin toplamı KDV'nin en geniş matrahı gelire eşit olmaktadır. Başka bir ifadeyle bir gelir hesaplama yöntemidir.

3.1.5.4 Özel tüketim vergisi

Özel Tüketim Vergisi, 06.06.2002 tarihinde Türk vergi sistemine dahil olmuştur. ÖTV, sadece belli harcamalar üzerinden alınan, az sayıda yükümlüsü olan yönetimi kolay bir dolaylı vergi türüdür. Tüketimde ilk iktisapta tek aşamalı olarak alınmaktadır. İlk iktisap

sonra ÖTV'ye konu olan mal el değıştirildiğinde tekrar ÖTV alınması söz konusu değildir.

ÖTV'nin konusu petrol ve doğalgaz ürünleri, motorlu taşıtlar, alkollü içecekler, tütün mamulleri, kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları (beyaz eşya, cep telefonu vs.) ve bazı lüks tüketim (elmas, kürk vs.) mallarıdır. Bu malların tanımlanması uluslararası standartlar kapsamında belirlenmiştir.

3.1.5.5 Gümrük vergisi

Gümrük vergileri tarihin en eski vergileridir. Gümrük vergisinin verginin İngilizcede “*customs*” olarak ifade edilmesinin sebebi tarihinin bilinmemesine rağmen uygulanmasına alışılmış geleneksel bir vergi olmasıdır. Gümrük vergisi ithalde alınan bir vergi türüdür. Verginin konusunu Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren eşya oluşturmaktadır (Kargı & Yayğır, s. 6).

Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir (GVK md. 2).

Dış ticarete sürecin büyük bir bölümü gümrük işlemleri sırasında gerçekleşmektedir. İthalde alınan bir vergi olduğu için dış ticaret politikaları açısından önemli bir vergidir.

Gümrük vergisinin hesaplanmasında matrah, eşyanın kıymeti (advarolem) veya fiziki (spesifik) miktarıdır. Bazen ise gümrük vergisi maktu olarak tahsil edilmektedir. Matrah, ithal edilen malın gümrük vergisi mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatı olup, malın Türkiye’de alıcının adresine teslimine kadar yapılan nakliye, sigorta, ambalaj, yurtdışında ödenen vergi, resim vb. masraflar normal fiyata dahil edilmektedir (Kargı & Yayğır, s. 8).

Türkiye’de gümrük vergisi uygulaması, 1963 yılında Avrupa Birliği ile imzalanan Ankara Anlaşması ve 1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ile 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı’ndan kaynaklanan yükümlölükler kapsamında 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren sanayi mallarına ilişkin Gümrük Birliği’nin kurulması ile birlikte önemli değışikliklere uğramıştır (Tokathoğlu 2005, s. 56).

3.1.6 Türkiye'nin Kamu Mali Sistemi

Devlet tüzel kişiliği, devletin çeşitli kurumları kendi görev ve yetkileri bakımından temsil edilir. Türkiye'de devlet tüzel kişiliğinin mali yönünü ise Hazine ve Maliye Bakanlığı temsil etmektedir. Buna göre ulus devletin geleneksel görevi gereği maliye politikasının çeşitli araçları ile ekonomik istikrar, ekonomik büyüme, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi maliye politikasının amaçlarını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu noktada vergi, harcama, borçlanma ve diğer politikalar (yatırım teşvikleri, istihdam politikaları vs) bu amaçları gerçekleştirebilmek için başlıca araçlardır (Bayramoğlu 2017, s. 394).

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için uygulanan maliye politikasının başarılı olabilmesi için bazı koşulları vardır. Bunlar (Türk 2011, s. 25):

- i. İktisadi hayatın geleceği ile ilgili güvenilir ve doğru tahminde bulunmak,
- ii. Alınan kararların yasama, yürütme organları ile halk tarafından kabulünü sağlamak,
- iii. Maliye politikasını, diğer iktisat politikası araçları ile ahenkli bir şekilde uygulamak,
- iv. Sağlam bir mali düşünce yapısına sahip olmak ve mali gelişmeleri iyi okuyabilmek.

Ancak küreselleşmeyle birlikte dünya piyasalarında oluşan oynaklık ve belirsizlik bu politikalarda zamanlama sorununu da gündeme getirmiştir. Maliye politikası kısa vadede sonuç verebilen bir mekanizma olmadığı için, oldukça hareketli olan küresel piyasalarda meydana gelen problemlere karşı çözüm üretmede zaman zaman etkisiz kalabilmektedir (Seyrek 2002, s. 177).

Tablo 3.2: Rakamsal Verilerle Türk Mali Sistemi (Milyon TL)

Yıllar	Bütçe Geliri	Bütçe Gideri	Bütçe Açığı (%)	Vergi Gelirleri	Faiz Ödemeleri
2003	100.250	141.248	40,9	89.188	45
2004	121.869	152.093	30,7	89.893	48,1
2005	150.682	159.687	9,1	111.335	39,2
2006	173.483	178.126	5,3	131.948	38,2
2007	190.360	204.068	13,7	152.835	40,4

2008	209.598	227.031	17,4	168.109	43,6
2009	215.458	268.219	52,8	172.440	46,2
2010	254.277	294.359	40,1	210.560	41,9
2011	296.824	314.607	17,8	253.809	35,1
2012	332.475	361.887	29,4	278.781	40,7
2013	389.682	408.225	18,5	326.169	39,1
2014	425.383	448.752	23,4	352.514	39,3
2015	482.780	506.305	23,5	407.818	39,8
2016	554.140	584.071	29,9	459.002	37,4
2017	630.490	678.269	47,7	536.617	40,2

Kaynak: (www.bumko.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.04.2019); (www.hmb.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.04.2019); (Rakıcı & Aydoğdu 2017); (Ejder & Aksoy 2018).

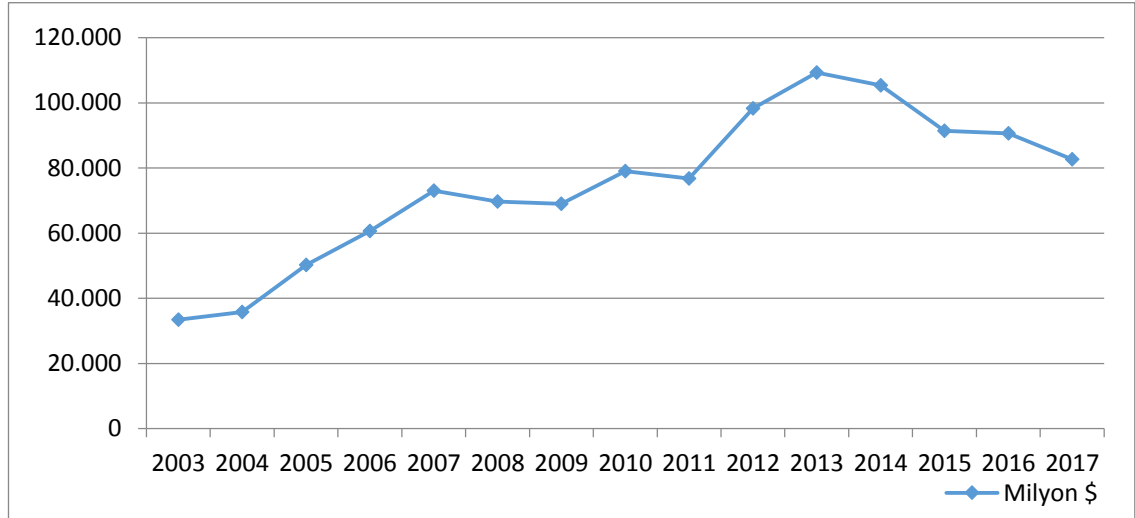
3.1.7 2003-2017 Yılları Özelinde Türkiye’nin Ekonomik Yapısı

14 Mart 2003 tarihinde Erdoğan Başbakanlığında 59. Hükümet kurulmuştur. 59. hükümet göreve geldikten sonra kendisinden önceki Abdullah Gül hükümeti tarafından ilan edilen “Acil Eylem Planı” uygulamaya konulmuştur (Özsoylu 2019, s. 265).

Acil eylem planının 4 ana başlığından biri olarak açıklanan “ekonomik dönüşüm programı” ile kısa vadede; vergi tabanının genişletilmesi için çalışmalar yapmak, vergi barışı, etkin vergi denetimi, vergi tahsilat sürelerinin kısaltılması (tanzi etkisinin minimize edilmesi), gelir idaresinin yeniden yapılandırılması, vergi mevzuatının birleştirilmesi uzun vadede; vergi oranlarının düşürülmesi, gelir vergisinde özel indirim oranlarının zaman içinde yükseltilmesi gibi hedefler konulmuştur (58. Hükümet Acil Eylem Planı, 2003). Aynı zamanda IMF ile yürütülmekte olan Stand-By Anlaşması’na yönelik hazırlıkların hızla yapılacağı belirtilmiştir. Bu ifade ile Güçlü Ekonomiye Geçiş Programına devam edileceği anlaşılmıştır (Özsoylu 2019, s. 265).

Ayrıca 2003 yılında FED’in yatırımları teşvik etmek ve dış ticaret açığını sınırlamak adına faiz indirimine gitmesi üzerine döviz kuru düşmüş ve ilk defa Mayıs 2003’te enflasyon negatif olarak gerçekleşmiştir. Bunun sonucunda tasarruflar TL cinsinden artmaya başlamış ve Merkez Bankası’nın döviz cinsinden rezervleri artmıştır (Turan, 2015, s. 5). Burada hemen belirtmek gerekir ki yaşanan bu durum, küreselleşmenin gelmiş olduğu noktanın göstergesidir.

Şekil 3.1: Merkez Bankası Brüt Döviz Rezervleri



Kaynak: (www.tcmb.gov.tr 2019) (Erişim Tarihi: 28.04.2019).

Yaşanan bu olumlu gelişmelerle birlikte Nisan 2003'te %44 olan gecelik borçlanma faiz oranında 6 kere indirime gidilerek yıl sonunda %22 civarına çekilmiştir. Merkez Bankası bu dönemde esnek döviz kuru rejimi altında “örtülü enflasyon hedeflemesine” yönelik para politikası izlemiştir (MÜSİAD 2004, s. 12). Bu uygulamayla ekonomik birimlerin geçmiş enflasyon verileri yerine gelecek enflasyon beklentilerine göre karar almaları sağlanmıştır. Borç oranlarının hızla düşmesi ekonomik kırılganlığı azaltmış ve beklentileri iyileştirmiştir.

2002-2006 yılları arasında kesintisiz büyüme sağlanmıştır. Aynı zamanda Türkiye için uzun yıllar sorun teşkil eden faiz ve enflasyonda iyileşmeler gözlemlenmiştir. Bu durumda 2005 yılında Yeni Türk Lirası uygulaması ile Türk Lirasından altı sıfır atılması durumu da TL'nin itibarı açısından olumlu bir gelişme olmuştur. (Özsoylu 2019, s. 266). 2004-2007 yılları arasında da kamu maliyesi açısından daraltıcı politikalar uygulanmaya devam edilmiştir. Bu dönemde Acil Eylem Planında belirtilen Ekonomik Dönüşüm Programında hedeflenen amaçlara büyük ölçüde ulaşılmıştır. Vergi yükü tabana yayılmış, vergi mevzuatı basitleştirilmiş, vergi barışı uygulanmış ve vergi affı ile mükellef sayısı arttırılmıştır. 2004-2005 yıllarında bütçe açığının GYSH'ye oranı azalması sağlanmış ve faiz dışı fazla verilmesi için konsolide bütçe gelirlerinin katkı sağlaması hedeflenmiştir (Karagöl 2013, s. 42). Yaşanan bu gelişmelerde Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ve mali disiplinden taviz verilmemesi etkili olmuştur. 2006 yılından itibaren Türkiye'de 4 yıl boyunca uygulanan örtük enflasyon hedeflemesi

stratejisinden “enflasyon hedeflemesi” stratejisine geçilmiştir. (Özsoylu 2019, s. 268). 2006 yılında enflasyon ve iç borçlanma oranlarında görülen iyileşme harcama kalemlerinde görülmemiş dövizde meydana gelen dalgalanmalarla da yılın ikinci altı aylık döneminde ekonomi yavaşlama sürecine girmiştir (Bayrak & Kanca 2013). 2007 yılında AB’ye uyum çerçevesinde ilk defa 7 yılı kapsayan bir kalkınma planı hazırlanmış ve 2007-2013 döneminde uygulanmıştır. Ancak 2007 yılı ile başlayıp 2009’un sonuna kadar devam eden dönem Türkiye için pek parlak yıllar değildir. 2002-2006 yıllarındaki başarılı performans sonrası 2007 yılından itibaren göstergeler bozulmaya başlamıştır (Özsoylu 2019, s. 292).

Küresel Finansal Kriz, tüm dünyada ekonomik durgunluğa sebep olduğu gibi Türkiye’yi de etkilemiştir (Turan 2015, s. 231). Küresel krizin etkilerini hafifletmek amacıyla Merkez Bankası ve Hükümet tarafından bir dizi önlem alınmıştır. Bu kapsamda TCMB, faiz oranlarında ve zorunlu karşılık oranlarında indirimle gidilmesi suretiyle genişletici politika uygulanmıştır. Bu durum talebin canlanmasının yanı sıra sermaye çıkışına sebep olmuştur. Ancak 2008 yılına kadar TCMB döviz rezervlerinde önemli artış yaşanmıştı. Bundan dolayı ortaya çıkabilecek döviz sıkıntısına yönelik doğrudan ve dolaylı müdahalelerde bulunarak esnek politikalar izlenmiştir.

Ayrıca döviz cinsinden borçlanma faiz oranları ABD doları için %5,5’e, Euro için %6,5’e düşürülmüştür. Tüm bunların yanında vergi muafiyetleri içeren vergi barışı ilan edilmiş, otomotiv ve beyaz eşya sektörlerini canlandırmak amacıyla ÖTV’de geçici indirimle gidilmiştir. Aynı zamanda mobilya ve bilgisayarda KDV indirimleri uygulanmıştır (Özsoylu 2019, s. 285). Özetle talebi canlandırmaya yönelik tedbirler alınmıştır. Çünkü 2008 Küresel Krizi yapısı itibarı ile 1929 Büyük Buhrana benzemektedir. Dolayısıyla kötü beklentilerin olduğu, piyasada talebin ve yatırımların olmadığı bir ortam söz konusuydu (Turan 2015, s. 233).

Türkiye küresel krizden 2010 yılının ikinci çeyreğinde çıkmayı başarmıştır. Krizden çıkışta iç tüketimin büyük etkisi olmuştur. Zira 2009’un ikinci yarısından sonra iç tüketim sürekli artmıştır. Krizin etkilerinin önemli ölçüde atlatıldığı 2010-2011 yıllarında dünya sıralamalarına giren oranlarda büyüme kaydedilmiş; ancak 2012’den itibaren bu büyüme oranları azalma eğilimine girmiştir. Bu durumun yaşanmasında

Türkiye için 2000’li yıllarda sorun teşkil eden ve 2015 yılı itibarı ile bile ciddi tedbirlerin alınmadığı tasarruf yetersizliği etkili olmuştur (Özsoylu 2019, s. 295).

TÜSİAD tarafından 2012 yılında yayınlanan “Türkiye’de Büyümenin Kısıtları” adlı rapora göre, Türkiye’nin sürdürülebilir bir büyüme trendi yakalayabilmesi için eğitim düzeyi, kalitesi ve bilişsel becerilerde bir atılım yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca üretimde teknoloji kullanımı için ciddi hamleler yapılması gerektiği belirtilmiştir (TÜSİAD 2011, s. 6).

Tablo 3.3’te Türkiye’de tasarruflarla yatırımların özel kesim ve kamu kesimi arasındaki dağılımı gösterilmektedir. Görüldüğü gibi uzun dönemde özel tasarruflarda kayda değer bir artış gerçekleşmemiştir. Bu karşın kamu tasarrufları yaklaşık %7 artış göstermiştir. Ancak toplam yurtiçi tasarruflar ve sabit sermaye yatırımları önemli ölçüde artış göstermiştir.

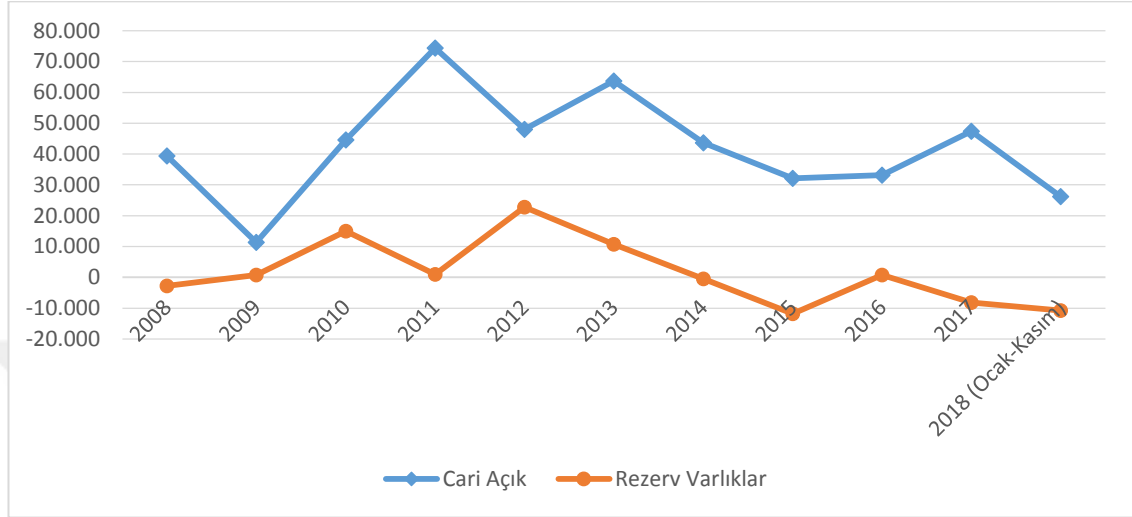
Tablo 3.3: Türkiye’de Yurtiçi Tasarrufların ve Sabit Sermaye Yatırımlarının GYSH İçindeki Payı

Yıllar	Kamu Tasarrufu	Özel Tasarruf	Yurt İçi Tasarruf	Kamu Sabit Sermaye Yatırımları	Özel Sabit Sermaye Yatırımları	Sabit Sermaye Yatırımları
2003	-4,1	19,6	15,5	3,8	13,6	17,4
2004	-1,0	16,9	16	3,2	17,5	20,7
2005	2,8	13,1	15,9	3,8	17,6	21,4
2006	4,2	12,4	16,6	3,8	18,9	22,6
2007	2,4	13,1	15,5	3,9	17,9	21,8
2008	1,7	15,1	16,8	4,1	16,1	20,2
2009	-0,9	14,1	13,2	4,1	13,1	17,2
2010	1,6	12,3	13,9	4,3	14,8	19,1
2011	3,7	10,7	14,4	4,1	18,0	22,1
2012	2,9	11,6	14,5	4,2	16,3	20,6
2013	3,4	9,9	13,4	5,0	15,6	20,6
2014	3,2	11,7	14,9	4,8	15,7	20,5
2015	3,6	21,1	24,8	4,1	25,6	29,7
2016	2,7	21,7	24,5	4,1	25,3	29,3

Kaynak: (www.sbb.gov.tr 2019) (Erişim Tarihi: 17.04.2019).

Türkiye’de 2011 yılından itibaren cari açık önemli bir büyüklüğe ulaşmıştır. Zira bu durumun oluşmasında ülkenin enerjide dışa bağımlılığı büyük bir etken olmuştur. Türkiye petrol ve doğalgaz ihtiyacının yaklaşık %90’ını dışarıdan ithal etmektedir.

Şekil 2.2: Türkiye’de Cari Açık ve Rezerv Varlıklardaki Değişim



Kaynak: (www.bumko.gov.tr 2019) (Erişim Tarihi:17.04.2019).

2011 yılı sonrası yatırımlarda zayıflama başlamıştır. Bazı dönemlerde ufak canlanmalar olsa da bu durum ağırlıklı olarak inşaat sektöründeki yatırımlardan kaynaklanmıştır. Dünya Bankası’nın 2012 yılı Dünya Kalkınma Raporu’nda ülke ekonomileri sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur (Dünya Kalkınma Raporu, 2012). Türkiye’de 2014 yılı itibari ile kişi başı milli gelir 11.588 dolar olarak gerçekleşmiştir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 2017). Dolayısıyla Türkiye bu yıllarda orta gelir tuzağına yakalanmıştır. Orta gelir tuzağı, kişi başına düşen milli gelirin alt seviyelerden orta düzeye yükseldikten sonra burada takılıp kalması yani üst seviyeye çıkamamasıdır (Özsoylu, 2019 s. 299). 2015 yılında doğrudan yabancı yatırımlar 16,8 milyar dolar gerçekleşerek küresel kriz sonrası en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Aynı zamanda 2014 yılına göre Türkiye’ye gelen yabancı yatırımlar 2014 yılına göre %34 artış göstermiştir. 2016 yılında dünyada doğrudan yatırımlar hız keserken Türkiye’de yaşanan terör saldırıları ve 15 Temmuz darbe girişiminin de etkisiyle yabancı yatırım girişinde ciddi azalma meydana gelmiştir. Ayrıca bu dönemde Türkiye’ye gelen turist sayısı ilk 5 ayda 2,5 milyon azalmıştır. Yılın ilk 8 ayında doğrudan yabancı sermaye girişleri %52,7 azalarak 5,9 seviyelerine gerilemiştir. (Türkiye ve Dünya Ekonomisi’nde Makro Gelişmeler 2016, s. 23). Bu durum, enflasyon ve döviz kurunun yukarı yönlü hareket etmesine neden olmuştur. 2017 yılında bu olumsuz hava devam etmiş olsa da 2016 ve

2017 yıllarında Türkiye oldukça ciddi bir büyüme ivmesi yakalamıştır. Buna karşılık ekonominin diğer göstergelerinde ciddi bozulmalar meydana gelmiştir. İşsizlik, enflasyon, bütçe açığı, cari açık, dış borç stoku bu yıllarda artış göstermiştir. (Eğilmez 2019).

3.1.7.1 Makroekonomik göstergeler

Bu bölümde Türkiye ekonomisinin genel yapısı hakkında bilgi vermek amacıyla makroekonomik veriler üzerinde durulacaktır.

Tablo 3.3'te Türkiye'nin son 15 yıllık dönemine ait bazı makroekonomik göstergeler verilmiştir. Türkiye, bu dönemde ekonomik büyüme ve enflasyon anlamında önemli bir istikrar yakalamıştır. Ancak işsizlik ve ihracatın ithalatı karşılama oranı gibi konuların hala Türkiye için bir sorun olduğu görülmektedir.

Aynı zamanda döviz kurundaki dalgalanmalar, cari açık ve dış ticaret açığı gibi konularda hala Türkiye ekonomisi üzerinde bir baskı oluşturmaktadır. Son birkaç yılda cari açık nispeten azalmış olsa da hala ekonomik kırılganlık devam etmektedir.

Tablo 3.4: Türkiye'nin 2003-2017 Yılları Makroekonomik Göstergeleri

Yıllar	GYSH (2009 Bazlı)	GYSH Büyüme	Enflasyon TÜFE (%)	İhracat (Milyar TL)	İthalat (Milyar TL)	İşsizlik (%)	Döviz Kuru (\$/TL)
2003	468.015	5,6	18,4	47,253	69,340	10,5	1,49
2006	789.227	7,1	9,7	85,535	139,576	10,2	1,43
2011	1.394.477	11,1	10,5	134,906	240,839	9,8	1,67
2012	1.569.672	4,8	6,2	152,462	236,544	9,2	1,78
2013	1.809.713	8,3	7,4	151,803	251,661	9,7	2,13
2014	2.044.465	5,2	8,2	157,610	242,178	9,9	2,31
2015	2.338.647	6,1	8,8	143,839	207,234	10,3	2,90
2016	2.608.525	3,2	8,5	142,530	198,619	10,9	3,53
2017	3.106.536	7,4	11,9	156,993	233,801	10,3	3,81

Kaynak: (www.bumko.gov.tr)(Erişim Tarihi:20.04.2019),
(www.hmb.gov.tr, 2019)(Erişim Tarihi:20.04.2019),
(Sungur 2014, s. 247).

3.1.7.1.1 Büyüme

Türkiye’de büyüme, GSYH ile ölçülmektedir. GSYH, yurtiçinde yerleşik olanların belli bir dönemde ürettikleri mal ve hizmetlerin parasal değeri olarak tanımlanabilir. 2003 yılından itibaren büyüme trendinde olan Türkiye ekonomisinde, 2008 yılında yaşanan küresel krizle birlikte bu trend sona ermiştir. 2008 yılından sonra tekrar hızlı bir büyüme trendine giren Türkiye, 2012 yılında büyümede hız kesmiştir. 2013 yılında tekrar toparlanma görülse de bu çok uzun sürmemiş, 2014 yılında düşük bir oranda büyümüştür. 2015 yılında ise artan bir büyüme trendi yakalamıştır. 2016 yılı ilk çeyreğinde iyi bir performans yakalayan Türkiye ekonomisi ikinci çeyrekte %3,1 ile bütün konjonktürel risklere rağmen iyi bir oran yakalamıştır.

Sonuç olarak Türkiye’de büyüme, son 2003-2017 yılları arasında 2008 Küresel Finansal Kriz dönemini dışarda tutarsak daima pozitif olmuştur. Bunda küreselleşmenin getirdiği bir takım avantajları kullanmanın büyük katkısı bulunmaktadır. Ancak büyümenin tek başına bir refah verisi olmadığı kaçınılmaz bir gerçektir. Büyümenin yoksulluğu azaltıcı etkisinden söz edebilmek için gelir dağılımını iyileştirmesi gerekmektedir. Bu nedenle büyümenin yanı sıra gelir dağılımını da incelemek gerekmektedir.

Tablo 3.5: Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımı ve Gini Katsayısı

Yıllar	%20 (1)	%20 (2)	%20 (3)	%20 (4)	%20 (5)	Gini Katsayısı
2003	6,0	10,3	14,5	20,9	48,3	0,42
2004	6,0	10,7	15,2	21,9	46,2	0,40
2005	6,1	11,1	15,8	22,6	44,4	0,38
2006	5,1	9,9	14,8	21,9	48,4	0,42
2007	5,8	10,6	15,2	21,5	46,9	0,40
2008	5,8	10,4	15,2	21,9	46,7	0,40
2009	5,6	10,3	15,1	21,5	47,6	0,41
2010	5,8	10,6	15,3	21,9	46,4	0,40
2011	5,8	10,6	15,2	21,7	46,7	0,40
2012	5,9	10,6	15,3	21,6	46,6	0,40
2013	6,1	10,7	15,2	21,4	46,6	0,40
2014	6,2	10,9	15,3	21,7	45,9	0,39
2015	6,1	10,7	15,2	21,5	46,5	0,39

2016	6,2	10,6	15,0	21,1	47,2	0,40
2017	6,3	10,7	14,8	20,9	47,4	0,40

Kaynak: (www.tuik.gov.tr 2019) (Erişim Tarihi: 20.04.2019).

Tablo 3.5’te görüldüğü gibi Türkiye’de 2003-2017 yılları arasında gini katsayısında çok az da olsa bir iyileşme söz konusudur. Ancak son 3 yılda en düşük gelire sahip %20’lik nüfusun en yüksek gelire sahip %20’lik nüfusun gelirden aldığı pay düşük gelirli aleyhine değişmiştir.

3.1.7.1.2 Enflasyon

Enflasyon, fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artış olarak tanımlanabilir. Tablo 3.4’e bakıldığında Türkiye’nin 2003 yılından itibaren enflasyonla mücadelede uzun vadede önemli başarı elde ettiği söylenebilir. Ancak bu yıllarda tek haneli rakamlara düşen enflasyon 2017 yılında tekrar çift haneli rakamlara çıkmıştır. Enflasyonun yükselmesinde en büyük pay, Türkiye’nin enerjide dışa bağımlılığının yüksek olması sebebiyle 2013 yılından itibaren döviz kurunda meydana gelen hızlı artışa aittir.

3.1.7.1.3 İşsizlik

İşsizlik literatürde “bir ülkede çalışma çağındaki iş arayanların toplamıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi işsizlik tanımına uymak için çalışma çağında olmak ve iş aramak gerekmektedir. Çalışma çağında (iş gücü) sayılabilmek için ise 18-65 yaş aralığında olmak gerekmektedir. Örneğin, 25 yaşında olan ancak çalışmayan bir yetişkin eğer iş aramıyorsa hesaplanan işsizlik oranına dahil edilmez.

Tablo 3.4’e bakıldığında Türkiye’de işsizlik 2012 yılından itibaren her yıl artış gösterdiği görülmektedir. 2015 yılından itibaren ise çift hanelere çıktığı görülmektedir. Tabloda dikkat çeken durum, enflasyonla işsizliğin aynı yönde hareket ediyor olmasıdır.

3.2 KÜRESEL VERGİ SORUNLARI

Küreselleşme, ulus devletlerin uyguladıkları vergi politikalarını diğer ülkelerin ekonomileri üzerindeki dışsal etkileri daha hissedilir halde getirmektedir. Dolayısıyla bundan 40-50 yıl önce söz konusu olmayan yeni ekonomik sorunlar ortaya çıkmış ve ulus devletler uyguladıkları politikaları gözden geçirmek zorunda kalmıştır.

Küreselleşmenin yanında teknoloji ve iletişim altyapısında meydana gelen gelişmelerle ortaya yeni finansal araçlar ve elektronik ticaret gibi alanlar çıkmıştır. Ancak nasıl vergilendirileceği konusunda henüz bu alanlarda evrensel anlamda bir uygulama birliği ve yasal altyapı bulunmadığı, ayrıca bu alanlardaki vergi kayıp kaçığının tespit edilmesinin ve kontrol altına alınmasının bilgi ve lojistik anlamda maliyeti fazla olduğu için küresel sorun haline gelmiştir.

Küresel vergi sorunlarının ortak özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Hayrulloğlu 2014, s. 83):

- i. Küreselleşme sürecinin odağında ortaya çıkmışlardır,
- ii. Tüm ulusal ekonomileri etkileme potansiyeli bulunmaktadır,
- iii. Küreselleşme sürecinin üzerinde potansiyel risk oluştururlar,
- iv. Sorunların çözümü için küresel boyutta ortak bir çalışma gerekmektedir.

3.2.1 Vergi Rekabeti

Vergi Rekabeti teorik anlamda ilk olarak 1956 yılında Charles Tiebout tarafından geliştirilen bir kavramdır (Öz & Yaraşır 2009, s. 5).

Vergi rekabeti küreselleşmeyle birlikte mobilitesi artan üretim faktörleri açısından ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay alabilmek adına ülkedeki ekonomik faaliyetleri vergisel yönden daha cazip hale getirmeye yönelik uyguladıkları politikalar şeklinde tanımlanabilir.

Küreselleşmenin bir sonucu olan üretim faktörlerinin hareketliliğinin artması sonucu ülkeler arasındaki çeşitli vergisel uygulama ve politika farklılıkları “vergi arbitrajına” neden olarak, vergi mükelleflerinin vergisel avantajlardan yararlanma olanağını arttırmıştır. Bu aşamadan sonra ise vergi, uluslararası alanda bir rekabet unsuru olarak gelişim göstermiştir. Bunun sonucu olarak vergi rekabeti ortamında vergi politikaları ve uygulamaları bu dönüşümlerle yeniden şekillenmiştir (Çukurçayır 2015, s. 64).

Küreselleşme, çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı oluşturmada zorlanmalarına neden olmakta ve bağımsız vergi politikaları uygulama yeteneklerini azaltmaktadır. Emek ve sermaye gibi nispeten daha mobil olan üretim faktörlerinin arbitraj avantajları nedeniyle vergi yükünün daha düşük olduğu ülkelere yönelmelerine,

dolayısıyla daha az mobil olan üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünün artmasına yol açmaktadır (Aktan & Vural 2018, s. 125).

Vergi rekabeti, kullanılan araçlarla ulusal ve uluslararası düzeyde olabilir. Bu çalışmada incelenecek olan uluslararası vergi rekabetidir. Uluslararası vergi rekabetinin 3 aracı vardır. Bunlar (Doğan & Kabayel 2016, s. 77):

- i. Vergi oranları indirimleri
- ii. Genel amaçlı vergi teşvikleri
- iii. Özel amaçlı vergi teşvik ve indirimleri

Bu bağlamda 1980'lerden itibaren başta İngiltere ve ABD olmak üzere kurumlar vergisi gibi bazı vergi oranlarının düşürülmesi trendi başlamıştır. Bu reformlar çerçevesinde kanuni vergi oranlarının düşürülerek vergi matrahının genişletilmesi amaçlanmıştır. Kanuni vergi oranları OECD ülkelerinde ortalama %7,2 oranında düşürülerek, 2010-2011 yıllarında %32,6'dan %25,4'e kadar gerilemiştir (Özcan 2016, s. 75).

Vergi Rekabeti, bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve rasyonel kaynak kullanımı anlamında refah artırıcı bir rol oynarken, diğer yandan uluslararası sermaye, mal ve emek hareketleri sonucunda bazı ülkelerin vergi gelirlerinde kayıplar ortaya çıkarmakta ve yanlış kaynak dağılımına yol açarak haksız vergi rekabeti oluşturabilmektedir. Hatta bu olumsuz durumu ortadan kaldırabilmek adına AB ve OECD başta olmak üzere çeşitli supranasyonal kurum ve kuruluşlar bazı standartlar getirmek amacıyla çeşitli çalışmalar yapmaktadır (Öz & Yaraşır 2009, s. 6).

Birçok kamu maliyesi uzmanı, vergi rekabetini doğuracağı sonuçlar açısından olumsuz görmektedir. Richard Musgrave, uluslararası platformda vergi rekabetinin mali etkinlik sağlamayacağını ileri sürmüştür. Vergi rekabeti ülkelerin küresel vergi tabanından pay alabilmek için çeşitli indirim ve teşviklere neden olacağından ülkelerarasında “dibe doğru yarışa” neden olacaktır. (Aktan & Vural 2018, s. 133).

Ayrıca sermayenin emekten daha mobil -ki çoğu zaman daha mobildir- olması durumunda vergi sisteminde meydana gelecek sapmalar o ülkenin ekonomisine zarar verebilir. Çünkü bu durum emek üzerindeki vergi yükünü arttıracığından işsizliği tetikleyebilir.

Tüm bunların yanında vergi rekabetinin olumlu etkisinin olduğunu savunan görüşlere göre, ulus devletin yetkisini kötüye kullanmasını bir miktar engelleyebilir. Ayrıca vergi oranlarının optimal düzeyden yüksek olması durumunda vergi rekabeti nedeniyle vergi oranlarında meydana gelen düşüş, Arthur Laffer tarafından ortaya konulan “Laffer Eğrisi” analizine göre vergi hasılatını arttırabilir.

Vergisel teşvikler yabancı sermayeyi ülkeye çekme konusunda her zaman tek başına yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra ülkedeki ekonomik ve siyasi istikrar, fiziki altyapı, işgücü maliyeti, bankacılık sistemi gibi bazı vergi dışı faktörler de yabancı sermayeyi çekme konusunda önem arz etmektedir. Ancak diğer koşullar aynı kalmak şartıyla dolaysız vergiler vergi rekabeti açısından büyük önem arz etmektedir. Meussen, dolaysız vergilerle ilgili yaptığı çalışmada; şirketlere yönelik efektif vergi oranlarındaki %1’lik bir indirimin, ilave yabancı yatırımları %3,3 oranında arttırabileceğini belirtmiştir (Kargı & Yaygır 2016, s. 5).

Üretim faktörlerinin hareketliliği uygulanacak politika açısından büyük önem teşkil etmektedir. Hareketliliği daha yüksek olan sermaye faktörüne bakıldığında daha yüksek işlem maliyeti olan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının portföy sermayesine ilişkin sermaye hareketlerine göre vergi yüküne duyarlılığının daha az olduğu; doğal kaynaklar gibi etkenlerin daha büyük önem taşıdığı göz ardı edilmemelidir (Akkaya 2002, s. 17). Ancak tüm bunların yanında vergi yükü küreselleşmenin arka planındaki emek ve sermaye hareketlerinin önemli bir faktörüdür.

Vergi rekabetinin 3 temel artış nedeni bulunmaktadır. Bunlar: sermayenin ve emeğin mobilitesinin artması ve vergi cennetlerinin ortaya çıkmasıdır (Aktan & Vural 2018, s. 126).

3.2.1.1 Vergi cennetleri

1998 yılında OECD tarafından yayınlanan raporda, vergi cennetlerinin zararlı vergi rekabetine neden olduğunu belirtmiştir (OECD 2019).

Vergi cenneti kavramı son yıllarda popüler olarak kullanılsa da ortaya çıkışı verginin ortaya çıkışıyla aynı döneme denk gelir. Antik Yunan’da tüccarlar ithal edilen ürünlerden alınan vergiden kaçınmak için mallarını Atina’nın dışındaki adalarda depolarlardı. Modern vergi cennetinin ilk örneği ise İsviçre’dir. İsviçre diğer

bölgelerden kaçan sermaye için daha güvenli ve daha az maliyetli bir sığınma yeri idi (Aktan & Vural 2018, s. 129).

Vergi cenneti, sıfır ya da çok düşük vergi oranı uygulayan, dolayısıyla şirketlerin ana ülkedeki toplam vergi yükünü azaltma olanağı sunan yerler olarak tanımlanabilir (Birinci 2018, s. 72). Ancak ülkeler ekonominin durumuna göre vergisel kolaylıklar saplayabilirler. Dolayısıyla vergisel kolaylık uygulayan her ülke vergi cenneti olarak nitelendirilmemelidir (Kargı & Yaygır 2016, s. 9).

Aynı zamanda gelir üzerinden alınan vergi oranlarının düşük olduğu, yabancı şirketlere ya da bireylere; gelirlerini ana ülkede yüksek vergi oranlarından korumak uygun ortamı sunabilmektedir (Birinci 2018, s. 72).

Vergi cennetlerindeki faaliyetlerin çoğu yasaldir ve bu ülkeler öteden beri çok uluslu büyük çaptaki şirketler tarafından kullanılmaktadır. Bununla birlikte bu ülkeler yasal olmayan aktiviteler için uygun ortamlardır. Özellikle kıyı bankacılığı ve paravan şirket kurma gibi faaliyetlerle kara para çok daha kolay aklanmaktadır (Kargı & Yaygır 2016, s. 6).

OECD'nin 1998 yılında yayımladığı rapora göre vergi cenneti ülkeler belirlenirken bazı kriterler söz konusudur. Bu kriterler çok şey ifade etmektedir. Örneğin, mükellefin bilgilerini verme (müşteri sırrı) kriteri olmasaydı bugün Fransa'nın kamu borç stoku %94 değil, yalnızca %70'ine karşılık gelecekti (Zucman 2015, s. 20). Bunlar:

- i. Hiç vergi uygulanmaması veya sembolik miktarda bir vergi uygulanması,
- ii. Yasal ve idari düzenlemelerle mükellefin bilgilerini vermektan kaçınma,
- iii. Mükellefler ile idare arasında vergi oranları veya vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına olanak tanıyan idari ya da yasal düzenlemelerin mevcut oluşu,
- iv. Ülkedeki kişi veya kurumların belirli bir düzeyde ekonomik faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması, diğer bir ifadeyle asli faaliyetin vergi cenneti ülkede değil de başka ülkede faaliyetin gerçekleştirilip vergi cenneti olan ülkede sadece kâğıt üzerinde gerçekleştiriliyormuş gibi gösterilmesi

gibi kriterlerdir (Kargı & Yaygır 2016, s. 10).

Vergi cennetlerinin hemen hemen tamamında finansal sistem şeffaflıktan yoksundur. Ayrıca ikili döviz sistemi uygulaması söz konusudur ve kambiyo kontrolü neredeyse hiç yoktur. Başka bir ifadeyle ülkedeki yerleşiklerle yerleşik olmayanlar farklı kambiyo kontrolüne tabidirler. Bankalar yerleşik olanlarla yerleşik olmayanlara vergileme konusunda farklı davranırlar. Vergi cennetlerinin fiziki anlamda ulaşım ve iletişim altyapısı gelişmiştir (Aktan & Vural 2018, s. 130).

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından ise vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığının bir aracı veya yöntemi olmasına rağmen, esasında ekonomik kişi veya kurumların vergilemeye coğrafi anlamda uyum sağlama işlevi olarak, ulus devletlerin cebren vergi toplama yetkilerinde aşınmaya yol açan yasal düzenleme alanlarıdır (Eyüpgiller 2002, s. 42). Bu tip ülke veya bölgeler, en düşük vergilemenin sağlandığı, mükellefin mümkün olan en düşük kontrole tabi olduğu yerler olduğu için, global ölçekte her türlü kayıt dışı iktisadi faaliyet sonucu elde edilen gelirlerin kayıt altındaki ekonomiye aklanarak girmesine olanak sağlayan adacıklardır (Aktan & Vural 2018, s. 129).

Vergi cennetlerindeki düzenlemeler yalnızca vergi avantajı sağlamakla kalmaz aynı zamanda başka konularda da avantajları barındırırlar. Örneğin, Türkiye merkezli bir şirket, çalışanlarını işten çıkarması durumunda tazminat ve sigorta gibi birçok yükümlülük altına girerler. Ancak eğer bu şirket merkezini sosyal güvenlik gibi yükümlülükleri olmayan Bahama'ya aldırırsa, işten çıkarmalarda yükümlülük altına girmeyecektir (Alıcı 2016, s. 5).

2008 yılında, eski bir şirket çalışanının Lihtenştayn tröst şirketinin 1.400 müşterisinin hesap hareketlerini ve bilgilerini ilgili vergi idarelerine bildirmesinden global bir vergi skandalı patlak vermiştir. Bu gelişme dünya genelinde vergi cennetlerinin rolüyle ilgili bir farkındalık oluşturmuştur. OECD ve G-20'nin vergi cennetleriyle ilgili çalışmaları artış göstermiş ve bu konu uluslararası platformlarda daha çok dikkat çekmeye başlamıştır (Birinci 2018, s. 82).

Tax Justice Network (TJN) adlı vergi adaleti üzerine çalışmalar yapan uluslararası organizasyonun 2015 yılında yapmış olduğu araştırmaya göre dünyada finansal gizlilik göstergesi en yüksek olan ülkeler sırasıyla; İsviçre, Hong Kong, Amerika Birleşik Devletleri, Singapur, Cayman Adaları, Luxemburg, Lübnan, Almanya, Bahreyn ve

Birleşik Arap Emirlikleri şeklindedir. Türkiye ise 92 ülke arasında 19. sırada yer almaktadır (Doğan & Kabayel 2016, s. 93).

Vergi cenneti tanımlaması küresel anlamda kabul gören bir kavram olmadığından, vergi cennetlerinin sayıları değişebilmektedir. Ancak bu konuda en büyük otoritelerden biri OECD'dir. Genel anlamda vergi cennetlerinin sayısı 35 ila 82 arasında değişmektedir (Alicı 2016, s. 6).

Tablo 3.6: Farklı Vergi Cennetleri Listesinde Yer Alan Ülkeler

KARAYİPLER/ BATI HİNT ADALARI	Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahamalar, Barbados, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Dominika, Grenada Hollanda Antilleri, Montserrat, Saint Kitts ve Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadinler, Turks ve Caicos, ABD Virgin Adaları
ORTA AMERİKA	Belize, Kosta Rika, Panama
UZAK DOĞU	Hong Kong, Makau, Singapur
AVRUPA/AKDENİZ	Andora, Channel Adaları (Guernsey ve Jersey), Kıbrıs, Cebelitarık, Man Adası, İrlanda, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malta, Monako, San Marino, İsviçre
HİNT OKYANUSU	Maldivler, Mauritius, Seyşeller
ORTADOĞU	Bahreyn, Jordan, Lübnan
KUZEY ATLANTİK	Bermuda
PASİFİKLER	Cook Adaları, Marshall Adaları, Samoa, Nauru, Niue, Tonga, Vanuatu
BATI AFRİKA	Liberya

Kaynak: (Alicı 2016, s. 6).

Tablo 3.6'da dünya üzerinde OECD, IRS, GAO gibi farklı kurumlarca oluşturulan listelerde yer alan vergi cenneti ülkeler listelenmiştir. Bunların önde gelenleri Andorra, Bahama Adaları, Barbados, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Hollanda Antilleri ve Panama gibi ülkelerdir.

Vergi mükellefleri, Tablo 3.6'da belirtilen bu vergi cennetleri aracılığıyla mukimliğin değiştirilmesi, teknolojiye dayanarak, bankalar, paravan şirketler, yedimeinler, vergi cennetlerine aktarılan varlığın geri getirilmesi, kar aktarımı, transfer fiyatlandırması, double irish-dutch sandwich gibi yöntemlerle vergi kaçırmaktadır. Örneğin, Google şirketi double irish-dutch sandwich yöntemini kullanmaktadır (Alicı 2016, s. 16-21).

Vergi cennetlerinde bulunan off-shore bankalarda büyük miktarda fonlar tutulmakta olup; Citibank, Chase Manhattan, Swiss Bank and Trust Corporations, Schrodes,

Midland ve Barclays gibi çok uluslu kuruluşların buralarda şubeleri bulunmaktadır. Petrol devi olan BP, operasyonlarını bu merkezlerden yürütmektedir. Enerji şirketi olan Enron, iflas etmeden önce dünyanın çeşitli bölgelerinde bulunan 692 civarındaki şubesini Cayman Adaları'nda bir off-shore merkezinde birleştirmiştir (Öztürk & Ülger 2016, s. 247).

2000'li yılların başında 31 vergi cenneti ülke OECD tarafından ortaya konulan şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarını yerine getirmek için taahhütte bulunmuş, 7 vergi cenneti ülke (Lihtenştayn, Liberya, Monako, Marshall Adaları, Nauru, Vanuatu ve Andorra) taahhütte bulunmayı kabul etmemiştir. Bunun üzerine OECD Mali İşler Komitesi, bu 7 vergi cennetini işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri olarak tanımlamış, Mayıs 2009'da Andorra, Monako, Lihtenştayn listeden çıkartılmıştır (OECD 2019).

2008 küresel finansal kriz sonrası, OECD'nin vergi cennetleri listesinde yer alan İrlanda ve Kıbrıs'ta, bir başka deyişle finansal sistemin aşırı büyümüş iki off-shore merkezinde, bankalar iflas ederek milyonları yoksulluğa sürüklediler. Amerikan kongresi, dünyanın en büyük şirketlerinden Apple'ın karlarını manipüle etmek suretiyle onlarca milyar dolar vergi kaçırdığını ortaya çıkardı. Aslında vergi cennetleri, finansal krizlerin ve bütçe krizlerinin tam da ortasında yer almaktadır (Zucman 2015, s. 18).

Vergi cennetleri birçok ülke için sorun oluşturmaktadır. Öyle ki G20 raporlarında küresel finansal krizin nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Çoğu ülke son yıllara OECD tarafından ortaya konulan vergi standartlarını kabul ederek vergi cennetlerini ortadan kaldırmaya yönelik katı yasalar çıkarmaya hazırlanmaktadır (Birinci 2018, s. 70).

OECD, 2013 yılında yayınlamış olduğu BEPS adlı rapor ile vergi cennetlerinin neden olduğu olumsuz etkilere dikkat çekerek buna yönelik on beş maddelik bir eylem planı oluşturmuştur. Bu eylem planı, vergi cennetlerinin ÇUŞ'lar tarafından kullanılmak suretiyle vergi matrahının aşındırılması ve karların bu cennetlere aktarılmasının önüne geçerek ev sahibi ülkelerin uğradığı vergi kaybını en aza indirmeyi amaçlamaktadır (Alıcı 2016, s. 47).

3.2.1.1.1 Vergi cennetlerindeki varlıkların tahmini değeri

Vergi cennetlerinde bulunan varlıkların değeri ile bu cennetlerin diğer ülkelerde neden olduğu vergi kaybı madalyonun farklı iki yüzüdür. Çünkü vergi cennetlerine varlıklar aktarılırken esas ülke bu vergi gelirinden mahrum kalmakta ve asli görevlerinden biri olan kamusal mal ve hizmetleri sağlamakta güçlük çekmektedir (Alıcı 2016, s. 6).

Tüm bunların sonucu olarak vergi cennetlerinin neden olduğu global vergi kaybı, fakir ülkeleri zengin ülkelere kıyasla daha fazla etkilemektedir ve dolayısıyla dünya ülkeleri arasında zaten bozuk olan gelir dağılımının daha da bozulmasına neden olmaktadır. Ancak vergi cennetlerindeki şeffaf noksanlığı ve bilgi paylaşımının olmaması bu kaybın ölçülmesini zorlaştırmaktadır (Birinci 2018, s. 70).

Vergi adaleti üzerine çalışan sivil toplum örgütü TJN'nin yönetim kurulu üyesi James Henry, 2012 yılında yaptığı çalışmasında bu sistemin büyüklüğünü hesaplamanın adeta uzayda bir karadeliğin ekonomik karşılığını bulmaya benzediğini ifade etmiştir. Çalışmada, 2010 yılı itibariyle küresel finansal varlık toplamının, neredeyse tamamının vergisiz bir şekilde, yaklaşık 20 vergi cennetinden oluşan ve sürekli genişleyen bu adacıklarda dönen miktarın 21 ila 32 trilyon dolar arasında olduğu tahmin edilmiştir. Bu tahmine gayrimenkuller, yatlar, altın külçeler gibi finansal olmaya servet kalemleri dahil edilmemiştir (Alıcı 2016, s. 7).

Credit Suisse tarafından hazırlanan 2018 yılı Küresel Servet Raporu'nda; hane halkı küresel serveti bir önceki yıla göre yaklaşık 14 trilyon dolar artarak 317 trilyon dolar civarında olduğu belirtilmektedir. Rapora göre 2018 yılında servet kaybı yaşayan tek bölge %4,9 ile Latin Amerika'dır. Bu rakam bütün varlıkların rayiç bedeli üzerinden hesaplanmıştır. Aynı zamanda dünya üzerindeki dolar milyoneri sayısı bir önceki yıla göre 2,3 milyon artarak 42,2 milyona ulaşmıştır. Bu sayı dünya nüfusunun %1'ine bile tekabül etmemektedir. Buna rağmen 42,2 söz konusu milyon kişi dünya servetinin %46'sını elinde bulundurmaktadır. Serveti 10.000 doların altına olan 3,5 milyar kişi bu servetin sadece 2,4'üne sahiptir. Yine bu rapora göre 2018 yılında dünyada yetişkin başına düşen ortalama servet miktarı 63.100 dolar civarında gerçekleşmiştir (Credit Suisse 2018, s.s. 2-5).

Tablo 3.7: Vergi Cennetlerindeki Finansal Varlıklar

	VERGİ CENNETLERİNDEKİ FİNANSAL VARLIKLAR (MİLYAR \$)	VERGİ CENNETLERİNDEKİ FİNANSAL VARLIĞIN TOPLAM VARLIĞA ORANI (%)	VERGİ KAYBI (MİLYAR \$)
AVRUPA	2.600	10	75
ABD	1.200	4	36
ASYA	1.300	4	35
LATİN AMERİKA	700	22	21
AFRİKA	500	30	15
KANADA	300	9	6
RUSYA	200	50	1
KÖRFEZ ÜLKELERİ	800	57	0
TOPLAM	7.600	8	190

Kaynak: (Alıcı 2016, s. 9).

Tablo 3.7’de vergi cennetlerinde tutulan finansal varlıkların parasal değeri gösterilmektedir. Görüldüğü üzere vergi cennetlerinde tutulan finansal varlıkların dünya hane halkı servetinin %5’ine denk gelmektedir. Yine bu durumdan kaynaklanan vergi geliri kaybı ise yaklaşık 190 milyar dolar civarındadır. Bu rakam dünyada 66 ülkenin gelirinden daha yüksektir.

Bütün bu veriler, Bankaların ve hükümetlerin ifade ettiklerinin aksine, vergi cennetleri üzerinden yapılan vergi kaçakçılığının hiç de azımsanmayacak oranda olduğunu göstermektedir. Günümüzde global finansal servetin %8’i vergi cennetlerinde tutulmaktadır ve bu tarihi bir rekordur. AB’de ise bu oran %12 civarındadır (Zucman 2015, s. 19).

Mayıs 2017’de Prag’da düzenlenen 7. Uluslararası İnsan ve Toplum Bilimleri Konferansı’nda “Vergi Cennetlerinin Vergi Kaybı ve Kaçırma Üzerindeki etkileri” başlıklı bildiride Amazon, Google, Facebook gibi çok uluslu şirketlerin vergisel sorunlarına dikkat çekilmiştir. ABD merkezli şirketlerin yurtdışı kazançlarının % 55’i vergi cennetleri üzerinden faaliyet yürütmektedir.

Yine TJN, ABD’li şirketlerin küresel kazançlarının yaklaşık %25’inin asıl ekonomik faaliyet yürütülen ülkenin dışına aktarıldığını ve bunun yaklaşık 130 milyar dolar civarında küresel gelir kaybı oluşturacağı tahmininde bulunmuştur (Birinci 2018, s. 71).

Tablo 3.8: Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerindeki Kazançları

ÇOK ULUSLU ŞİRKET	VERGİ CENNETLERİNDE GÖSTERİLEN TUTAR (MİLYON \$)	TAHMİNİ ERTELENMİŞ VERGİ (MİLYON \$)	VERGİ CENNETİNDE TABİ OLUNAN VERGİ ORANI	VERGİ CENNETİNDEKİ İŞTİRAK SAYISI
Apple	246,000	76,688	3.8%	3
Microsoft	142,000	45,000	3.3%	5
Oracle	47,500	15,100	3.2%	5
Citigroup	47,000	13,100	7.1%	137
Gilead Sciences	37,600	13,100	0.2%	13
Amgen	36,600	12,800	0.0%	9
Qualcomm	32,500	11,500	0.0%	4
Bank of America Corp.	17,800	4,900	7.5%	91
Western Digital	16,000	5,000	3.8%	44
Nike	12,200	4,100	1.4%	54
American Express	10,400	3,200	4.2%	31
Baxter International	9,300	2,600	7.0%	7
Biogen Idec	7,600	2,050	8.0%	14
Adobe	4,200	1,100	8.8%	10
Symantec	3,900	1,100	6.8%	6
Hanes	3,286	929,000	6.7%	57
Wells Fargo	2,400	653,000	7.8%	88
Owens Corning	1,800	683,000	0.0%	21
Quintiles	670,000	176,000	8.7%	40
Constellation Brands	420,000	110,000	8.8%	18
Spirit AeroSystems Holdings	290,000	100,000	0.5%	5
Clorox	229,000	60,000	8.8%	11
Leucadia National	157,000	55,000	0.0%	2
TreeHouse Foods	142,000	36,000	9.8%	0
Netflix	121,000	42,000	0.0%	1
Republic Services	48,000	17,000	0.0%	1
Dick's Sporting Goods	47,000	16,000	0.5%	4
AK Steel Holding	26,000	8,000	4.5%	1
TOPLAM	680,236	214,223	3.5%	682

Kaynak: (U.S.PIRG 2017, s.s 29-55).

Tablo 3.8’de U.S Pirc Education Fund tarafından 2017 yılında yapılan araştırmaya göre bazı çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerinden elde ettiği kazançlar, ödedikleri vergi oranları ve iştirak sayıları gösterilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere bu şirketler fonlarını asıl faaliyetin olduğu ülkede tutsalardı toplamda 214 milyar doların üzerinde

vergi ödeyeceklerdi. Listede Apple, Microsoft, Oracle, Nike, Citigroup gibi dünyanın en büyük çok uluslu şirketlerinin de bulunması dikkat çekicidir. Listedeki şirketlerin vergi cennetlerinde tabi oldukları tahmini ortalama vergi oranı ise sadece % 3,5'te kalmaktadır. Bu oran bazı vergi cennetlerinde % 0'a kadar dahi düşebilmektedir. Tabloda belirtilen 28 çok uluslu şirketin vergi cennetlerinde tuttıkları tutar 680 milyar doların üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Vergi cennetlerindeki bu iştiraklerin sonucunda ise 214 milyar dolar vergi gelirinin ertelendiği tahmin edilmektedir.

3.2.1.1.2 Vergi cennetlerinin Türkiye’de neden olduğu tahmini vergi kaybı

1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de de dışa açık bir ekonomi politikası izlendiğinden küreselleşme ile yükselen küresel vergi rekabeti ve bunun sonucu olarak da vergi cennetlerinin ortaya çıkması ile vergi cennetlerinin doğrudan ve dolaylı etkileri Türkiye’de de görmek mümkündür. Zira vergi cennetlerinin gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler açısından ulusal vergi gelirleri üzerinde bir tehdit oluşturduğu bilinen bir gerçektir.

Türk Vergi Sistemi’nde vergi güvenlik müesseseleri ile vergi kayıp ve kaçaklarının oluşturacağı olumsuz sonuçlar için güvence altına alınmıştır. Vergi cennetlerinin de etkileri bu yasal düzenlemelerle her ne kadar azaltılmaya çalışılsa da bu etkilerin tamamen nötrlendiğini söylemek yanlış olur.

Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki bu yasal düzenlemeler; KVK’da yer alan Transfer Fiyatlandırması ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı adı altındaki vergi güvenlik müesseseleri ve buna paralel olarak diğer kanunlarda yapılan düzenlemelerdir. (Karakurt 2016, s. 335).

Transfer fiyatlandırması, özellikle çok uluslu şirketlerin kendi bölümleri veya kolları arasında mal ve hizmet satışlarında başvurdukları bir yöntemdir. OECD’nin yaptığı bir araştırmaya göre dünya ticaretinin yaklaşık % 60’dan fazlası ÇUŞ’ların kendi aralarında yapmış oldukları ticaretten ibarettir (Bilici 2004, s. 661).

Türkiye’de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. Maddesinin ilk bendinde, tam mükellefiyetin sınırları çizilmiştir. Buna göre “*Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir*” ifadesi yer

almaktadır. Buradan hareketle kanuni veya iş merkezinden birisi Türkiye’de bulunan kurumların vergi cennetlerinden elde ettikleri gelirleri de tamamıyla vergiye tabi tutmaktadır. Aynı şekilde mezkur kanunun 30. maddesinin 1. bendinde yer alan

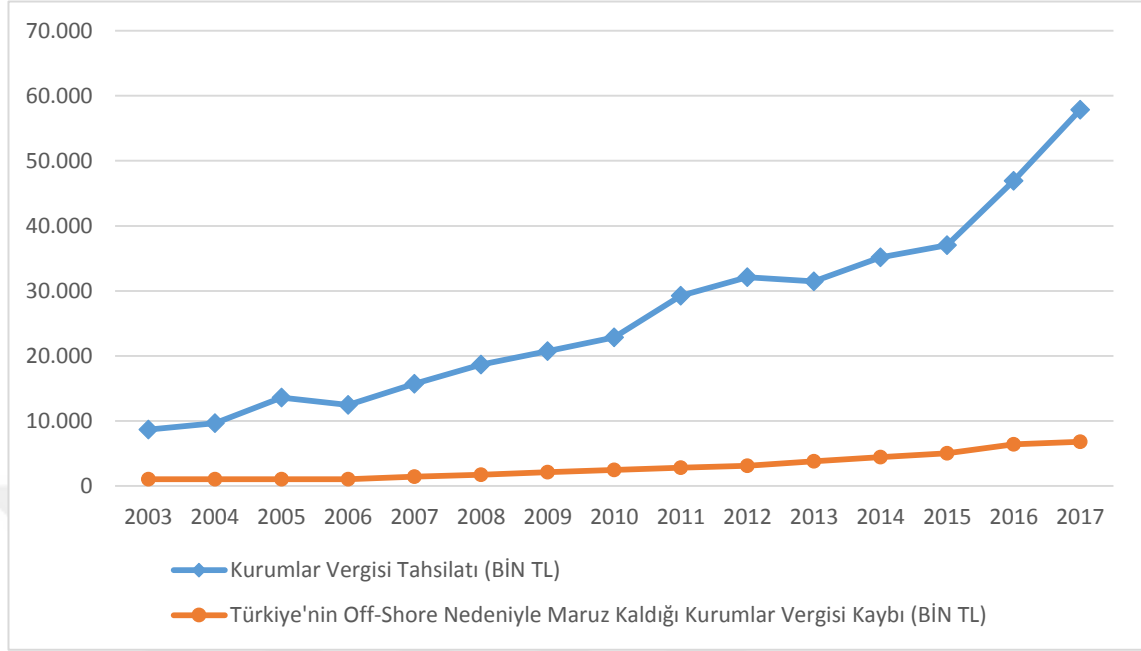
“kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı”

hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergi cennetlerine yönelik bir tedbir niteliğinde olup vergi cennetlerine aktarılan tutarların vergilendireceğini ifade etmektedir.

Ancak kanun koyucunun vergi cennetleriyle ilgili bu hükümleri henüz uygulama alanı bulamamıştır. Bunun durum ise Türkiye’nin kara para aklama ve vergi kaçırmaya imkan tanıyan vergi cenneti ülkelerin listesini henüz yayınlamamasından kaynaklanmaktadır (Birinci 2018, s. 85). Zira 2005’ten bu yana Türkiye’de vergi cennetleri listesi yayımlanmamıştır. Bu durum vergi mükelleflerinin vergi ödememekle beraber her yıl off-shore bankalardan milyonlarca dolar faiz geliri elde etmelerine neden olmaktadır. Bunun sonucu olarak da Maliye vergi gelirinden mahrum kalmaktadır. Başka bir ifadeyle Türkiye’de vergi cennetlerine yönelik vergi güvenlik müesseseleri yürürlükte olduğu halde vergi cennetleriyle bağlantılı şirketlerden stopaj yapamamakta, vergisini alamamaktadır (Karakurt 2016, s. 336).

OECD’nin Türkiye gibi ülkelere yönelik yapmış olduğu araştırmaya göre, Türkiye’de kurumlar vergisi kaçağı yılda %4 ila %10 arasındadır. Son 10 yılda Türkiye’de kurumlar vergisi miktarı yaklaşık olarak 397 milyar TL’dir. Yok olan kurumlar vergisi miktarı ise 30 milyar TL civarındadır (Birinci, 2018, s. 86). Şekil 3.3’te Türkiye’nin 2003-2017 yılları arasındaki off-shore (kıyı bankacılığı) nedeniyle maruz kaldığı tahmini vergi kaybı gösterilmiştir.

Şekil 3.3: Türkiye'nin Off-Shore'a Kaçan Para Nedeniyle Maruz Kaldığı Tahmini Vergi Kaybı (OECD'nin %10 Baz Oranı ile)



Kaynak: www.gib.gov.tr (02.04.2019); (Birinci 2018, s. 87).

Türkiye’de vergi cennetlerine giden kaynaklara bakıldığında, kayıt dışı ekonominin fazla olması vergi mükelleflerin bu uygulamalara ilişkin ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede çoğunlukla Kıbrıs, Malta ve Bahreyn gibi vergi cenneti özelliği taşıyan ülkeler kullanılmaktadır. Türk bankalarındaki toplam mevduat oranının yaklaşık %25’i off-shore diye de adlandırılan kıyı bankalarında tutulduğu ileri sürülmektedir (Bilici 2004, s. 670).

3.2.1.2 Tercihli Vergi Rejimleri

Bir diğer zararlı vergi rekabeti türü olan tercihli vergi rejimleri uygulaması global alanda hız kazanan hareketliliği yüksek üretim faktörlerine yönelik vergi rekabeti uygulamalarından biridir. Ülkeler hareketli üretim faktörü olan emek ve sermayeyi, özellikle sermayeyi, kendilerine çekebilmek için vergi sistemlerini diğer ülkelere nazaran daha cazip hale getirmektedir. Ancak bu uygulamalar diğer ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara neden olmakta, bu bağlamda vergi cennetlerinden pek de farklı olmadıkları yönünde eleştiriler almaktadır (Çukurçayır 2015, s. 54).

Tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmak (sömürmek) üzere yapılan vergi düzenlemeleri ve yönetsel kurallar olarak tanımlanabilir (Kargı &

Yayğır 2016, s. 8). Vergi cenneti sayılmayan; ancak uyguladıkları vergi politikaları sebebiyle bazı ülkeler zararlı vergi rekabetine yol açabilmektedir (Pehlivan & Öz 2017, s. 142).

Tercihli vergi rejimleri, vergi cenneti olsun ya da olmasın birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Tercihli vergi rejimini kullanan ülkeler diğer ülkelere göre vergisel açıdan avantajlı durumdadır; ancak bu uygulama zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirildiği için haksız rekabete neden olmaktadır (Çukurçayır 2015, s. 55).

Tercihli vergi rejiminin dört ana özelliği vardır. Bunlar (Eyüpgiller 2019, s. 6):

- i. Efektif vergi oranının sıfır veya çok düşük olması,
- ii. Ülkede serbest vergi kantonlarının bulunması,
- iii. Sistemde şeffaflık bulunmaması,
- iv. Gerçek anlamda bilgi verme, vergi istihbaratı imkanlarının bulunmaması.

OECD tarafından yayınlanan raporda yer alan yukarıdaki ana kriterlerin yanında tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde kullanılan altı yardımcı kriter daha vardır. Bunlar (Kargı & Yayğır 2016, s. 9):

- i. Suni olarak tanımlanmış istisna ve indirimler,
- ii. Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerinin uygulanması,
- iii. Yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi,
- iv. Vergi oran veya matrahının pazarlığa tabi olması,
- v. Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının uygulanması,
- vi. Çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunması.

Tercihli vergi sistemlerine örnek olarak İsviçre ve Lüksemburg gösterilebilir. İrlanda Cumhuriyeti, Avrupa Birliği üyesi olmadan önce tercihli vergi sistemleri uygulayan ülkeler arasında sayılmaktaydı. Ancak AB üyesi olması sebebiyle 2001 yılında AB kurallarına uyum taahhüdünde bulunmuştur (Eyüpgiller 2019, s. 6).

3.2.2 Çifte Vergilendirme

Vergilendirme yetkisi, ülkelerin egemenlik gücünün göstergelerinden biridir. Küreselleşme ile birlikte bu yetki uluslararası anlaşmalar veya devletlerin kendi aralarında yaptığı ikili anlaşmalarla sınırlandırılmış olup, özellikle uluslararası kuruluşların da etkisiyle farklı bir boyut kazanmıştır (Berkay & Armağan 2011, s. 90).

Her ülke tek taraflı olarak herhangi bir işbirliğine ihtiyaç duymadan kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırabilir. Ancak, bu durum tek taraflı olduğu sürece bunu uygulayan ülkenin aleyhine olacaktır. Dolayısıyla uluslararası çifte vergilendirme çoğunlukla uluslararası anlaşmalarla önlenmektedir (Pehlivan & Öz 2017, s. 93). Türkiye, 2019 yılı itibari ile 85 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmıştır.¹

Uluslararası çifte vergilendirme, hükümetler için öteden beri var olan bir durum olmakla birlikte küreselleşme neticesinde sınırların ortadan kalkmaya başlaması, ticari serbestleşme ve çok uluslu şirketlerin sayısının artmasıyla ön plana çıkmıştır. Çifte vergilendirmeye neden olan faktör, ülkelerin vergileme yetkilerinin çatışmasıdır (Öz 2012, s. 2).

Çifte vergilendirme, aynı vergilendirme otoritesinin aynı vergi konusu üzerinden benzer bir vergilendirme döneminde birden fazla vergi alması durumu ile olabileceği gibi; farklı vergilendirme otoritesinin aynı vergi konusu üzerinden benzer bir vergilendirme döneminde birden fazla vergi alması şeklinde olabilir. İşte bu durumda ortaya “uluslararası çifte vergilendirme” ortaya çıkmaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki, bu çalışmanın amacı gereği çifte vergilendirme ile kasıt uluslararası çifte vergilendirmedir. Örneğin, bir kişi A ülkesinin vatandaşı olarak burada yaşayıp, gelirini ise B ülkesinde elde ettiğini düşünelim. Bu durumda kişi hem A hem de B ülkesine vergi ödemek durumunda kalacaktır.

Çifte Vergilendirme alanında uluslararası hukuk alanında yapılan en önemli düzenleme, 1977 yılında OECD tarafından hazırlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modelidir. Bu model anlaşmaya taraf olan devletlerin kendi aralarında nasıl çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapacaklarına dair örnek bir modeldir. Ancak bu model gelişmiş ülkelerin durumlarına göre hazırlandığı şeklinde eleştirilmektedir. Zira OECD üyesi ülkelerin büyük bir kısmı gelişmiş ülkelerdir. Çünkü bu modelde vergilendirme hakkı ikametgah ülkesine bırakılmıştır. OECD ülkelerinin en çok sermaye ihraç eden ülkeler oldukları düşünüldüğünde, bu uygulamanın daha çok gelişmiş ülkelerin lehine işleyen bir model olduğu anlaşılmaktadır (Pehlivan & Öz 2017, s. 95).

¹ Detaylı bilgi için bkz: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/.htm

Türk Vergi Hukukunda çifte vergilendirme, 213 Sayılı Türk Vergi Usul Kanunu ile: *“Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır”* şeklinde tanımlanmıştır.

OECD’nin Örnek Anlaşma Modelinin 1977 tarihli raporunda ise çifte vergilendirme: *“Herhangi bir vergi yükümlüsünden, belli bir vergi konusundan dolayı aynı vergilendirme döneminde, aynı türden verginin birden fazla ülke tarafından alınmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2019).

Çifte vergilendirmeden bahsedebilmek için başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir (Pehlivan & Öz 2017, s. 77):

- i. *Yükümlü kişinin aynı olması,*
- ii. *Vergilendirme döneminin aynı olması,*
- iii. *Vergi konusunun aynı olması,*
- iv. *Vergi türünün aynı olması,*
- v. *Birden fazla vergilendirme otoritesini varlığı.*

Çifte vergilendirme kavramı iki açıdan ele alınabilir. Hukuki anlamda çifte vergilendirme, en az iki veya daha fazla ülkenin aynı vergi mükellefinden aynı vergi konusu üzerinden vergi alması iken, ekonomik anlamda çifte vergilendirme birden fazla vergi mükellefinin aynı vergi konusu üzerinden yükümlü tutulmasıdır. Hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi için devletlerin vergileme yetkisini sınırlandırması gerekirken, ekonomik anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi için ise bu duruma ek olarak sözleşme yapan devletlerin vergi sistemlerini uyumlaştırmaları gerekmektedir (Yavuz H. 2015, s. 49).

Hükümetler vergi tabanını genişletmek için “kaynak ilkesi” ve “ikametgah” gibi uygulamalarını kullanma çabasıdır. Bu iki ilkenin de uygulamaya konulması durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sınırlar genişlemektedir. Örneğin, ekonomik faaliyetin başka ülkede gerçekleşmesine rağmen uyrukluk ilkesine göre vergilendirme mümkün hale gelmektedir. Bu durumda da aynı gelir üzerinden birden fazla ülkede vergi alınması sorunu doğmaktadır (Berkay & Armağan 2011, s. 90).

Yatırımcıların çifte vergilendirmeden ötürü hem yurtiçinde hem de yurtdışında vergi ödemek zorunda kalmaları sermayenin dolaşım hızını yavaşlatabilir. Çifte

vergilendirme kısa vadede devlete gelir sağlıyormuş gibi görünse de uzun vadede yatırımları azaltıp vergi tabanını daraltabilir. Ayrıca serbest rekabet koşullarını da olumsuz yönde etkileyeceğinden uluslararası iş bölümü ve bunun sağlayacağı kaynakların azalmasına neden olabilir (Pehlivan & Öz 2017). Tüm bu yönleriyle çifte vergilendirme, küresel ekonomik faaliyetleri sınırlayan önemli bir etkidir.

3.2.3 Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşmenin hız kazanması, teknolojinin gelişmesi ve dünya ticaretinin serbestleşmesiyle işletmelerin pazar imkanı artmış ve daha fazla pazara sahip olmak amacıyla şirket birleşmeleri, şirket satın almaları ile birbirine bağlı şirketler meydana gelmiştir. Çok uluslu şirket kavramı da bu ve bu gibi nedenlerle ortaya çıkmış ve şirketler karlılıklarını arttırmak amacıyla satın alma yerine bağlı teşebbüslerden tedarik etme yoluna gitmişlerdir (Seyidoğlu 2003, s. 736).

Buradan hareketle transfer fiyatlaması; *“Çok uluslu bir şirkette, ana şirket ile bağlı işletme arasında veya bağlı şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları ticari ve mali işlemlerde, vergi matrahını düşük göstermek amacıyla piyasa fiyatından farklı bir fiyat uygulamasıdır”* şeklinde tanımlanabilir (Pehlivan & Öz 2017, s. 148). Tanımdan da anlaşılacağı üzere uluslararası transfer fiyatlandırmasının mimarları çok uluslu şirketlerdir.

Bu yöntemle şirketler karlarını vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırmakta, şirket karı büyük oranda düşük vergi oranlarının olduğu ülkenin mali tablolarında gösterilmekte ve bu ülkede beyan edilmektedir (Gökbunar & Pehlivan 2010, s. 100). Bu uygulama ile şirketler geliri bir ülkeden başka bir ülkeye aktararak vergi sonrası karını maksimize ederken, transfer fiyatlandırması sonucu gelirin çıktığı ülkenin vergi geliri düşer (Pehlivan & Öz 2017, s. 148). Örneğin, ABD merkezli çok uluslu bir şirketin 1000 dolar maliyetle ürettiği veya satın aldığı bir otomobili İsveç'te bulunan iştirakine 2500 dolar transfer fiyatıyla göndermiş olsun (İsveç'te kurumlar vergisi oranı: %40, ABD'de kurumlar vergisi oranı %20). İsveç'te bulunan iştirak de bu otomobili 3000 dolara satmış olsun bu durumda şirketim karı aşağıdaki gibi olacaktır.

<u>Şirket Merkezi (ABD)</u>	<u>Transfer Fiyatı</u>	<u>İştirak(İsveç)</u>	<u>Toplam</u>
Maliyet: 1000 \$	2500 \$	Nihai Satış: 3000 \$	
Vergi Öncesi Kar	1500 \$	500 \$	
Vergi Oranı	%20	%40	
Ödenen Vergi	300 \$	300 \$	600 \$
Vergi Sonrası Kar	1200 \$	200 \$	1400 \$

Görüldüğü gibi şirket satış yaptığı ülkede vergi oranı daha yüksek olduğu için şirket karının büyük bir kısmını vergi oranının düşük olduğu ABD’de göstermek amacıyla transfer fiyatlandırmasını yüksek tutarak daha az vergi ödemiştir. Bu durumda İsveç, daha fazla olması gereken vergi gelirinden mahrum kalmıştır.

Aynı örnekte vergi oranlarının tam tersi, yani ABD’de %40, İsveç’te %20 olduğu varsayımında ise şirket daha az vergi ödemek için bu defa transfer fiyatlandırmasını maliyetinin altında belirleyerek karının tamamını veya büyük bir kısmını, vergi oranının daha düşük olduğu İsveç’te göstermek isteyecektir. Buna göre:

<u>Şirket Merkezi (ABD)</u>	<u>Transfer Fiyatı</u>	<u>İştirak(İsveç)</u>	<u>Toplam</u>
Maliyet: 1000 \$	800 \$	Nihai Satış: 3000 \$	
Vergi Öncesi Kar	-200 \$	2200 \$	
Vergi Oranı	%40	%20	
Ödenen Vergi	0 \$	440 \$	440 \$
Vergi Sonrası Kar	0 \$	1760 \$	1760 \$

Her iki örnekte de görüleceği üzere küresel çapta faaliyet gösteren şirketler bulundukları ülkelerin vergisel düzenlemelerinden faydalananarak vergi sonrası karlarını maksimize edebilmektedir. Şirketler vergi oranlarının yüksekliğine göre karlarını kaydırabilmekte bu durum da ülkelerin vergi gelirlerinde kayba neden olabilmektedir (Hayrulloğlu 2014, s. 88).

3.2.4 Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

20. yüzyılın sonlarında üretim ve tüketimin hız kazanması, çok uluslu bir hal alması ve küresel ekonominin oluşmasında hızlandırıcı işlevi gören internet, ülkelerin elle tutulmaz bir pazar yeri olmasını sağlamıştır. Teknolojinin bu yönü sonucunda ticaretin yeni ismi olan elektronik ticaret (e-ticaret) kavramı ortaya çıkmıştır (İbrahim Organ 2012, s. 65).

1995 yılından itibaren internet kullanımının artmasına paralel olarak dünya üzerinde elektronik ticaret kullanımı yaygınlaşmıştır. Bu artış doğal olarak elektronik ticarete de yansımıştır. Tablo 3.9’da görüldüğü gibi Mart 2019 tarihi itibari ile dünya nüfusunun yarısından fazlası internet kullanmaktadır.

Tablo 3.9: Mart/2019 İtibariyle Dünya Nüfusu ve İnternet Kullanıcı Sayısı

	Dünya Nüfusu (2019)	İnternet Kullanıcısı	İnternet Kullanıcısı/Nüfus
Afrika	1,320,038,716	474,120,563	%35,9
Asya	4,241,972,790	2,190,981,318	%51,7
Avrupa	866,433,007	718,172,106	%82,9
Latin Amerika	658,345,826	438,248,446	%66,6
Ortadoğu	258,356,867	170,039,990	%65,8
Kuzey Amerika	366,496,802	326,561,853	%89,1
Okyanusya/Avusturalya	41,839,201	28,437,577	%68,0
TOPLAM	7,753,483,209	4,346,561,853	%56,1

Kaynak: (www.internetworldstats.com/stats.htm) (Erişim Tarihi:09.04.2019).

Elektronik ticaret, WTO tarafından “*Mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım ve satış işlemlerinin telekomünikasyon ağı üzerinden yapılmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak elektronik ticaret sadece mal ve hizmetlerin telekomünikasyon ağları üzerinden alım-satımını değil aynı zamanda mal ve hizmetlerin üretimi ve tanıtımını da ifade etmektedir (Pehlivan & Öz 2017, s. 173). Elektronik ticaret; işletmeden işletmeye (B2B), işletmeden tüketiciye (B2C) olabileceği gibi tüketiciden tüketiciye (C2C) şeklinde de olabilir (Öksüz & Türgay 2018, s. 139).

Elektronik ticaret, zaman, mekan, maliyet ve kırtasiyeciliğin azalması gibi bir çok avantajı barındırır. Ancak bu avantajların yanında bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Geleneksel ticaretten farklı olarak gerçekleşen yeni ticaret şeklinin sağladığı avantajlar yadsınamamakla beraber özellikle vergisel anlamda ciddi sorunları da beraberinde getirdiği bir gerçektir. Küreselleşen dünya ekonomilerinin hızla gelişen entegrasyon sürecinde ülkelerin vergileme imkanlarını sınırlamakta ve elektronik ticaretin gelişmesiyle yaygınlaşan iş ve işlemlerin takibi giderek zorlaşmaktadır (Öksüz & Turgay 2018, s. 138).

Elektronik ticaretin vergilendirme süreci üzerindeki zorlukları şu şekilde sıralanabilir (Çavdar 2017):

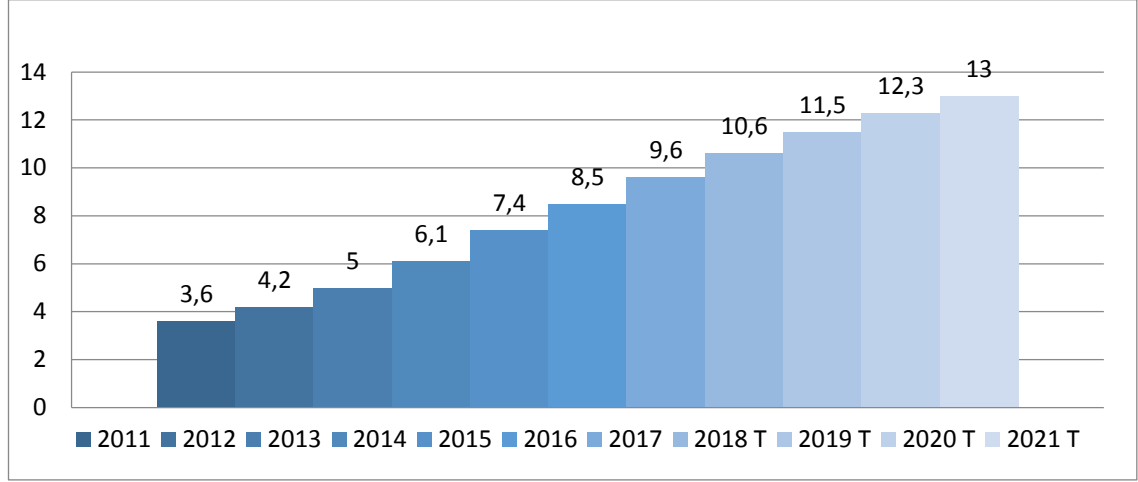
- i. Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesinin güçlüğü,
- ii. Mükellefin tespitinde karşılaşılan zorluklar,
- iii. Matrahın belirlenmesinde yaşanan zorluklar,
- iv. Kimlik ve ödeme yerinin belirlenmesindeki belirsizlikler,
- v. Elde edilen gelirin niteliğinin tespitindeki güçlükler,
- vi. Elektronik ticaretle ilgili eterli yasal altyapının bulunmaması veya ülkeler arasında tam olarak ortak bir yasal çerçevenin çizilmemiş olması.

Yukarıda sayılan durumlar elektronik ticarete vergiyi doğuran olayın tespiti, vergilendirme yetkisine sahip olacak ülkenin tespiti, elde edilen kazancın tür itibarı ile hangi gelir türü üzerinden vergilendirileceği gibi durumlar için önem arz etmektedir.

Tüm bu durumlara ek olarak, elektronik imza, elektronik sözleşme, elektronik kayıtların delil olarak kullanılması ve kitap, gazete, yazılım gibi elektronik ortamda aktarılabilen ürünlerin telif haklarının güvence altına alınması gibi konuların hukuksal alt yapısı tam anlamıyla tamamlanabilmiş değildir (Pehlivan & Öz 2017, s. 176).

Ayrıca elektronik ticaret, bilişim araçları üzerinden yapıldığından tespiti ve takibi zor olduğundan vergi denetiminin etki alanını da daraltmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçırma ihtimali yüksektir. Bu bakımdan elektronik ticaretin vergisel denetimi ile ilgili yeni yöntem ve araçlara ihtiyaç vardır. Geleneksel ticaretin elektronik ticarete kayma hızı göz önüne alındığında bu durum daha da çok önem arz etmektedir.

Şekil 3.4: Dünyadaki e-Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı

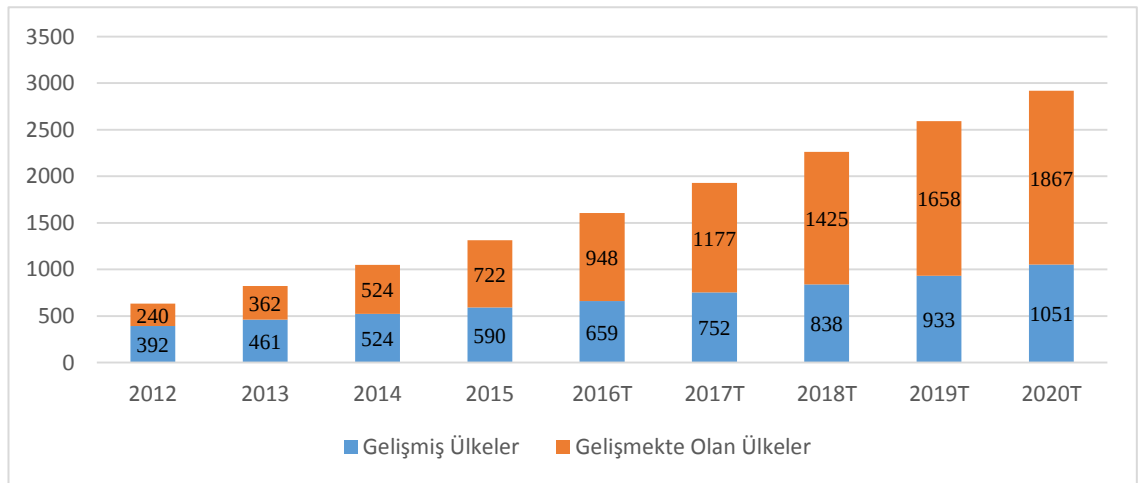


Kaynak: (TÜSİAD 2017, s. 19).

Şekil 3.4’te elektronik ticaretin toplam ticarete oranının yıllar itibari ile değişimi belirtilmiştir. 2011 yılında % 3,6 olan bu oranın 2021 yılında % 13’ü bulması beklenmektedir.

Tabi ki bu oranın yanı sıra elektronik ticaretin hacmi hangi ülkeler tarafından yapıldığı da önemlidir. Şekil 3.5’te dünya elektronik ticaret hacminin yıllar itibari ile seyri gösterilmektedir. 2012 yılında dünya elektronik ticaretinin % 62 ‘si gelişmiş ülkeler tarafından yapılırken, 2020 yılında bu trendin tam tersine dönerek %64’ünün gelişmekte olan ülkelere yapılması beklenmektedir. Tabi ki bu trendin tersine dönmesinde en büyük pay sahibi Çin’dir. Aynı zamanda 2012 yılında 632 milyar dolar olan elektronik ticaret hacminin 2020 yılında 2,9 trilyon doları aşması beklenmektedir.

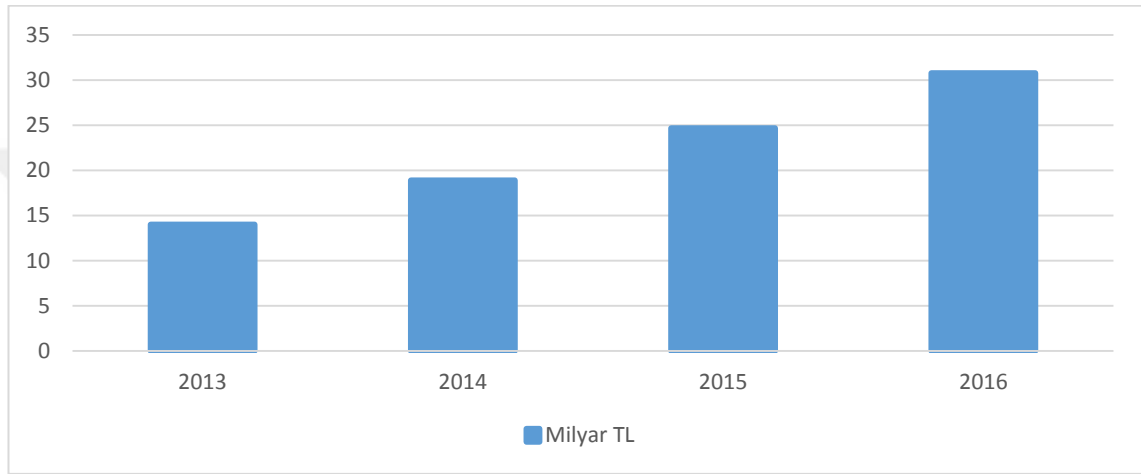
Şekil 3.5: Dünya Ticaret Hacmi Değişimi (Milyar \$)



Kaynak:(TÜSİAD 2017, s. 17).

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda esas problem, sınır ötesi ticaretin gerçekleştirilmesi için herhangi bir iş yerine ihtiyaç olmamasıdır. Maddi mallar bakımından kargo ve gümrük engelleri kaynak tespiti açısından belirleyici olabilmektedir. Ancak eğer satıcı vergi cennetlerinden birinde yerleşik ise ülke topraklarında olmayan bir şirkete ulusal vergi kanunlarını uygulamak zorlaşmaktadır (Avcı 2017, s. 254).

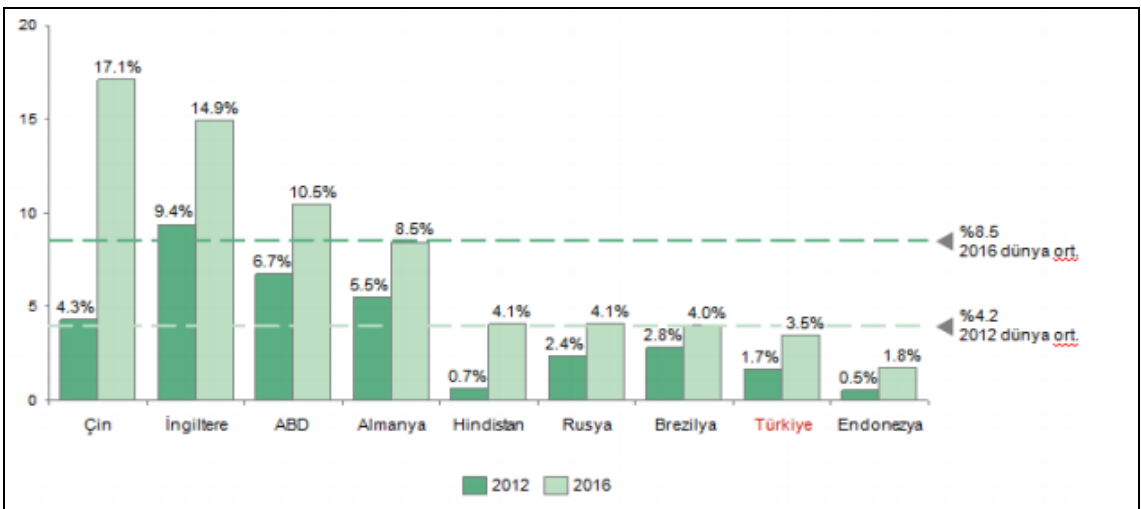
Şekil 3.6: Türkiye’de Elektronik Ticaret Hacmi



Kaynak: (TÜSİAD 2017, s. 44).

Şekil 3.6’da görüldüğü gibi Türkiye’de e-ticaret hacmi hızla büyümektedir. Bu durum vergilendirme alanında çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir. Belirtilen yıllarda e-ticaret hacminin sırasıyla 34, 26, 26 (%) büyüdüğü görülmektedir.

Şekil 3.7: Elektronik Ticaretin Toplam Ticaret İçerisindeki Payı



Kaynak: (TÜSİAD 2017, s. 45).

Şekil 3.7’de görüldüğü gibi bazı önemli dünya ekonomilerinde e-ticaretin toplam ticaret içerisindeki payı gösterilmiştir. Türkiye’de bu oran dünya ortalamasının altında kalmakla beraber 2012-2016 yılları arasında iki katından fazla artış göstermiştir. Bu hızlı büyüme Türkiye’de ticaretin dünyada olduğu gibi elektronik alana kaydığını göstermektedir. Dolayısıyla e-ticaret vergi gelirleri açısından kontrol altına alınması gereken bir alan olmakla beraber bunu sağlamak bir o kadar da zordur.

AB, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren dijital ürünlerin KDV’sinde yeni bir uygulama başlatmıştır. AB Konseyi’nin 1042-2013 sayılı düzenlemesiyle telekomünikasyon ve elektronik hizmetlerde satıcının bulunduğu yere göre değil, vergilendirmede alıcının (tüketicinin) bulunduğu ülkenin esas alınmasını öngörmüştür. Buna düzenleme; GSM, internet sağlama, TV ve radyo yayıncılığı, yazılım, bulut teknolojisi, online oyun, e-kitap, müzik ve hosting gibi alanlarda faaliyet gösteren şirketler için geçerlidir (Gerger & Gerçek 2015, s. 390).

OECD ise elektronik ticarete, BEPS’in 15 eylem planının birincisinde “dijital ekonominin neden olduğu vergisel sorunlar” maddesi ile değinmiştir. Bu madde şöyledir (Alıcı 2016, s. 29):

“Dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi düzenlemelerinde neden olduğu zorlukların tespit edilmesi ve hem dolaylı hem dolaysız vergilerin dikkate alınarak bütünsel bir yaklaşımla bu zorluklara özgü detaylı çözüm seçeneklerinin geliştirilmesi. Bu kapsamda incelenmesi gereken hususlardan bazıları şöyledir: mevcut uluslararası düzenlemeler arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulamaması nedeniyle, bir şirketin bir başka ülke ekonomisi içerisinde vergi yükümlülüğü altına girmeksizin önemli seviyede dijital mevcudiyete sahip olma kapasitesi; dijital ürün ve hizmetlerin kullanım bilgileri yardımıyla pazar verilerini kullanarak bu ürün ve hizmetlerin değerinin belirlenmesi; yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin belirleyici özelliklerinin tespit edilmesi; kaynak kuralları uygulaması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi sunulmasına ilişkin KDV ya da mal/hizmet vergilerinin nasıl etkin tahsil edileceğinin belirlenmesi. Böyle bir çalışma sektörde kullanılan çeşitli iş modellerinin detaylı bir analizinin yapılmasını gerektirecektir.”

Bu eylem planı ile elektronik ticarete yönelik bir takım düzenlemelerin hayata geçirilmesi gerektiği belirtilmiş olup; bu konuda OECD’nin çalışmaları devam etmektedir.

3.3 TÜRKİYE ÖRNEĞİNDE 2003-2017 DÖNEMİ ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

T. Friedman, bir ülkenin uluslararası finansal piyasalara kabulünü bazı kurallara bağlamıştır. Bu kurallara uyulmadığında ülkeye sıcak para girişleri durup, sıcak para çıkışları olacak ya da küresel finansal piyasaların sağlamış olduğu bazı avantajlardan bir takım yaptırımlara tabi tutularak disipline edilmeye çalışılacaktır. Bu kurallar şunlardır (Bayramoğlu 2017, s. 392):

- i. Özel sektörü ekonomik büyümenin merkezine oturtmak,
- ii. Düşük enflasyon ve fiyat istikrarı sağlamak,
- iii. Bürokratik engelleri minimuma indirmek,
- iv. Dengeli bir bütçe politikası yürütmek,
- v. İthal ürünler üzerindeki gümrük tarifelerini kaldırmak veya en aza indirmek,
- vi. Kotaları kaldırmak ve tekelleşmenin önüne geçmek,
- vii. İhracatı arttırmak,
- viii. Kamu iktisadi teşebbüslerini ve devlete ait sanayi kuruluşlarını özelleştirmek,
- ix. Sermaye piyasalarını serbestleştirmek.

Yukarıda sayılanlardan düşük enflasyon uygulamak, kamu sektörünü küçültmek ve denk bütçe uygulamak maliye politikası ile ilgili kurallarıdır.

Küreselleşme, dış dünyaya açık her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de, özellikle 1980’li yıllardan itibaren vergi politikaları üzerinde etkili olmuştur. Çalışmanın bu bölümünde küreselleşmenin 2003-2017 yılları arasında Türk Vergi Politikası üzerinde oluşturduğu etkiler incelenecek olup; ilk bölümde vergi sistemi üzerindeki etkisi, ikinci bölümde ise vergi gelirleri üzerindeki etkisi olmak üzere iki bölümde analiz edilmeye çalışılacaktır.

3.3.1 Küreselleşmenin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi

Türkiye’de de çoğu dünya ülkesinde olduğu gibi yaygınlaşan piyasa ekonomisi modeli, birçok alanda olduğu gibi Türk vergi sistemi üzerinde de önemli değişimlere yol açmıştır. Devletler, küreselleşme süreci içerisinde vergi rekabeti gibi sebepler sonucu uyguladıkları indirimler sonucu azalan vergi gelirlerini telafi etmek adına “*mali anestezi*” yöntemine başvurma yoluna gitmişlerdir. Bu yöntem için en uygun vergi türleri ise KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerdir. Bu durum vergi yükünün vergi türleri

itibari ile dağılımının değişmesine yol açmıştır (Doğan & Kabayel 2016, s. 168). Vergi gelirlerini içinde dolaylı vergilerin payının artması her ne kadar vergilendirmede adaletsizliğe yol açsa da, kamu finansmanının sürdürülebilirliğinde dolaylı vergilerin payı inkar edilemez. Dolaylı vergiler her ne kadar gelir dağılımında adaleti bozsa da tahsilat ve denetim etkinliğinin yanı sıra tanzi etkisinin az olması sebebiyle kısa vadede düşük maliyetle hazineye gelir sağlanmaktadır. Bu nedenle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler dolaysız vergilere oranla daha yüksektir.

Küresel çapta yaşanan vergi oranlarındaki indirim trendine paralel olarak Türkiye de 2003 yılından sonra veri oranlarının düşürülmesi adına birçok karar alınmıştır. Bu uygulamalara ek olarak AB ve diğer uluslararası piyasalara uyum sağlamak amacıyla bir takım kurumsal değişiklikler, mevzuatta yenilikler yapılmış ve olumsuz vergi rekabeti niteliği taşıyan bazı uygulamalar değiştirilmiştir.

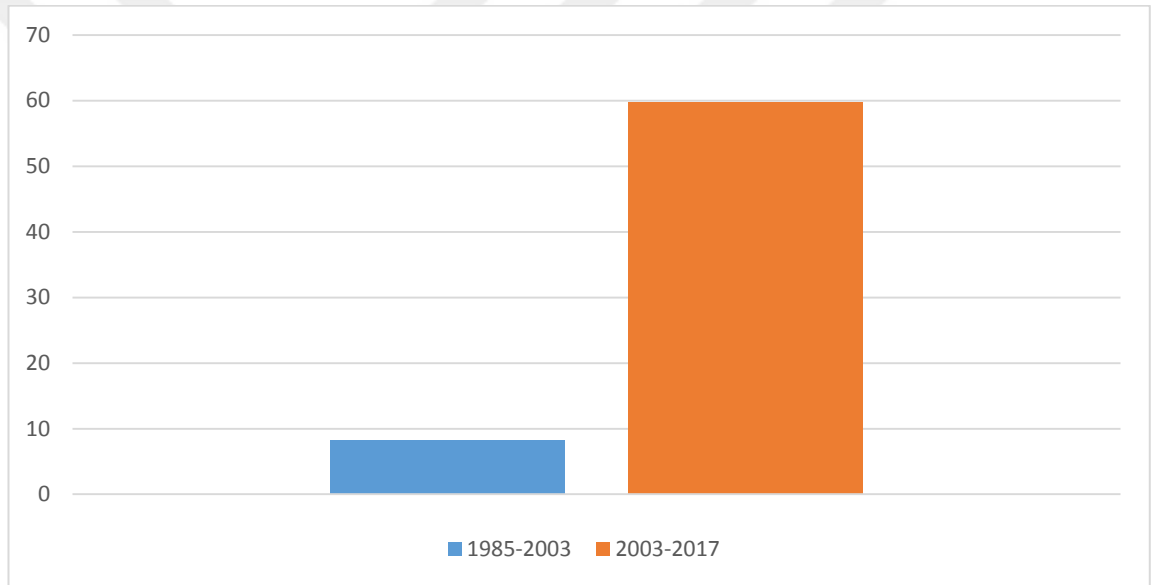
Türkiye'nin küresel olarak vergi rekabeti sürecine tam anlamıyla dahil olması 2003 yılında yürürlüğe giren 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile başlamıştır. Bu kanunla yabancı sermayenin özendirilmesi, yabancı yatırımcıların önündeki engellerin kaldırılması, hakların korunması, imtiyazların genişletilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede küresel sermayeden pay alarak Türkiye'de yabancı sermaye yatırımlarının artırılması amaçlanmıştır (Çukurçayır 2015, s. 153).

Ayrıca 2004 yılında yürürlüğe giren 5084 Sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik tanınan pek çok vergi teşviki kaldırılmış ve bu kanunla Türk Vergi Sistemi'nin AB vergi yasalarına uyumu için önemli bir adım atılmıştır (Güngör & Aydın 2011, s. 73). 2005 yılında bu kanunda düzenlemeler yapılarak kapsamı genişletilmiştir (Sağbaş, Erdoğan & Şen 2012, s. 390). Özellikle küresel vergi rekabeti ortamında, hemen hemen her ülkede uygulama alanı bulan tercihli vergi rejimi uygulaması, hem yatırımcı için hem de ev sahibi ülke ekonomisi için kazanım sağlamaktadır. Bu çerçevede OECD tarafından 2000 yılında yayınlanan raporda, Türkiye iki uygulamayla tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler listesinde yer almaktaydı. Bunlar, “İstanbul Kıyı Bankacılığı” ve “Serbest Bölge” uygulamalarıydı. Bu kanunla yapılan düzenlemeler sonucu bu iki uygulama, zararlı

vergi rekabeti uygulamalarından biri olan “tercihli vergi rejimi” kapsamında çıkartılmıştır (Çukurçayır 2015, s. 150).

Neoliberal öğretilerde iktisadi büyüme ile vergi oranları arasında ters orantılı bir ilişki olduğu kabul edilmektedir. Bu kabul neoliberal söylemin bir ekolü olan arz yanlı iktisat kavramına aittir (Saraç 2011, s. 371). Arz yanlı iktisat politikaları gereği kamu sektörü mümkün olduğunca küçük olmalı, vergi politikası ekonomideki nispi fiyat yapısını bozmamalı ve üreticilerin tercihlerini değiştirmemelidir (Bilgili 2011, s. 267). Şekil 3.8’de Türkiye’deki özelleştirme gelirleri verilmiştir. Şekle bakıldığında Türkiye’de 2003 yılından itibaren özelleştirme gelirlerinde ciddi artış meydana gelmiştir.

Şekil 3.8: Türkiye’de Özelleştirme Gelirleri (Milyar \$)



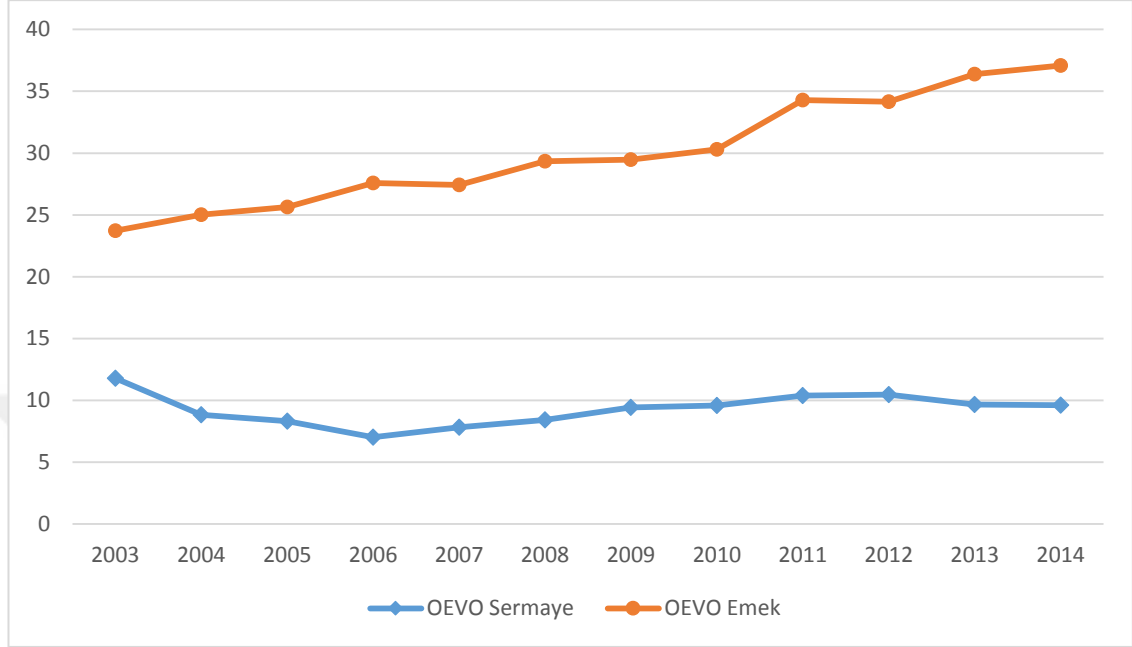
Kaynak: (Bayramoğlu 2017, s. 399).

TOBB’un 2004 yılında yayınlamış olduğu “Türk Vergi Sistemi: Sorunlar Çözüm Önerileri” adlı raporundaki verilere göre, Gelir Vergisi hasılatının %94’ünün vergi tevkifatı, kalan %4’lük kısmının ise beyan usulü ile ödenmesi suretiyle oluştuğu belirtilmiştir. Bu durum, Gelir Vergisinin neredeyse tamamının kaynakta kesme yöntemiyle tahsil edildiğini göstermektedir. Aynı zamanda raporda ücretlerin Gelir Vergisine oranı %46,6 olduğu belirtilmiştir. Bu durum emek faktörü üzerindeki vergi yükünün fazla olduğunun göstergesidir. (TOBB 2004, s. 28).

Şekil 3.9’da Türkiye’de emek ve sermaye üzerinden alınan ortalama efektif vergi oranları gösterilmektedir. Şekilde de görüldüğü gibi yıllar içerisinde emek üzerindeki

ortalama efektif vergi oranı artarken, sermaye üzerindeki ortalama efektif vergi oranı azalmıştır.

Şekil 3.9: Türkiye’de Üretim Faktörleri Üzerindeki Ortalama Efektif Vergi Oranı



Kaynak: (Yücememiş & Erol 2017, s. 42).

Uluslararası alanda ülkelerin vergi mevzuatı ve vergi idaresinde yaptığı modernizasyon çalışmalarına paralel olarak Türk Vergi İdaresinin de kurumsal yapısının reforme edilmesi amaçlanmış ve bu çerçevede 2005 yılında daha modern ve çağdaş bir Türk Vergi Sistemi oluşturulması, mükellef odaklı ve daha kaliteli hizmet verilmesi ve küresel boyutta vergi politikalarına uyumun kolaylaşması amacıyla Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Kurumsal kimliğin değişmesinin yanında aynı zamanda vergi idaresinde uzmanlaşma ve liyakat odaklı bir insan kaynakları yönetimi anlayışı amaçlanmıştır (Güngör & Aydın 2011, s. 71).

Küresel vergi rekabetine uyum ve yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla 2006 yılında Kurumlar Vergisi oranı %30’dan %20’ye düşürülmüştür (Güngör & Aydın 2011, s. 73). Aynı zamanda 1983 yılından beri uygulanan değerlendirme yöntemlerinde bir takım değişiklikler yapılmış ve kurumlar lehine kazanımlar sağlamıştır (Kargı & Özügürlü 2007, s. 282).

Tabloda 3.10’da da görüleceği üzere bu düzenlemeyle Türkiye’deki kurumlar vergisi oranı Almanya, Fransa, ABD, İtalya, İspanya ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerdeki kurumlar vergisi oranlarının altına düşmüştür. Kurumlar vergisi oranlarının en yüksek olduğu ülkeler ise genellikle ABD, Japonya Almanya ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerdir.

Tablo 3.10: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları

Yıllar	İngiltere	Almanya	Fransa	ABD	Brezilya	İtalya	İspanya	Japonya	Türkiye
2003	-	-	-	-	-	-	-	-	30
2004	-	-	-	-	-	-	-	-	30
2005	-	-	-	-	-	-	-	-	30
2006	30	38,4	33,3	39,3	34,	37,3	32,5	40,69	20
2007	30	38,4	33,3	39,3	34	37,3	32,5	40,69	20
2008	30	29,5	33,3	39,3	34	31,4	30	40,69	20
2009	28	29,4	33,3	39,2	34	31,4	30	40,69	20
2010	28	29,4	33,3	39,2	34	31,4	30	40,69	20
2011	26	29,4	33,3	39,2	34	31,4	30	40,69	20
2012	24	29,5	33,3	39,2	34	31,4	30	39,01	20
2013	23	29,6	33,3	39,1	34	31,4	30	38,01	20
2014	21	29,6	33,3	39,1	34	31,4	30	35,64	20
2015	20	29,65	33,3	39,0	34	31,4	28	33,86	20
2016	20	29,72	33,3	38,9	34	31,4	25	30,86	20
2017	19	29,72	33,3	38,9	34	31,4	25	30,86	20

Kaynak: (Bayramoğlu 2017, s. 396).

Aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ücret dışındaki gelirlere uygulanan ilk dilim olan %20’lik oran %15’e; en yüksek oran % 40’tan %35’e düşürülmüştür (Güngör & Aydın 2011, s. 73). Ayrıca vergi dilimleri daraltılmıştır. Türkiye’de Gelir Vergisinin 1980’li yıllarda %75 olduğu düşünülürse geçen 25 yıllık dönemde %35’lere indirilmesi ve gelir vergisi dilimlerin daraltılması ciddi bir politika değişikliğine gidildiğinin göstergesidir.

Tablo 3.11’de Türkiye’de ve bazı ülkelerde gelir vergisi oranları yer almaktadır. Buna göre Türkiye’deki gelir vergisi oranları 2017 yılı itibari ile AB ve OECD ülkelerindeki gelir vergisi oranlarının altında olduğu görülmektedir. Dünya ortalamasının ise bir miktar üzerindedir. Tabloda dikkat çeken bir başka husus ise gelişmiş ülkelerde gelir

vergisi oranlarının genellikle dünya ortalamasının üzerinde olmasıdır. Ancak Bulgaristan, Macaristan, Romanya gibi gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelerde ise gelir vergisinin çoğunlukla düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 3.11: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	2000	2010	2015	2017
Türkiye	45	35	35	35
Almanya	59	45	45	45
Fransa	54	45,8	45	22,5
Hollanda	52	52	52	52
İtalya	46	45,2	43	43
Macaristan	44	40,6	15	15
ABD	42	35	39,6	39,6
Kanada	44	29	29	33
Romanya	40	32	32	32
Bulgaristan	40	10	10	10
Avustralya	47	45	45	45
Yeni Zelanda	39	35,5	33	33
Avrupa Ort.	47	37,3	37,94	38,44
OECD Ort.	47	40,76	41,68	42,47
Dünya Ort.	-	31,25	30,76	33,44

Kaynak: (Pehlivan & Öz 2017, s. 44).

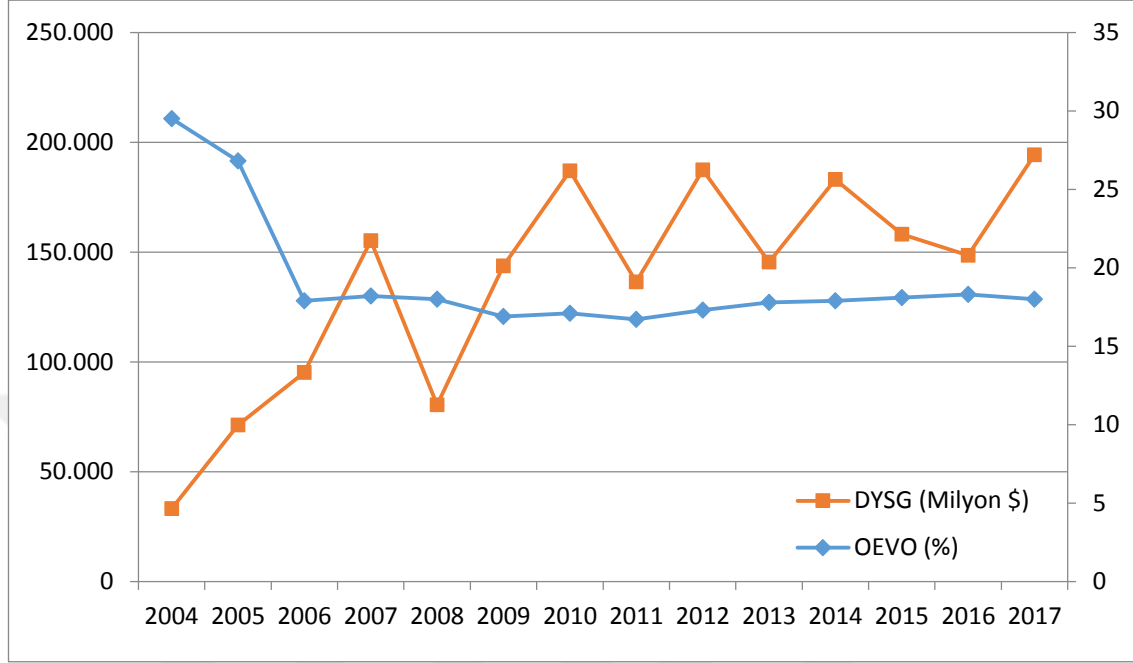
Gerek Kurumlar Vergisi gerekse Gelir Vergisinde yapılan bu indirimler Türkiye'nin diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere karşı açık vergi rekabeti politikası uyguladığını göstermektedir (Pehlivan & Öz 2017, s. 43).

Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi arz yanlı iktisat politikası uygulamalarındandır (Kargı & Özügürlü 2007, s. 283). Dolayısıyla küreselleşme ile kapitalizm paralel hareket etmektedir. Bu iki kavram birbirinin itici kuvvetleridir. 2006 yılından itibaren oranları düşürülen Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi uygulamalar, arz yanlı iktisat politikalarının argümanlarıdır.

Çok uluslu şirketlerin yatırım ve yerleşim yerlerini seçmelerinde etkili olan başka bir önemli faktör de ülkelerin efektif vergi oranlarıdır (Yurdadoğ & Albayrak 2017, s. 134).

Efektif vergi oranı, indirim ve istisnalardan sonra ödenen vergi miktarının kar veya gelire bölünmesiyle hesaplanmaktadır.

Şekil 3.10: Türkiye’de Kurumlar Üzerindeki OEVO ile DYSY Arasındaki İlişki



Kaynak: (www.oecd.org 2019); (Çukurçayır 2015, s. 174).

Şekil 3.10’a bakıldığında OEVO ile DYSY arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Buradan hareketle 2003-2017 yılları arasında OEVO’larda yapılan indirimlerin DYSY’yi çekme konusunda başarılı olduğu söylenebilir. DYSY, genel bir ifadeyle, tasarrufların bulundukları ülkelerin dışına çıkarak başka ülkelerde yatırıma dönüşmesidir (Sarisooy & Koç 2011, s. 408).

Küresel gelişmelere uyum sağlamak amacıyla Türkiye’de uygulanan vergi politikaları sadece gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesiyle sınırlı kalmamıştır. Vergisel alanda yapılan bir başka reform ise 13.06.2006 tarih ve 5520 Sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’dur. Bu kanunla vergi güvenlik müessesesi olan “örtülü kazanç” uygulaması, “transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında yeniden düzenlenerek Türk Vergi Sistemine girmiştir. ² Bu uygulamayla küreselleşmenin neden olduğu/olabileceği vergi matrahı aşındırmasının önüne geçmek amaçlanmıştır (Güngör & Aydın 2011, s. 74). Ayrıca Aralık 2006’da uluslararası uygulamalar doğrultusunda, kontrol edilen yabancı kurum ve zararlı vergi rekabeti

² Detaylı bilgi için bkz: KVK Madde 13.

uygulamalarıyla mücadele edilmesi müesseselerine de paralel düzenlemeler getirilmiştir (Pehlivan & Öz 2017, s. 166). Bu doğrultuda Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. Maddesinin 5. bendi ile;

“Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsaline uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal ve hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsaline uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.”

hükmü eklenmiştir.

Yine zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Maddesine eklenen 16. bent ile Türkiye’de yerleşiklere yurtdışından yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması hükmü getirilmiştir. Buna göre:

“Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye’de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.”

Yapılan düzenlemeyle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında ödeme yapılması suretiyle oluşabilecek vergi matrahı aşındırmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Pehlivan & Öz 2017, s. 168).

Tablo 3.12: Türkiye’den Vergi Cenneti Ülkelere Yapılan Sermaye İhracı (2005)

Ülke	Firma	İhraç Edilen Sermaye (\$)
Bahama Adaları	2	10.704.409
Bahreyn	12	39.380.750
Cayman Adaları	5	1.021.000
Panama	1	9.713.290
Hollanda Antilleri	5	1.856.000
Jersey Adaları	6	2.908.120
Monako Cumhuriyeti	1	10.200.000
Niue Adaları	1	585.000
Virjin Adaları	10	114.847.868
Türkiye Toplamı	43	195.216.437
Toplam	1.609	7.791.083.984

Kaynak: (Pehlivan & Öz 2017, s. 130).

Tablo 3.12’de 5520 Sayılı Kanunla getirilen önlemlerden önce (2005) Türkiye’den vergi cennetlerine yapılan sermaye ihracı gösterilmektedir. Yasal düzenleme yapıldığı yıl Türkiye’den çeşitli vergi cennetlerinde 43 firma olduğu görülmektedir. Günümüzde bu rakamın çok daha fazla olduğu düşünüldüğünde yapılan düzenlemenin ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Küreselleşmenin etkisiyle vergi politikalarında meydana gelen dönüşüm, 2008 yılında yaşanan Küresel Finansal Kriz döneminde de kendini göstermiştir. Bu çerçevede başta AB ülkeleri olmak üzere uygulanan vergi politikalarında değişikliğe gidilmiş ve bu uygulamaya Türkiye de katılmıştır. Türkiye 2009 yılında kriz sonucu durgunluğa giren ekonomide, talebi arttırmak için talep yönlü vergi politikalarına başvurulmuş ve KDV ile ÖTV’de başta ekonominin temel lokomotifi olan otomotiv sektörü olmak üzere ve beyaz eşya, elektronik ve mobilya gibi dayanıklı tüketim mallarında geçici vergi indirimlerine gidilmiştir (Güngör & Aydın 2011, s. 74). Yapılan indirim ve teşvikler bütçe gelirlerini en az düzeyde etkilemesine karşılık reel ve finansal sektör üzerindeki canlandırıcı etkisinin en üst düzeyde olacağı düşünülen alanlardan seçilmiştir. Özellikle otomotiv sektöründe yapılan indirimler nedeniyle oluşan gelir etkisi, devletin yapmış olduğu vergi harcamasının birkaç katına ulaşmıştır. Ancak diğer sektörlerde beklenen belirgin etki oluşmamış hata negatif gelir etkisi görülmüştür. Bu durumda harcama vergileri indirimi yapılan diğer sektörlerde kriz nedeniyle yaşanan talep düşüşünün otomotiv sektörü kadar yüksek olmaması etken olmuştur (Eyüpgiller & Saraçoğlu 2010, s. 23). Aynı zamanda bu dönemde yatırımları arttırmak amacıyla geniş vergi teşvikleri uygulanmıştır.

2012 yılında rekabet gücünün, üretimin ve istihdamın artırılması amacıyla 6322 Sayılı yasa ile “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda yeni teşvik sistemiyle amaçlanan hedefler şöyledir (Çukurçayır 2015, s. 154):

- i. Cari açığın azaltılmasına yönelik ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılması,
- ii. Az gelişmiş bölgelere yatırım destekleri verilmesi,
- iii. Bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılması,
- iv. Üretimin ve istihdamın artırılması,
- v. Kümelenme faaliyetlerinin desteklenmesi

Tablo 3.13: Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Sağlanan Temel Destekler

Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki	Stratejik Yatırımları Teşviki
KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti
	Vergi İndirimi	Vergi İndirimi	Vergi İndirimi
	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
	Yatırımın Yeri Tahsisi	Yatırımın Yeri Tahsisi	Yatırımın Yeri Tahsisi
	Faiz Desteği		Faiz Desteği
			KDV İadesi

Kaynak: (2012/49 Nolu Vergi Sirküleri, 2012).

Günümüzde en önemli küresel vergi sorunlarından biri olan elektronik ticaretin vergilendirilmesidir. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğine göre “Yurtdışındaki firmaların, Türkiye’ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve bu işlemler KDV’ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir. Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez” (28983 Sayılı Resmî Gazete). Bu düzenleme, elektronik ticaret kapsamına giren elektronik mal ve hizmetlerin, yalnız yabancı firmaların asıl işlerinden bağımsız olma şartı ile hizmet ihracı istisnasından faydalanabileceğini ifade etmektedir. Elektronik ticarete tarafların belirlenmesi açısından bir başka önemli düzenleme de VUK tasarısında yer almaktadır. OECD’nin BEPS eylem planı kapsamında “dijital işyeri” tanımı ve “dijital ticari faaliyetlerin vergilendirilme rejimi”

VUK tasarısının 129. ve 130. maddeleri ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla elektronik ticarete işyeri, ilgili web sitesi olarak kabul edilecektir(Gerger & Gerçek 2015, s. 395).

2016 yılında yürürlüğe giren 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile ar-ge yoğun ve katma değeri yüksek olma niteliklerine sahip olan yatırımlara yönelik kurumlar vergisi, gelir vergisi ve gümrük vergisinde bir takım indirim ve istisnalar getirilmesi amacıyla Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiştir (Vergi Harcamaları Raporu 2016, s. 260).

Aynı zamanda bu kanun ile elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik yeni bir sistem olarak tevkifat müessesesi getirilmiştir. Burada amaç, sunucusunu (server) vergi cenneti bir ülkede bulundurduğu için faaliyetleri sebebiyle vergi vermeyen veya çok az vergi veren kişi veya kurumların, Türkiye’de elde etmiş oldukları kazanç üzerinden belli bir oranda vergi kesintisi yapılarak vergi kaybını en aza indirmektir. Bu kapsamda 6745 sayılı kanun ile elektronik ticaret ile ilgili (Öksüz & Türgay 2018, s. 149):

- i. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 11. maddesinde,
- ii. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde,
- iii. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. ve 30. maddelerinde

değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler elektronik ticaretin, vergi cennetleri üzerinden yapılması sebebiyle meydana gelen vergi kaybını önlemeye yöneliktir.

Son yıllarda online ortamda sunulan oyun, yazılım, uygulama ve benzeri hizmetlerin çeşitliliğindeki artış ve parasal değer, Türkiye’nin vergi matrahını ciddi şekilde aşındırmıştır. Bu kapsamda 2017 tarihinde 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 41 inci maddesiyle 3065 sayılı KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasında değişiklik yapılarak online hizmet sunucularının verdikleri online hizmet karşılığında “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirmek suretiyle beyan etmeleri amaçlanmıştır. Bu uygulama sadece elektronik iletişim ağları üzerinden verilen hizmetleri kapsamakta; mal teslimlerini kapsamamaktadır (30261 Sayılı Resmi Gazete). Bu düzenleme elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik önemli bir adımdır.

3.3.2 Küreselleşmenin Türk Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Küreselleşme sürecinde Türkiye'nin yaşadığı değişim şüphesiz ki vergi gelirleri üzerinde de etkisini göstermiştir. Çalışmanın bu bölümünde, yaşanan değişimleri ortaya koymak amacıyla çeşitli veriler üzerinden açıklamalara yer verilmiştir.

Tablo 3.14: Türkiye’de Vergi Yükünün Yıllara Göre Dağılımı

YILLAR	GYSİH (2009 BAZLI)	VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	VERGİ YÜKÜ (%)
2002	359.358.871	77.322.364	21,5
2003	468.015.146	107.341.920	22,9
2004	577.023.497	131.136.678	22,7
2005	673.702.943	155.129.300	23,0
2006	789.227.555	184.631.536	23,4
2007	880.460.879	203.208.898	23,1
2008	994.782.858	230.178.539	23,1
2009	999.191.848	234.061.373	23,4
2010	1.160.013.978	287.215.313	24,8
2011	1.394.477.166	354.340.447	25,4
2012	1.569.672.115	390.305.641	24,9
2013	1.809.713.087	459.233.984	25,4
2014	2.044.465.876	504.122.036	24,7
2015	2.338.647.494	586.727.840	25,1
2016	2.608.525.749	666.241.102	25,5
2017	3.106.536.751	770.062.832	24,8

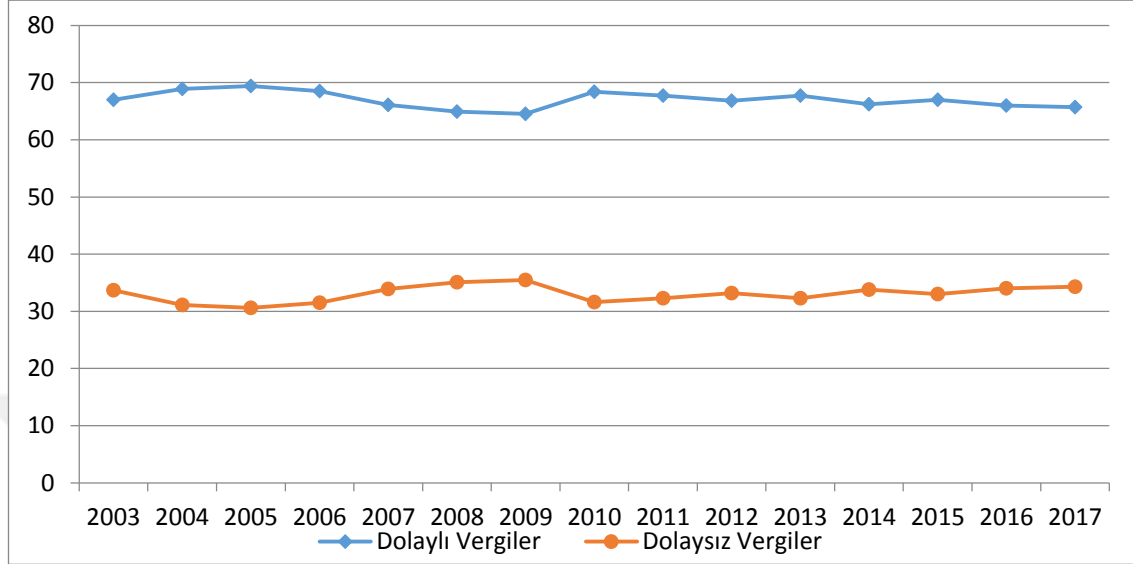
Kaynak: (www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.03.2019).

Tablo 3.14’te görüldüğü gibi ülkemizde vergi yükü 15 yıllık dönemde önemli ölçüde artmıştır. Genel bütçe vergi gelirleri net olup, mahalli idare ve fon payları dahil, red ve iadeler hariç tutarlardır. 2008-2017 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Uygulanan politikalar sonucu vergi tabanının genişlemesine ve ekonomik büyümeye paralel olarak vergi gelirlerinin de ciddi anlamda artış gösterdiği görülmektedir. bu dönemde vergi gelirlerinin GYSH içerisindeki payı artmıştır. Çalışmanın 3.3.1 numaralı bölümünde Türkiye’de 2003-2017 döneminde gelir ve kurumlar vergisi alanında yeni yasal düzenlemelerle bazı indirimler yapıldığı belirtilmişti. Buna rağmen Tablo 3.14’te

2003-2017 döneminde vergi yükünün yaklaşık %2 artış gösterdiği görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki Türkiye'deki vergi yükü OECD ortalamasının altındadır.

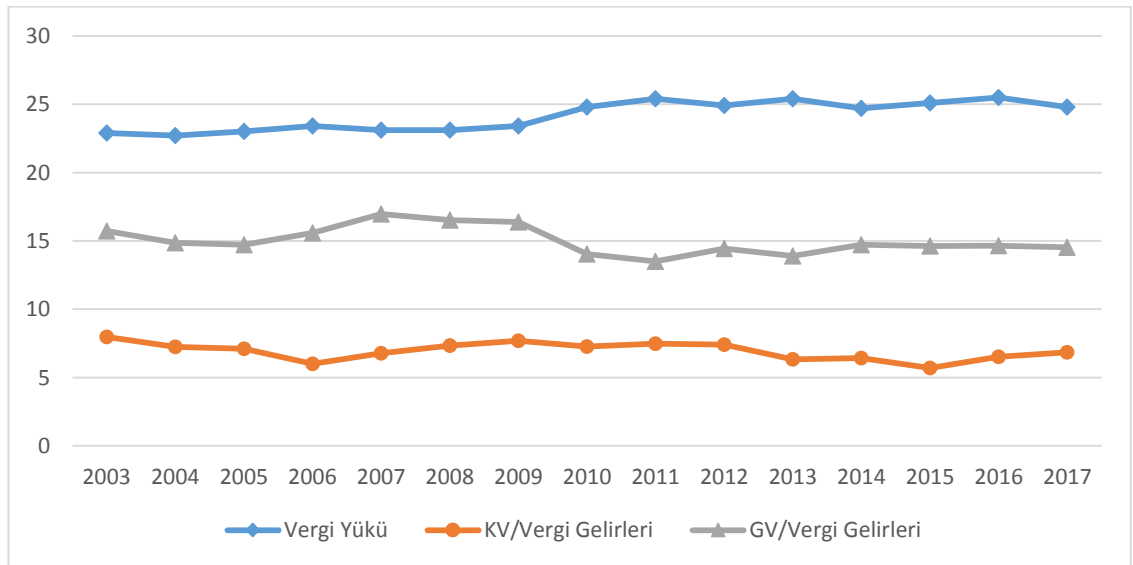
Şekil 3.11: Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak: (www.gib.gov.tr) Erişim Tarihi:18.04.2019).

Şekil 3.11'de görüldüğü gibi Türkiye'de dolaylı vergilerin oranı % 66-70 bandında seyretmektedir. 2008-2010 yılları arasında makasın daralmasının sebebi ise 2008 Küresel Finansal Kriz sonrası hükümetin daralan talebi canlandırmak adına otomotiv, beyaz eşya gibi sektörlerde KDV ve ÖTV indirimi uygulamış olmasıdır.

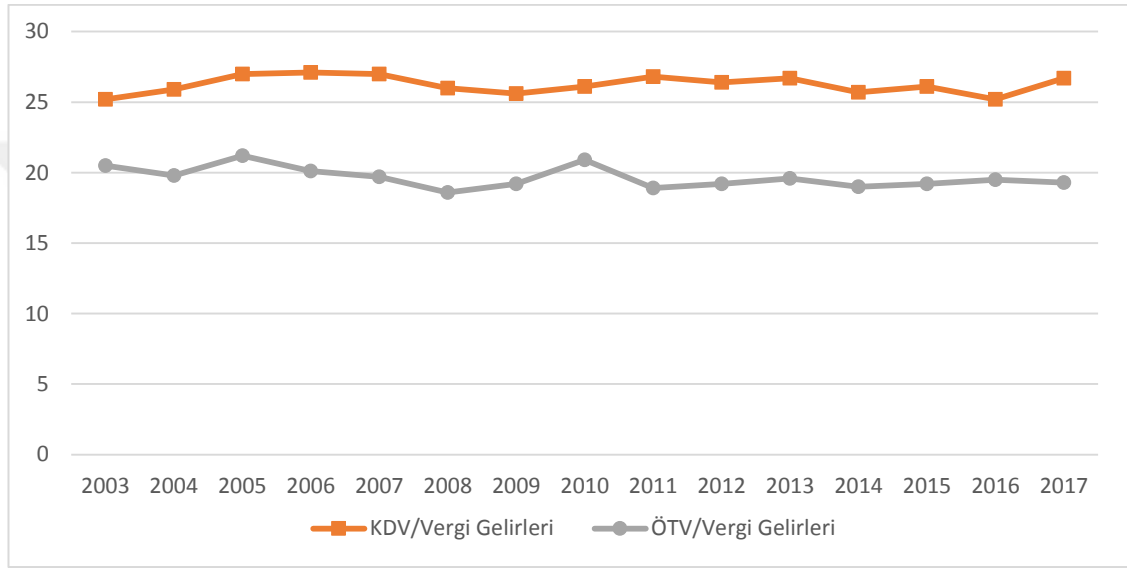
Şekil 3.12: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak: (www.hmb.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.04.2019); (www.oecd.org) (Erişim Tarihi:30.04.2019).

Şekil 3.12'ye bakıldığında vergi yükünün 2003-2017 yıllarında artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Ancak buna rağmen dolaysız vergilerin (kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi) toplam vergi gelirleri içerisindeki payının azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. Her iki vergi türü de ayrı ayrı incelendiğinde ise küreselleşme sonucu yabancı sermayeyi ülkeye çekmek ve Türkiye'nin rekabet gücünü arttırmak adına kurumlar vergisinin payının azaldığı görülmektedir.

Şekil 3.13: Harcamalar (KDV ve ÖTV) Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak: (www.hmb.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.04.2019);

(www.oecd.org) (Erişim Tarihi:30.04.2019).

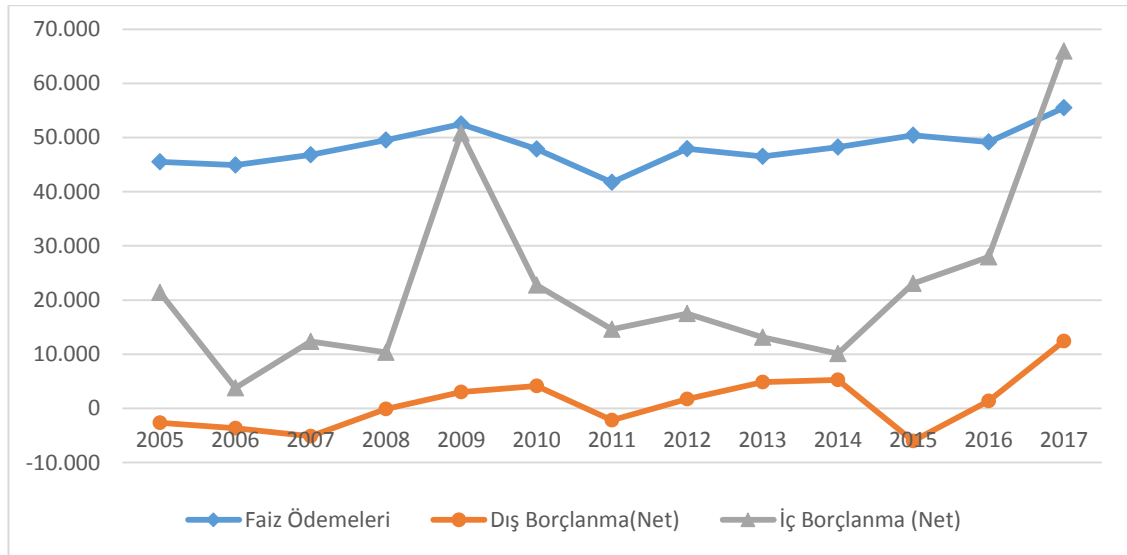
Toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı incelendiğinde, küreselleşmenin etkileri kendini göstermektedir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar içerisinde azalmış; buna karşın Şekil 14'te de görüldüğü gibi dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise artış göstermiştir. Ayrıca toplam vergi gelirlerinin % 45-50'lik kısmı sadece KDV ve ÖTV'den sağlandığı görülmektedir. Buna diğer harcama vergileri de ilave edildiğinde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı % 66-67'lere kadar çıkmaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte son yıllarda yaşanan bütçe açıklarının artması sonucu, bu açıkların daraltıcı maliye politikalarıyla finanse edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Böylece kamu harcamaları kısılması sağlamaktadır. Ayrıca özelleştirme politikaları ile

hem bütçe açıkları finanse edilmekte hem de kamu sektörünün küçülmesi sağlanmaktadır (Bayramoğlu 2017, s. 399).

Türkiye’de kamu kesiminin harcamaları ağırlıklı olarak vergi gelirleri ile finanse edilir. Eğer vergi geliri dengeliği sağlayamaz ise kamu açıklarının finansmanı için diğer yollara başvurulur (Eğilmez 2019). Ancak küreselleşmeyle birlikte vergi politikasındaki bu gelişmeler vergilerin kamu finansman özelliğini ortadan kaldırmaktadır (Kargı & Özügürlü 2007, s. 283). İç ve dış borçlanma, kamu açıklarının finansmanında başvurulan politika araçlarından biridir. Küreselleşmeyle birlikte artan vergi harcamaları, kamu gelirlerinin azalmasına bu durum da kamu açıklarının oluşmasına neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle küreselleşmeyle birlikte kamu açıklarının finansmanında borçlanma aracı olağan bir gelir türü haline gelmiştir (Bayramoğlu 2017, s. 400) Dolayısıyla bu durum devletin ödeyeceği iç ve dış borç faiz ödemelerini arttıracaktır. Örneğin, 2003-2005 yılları arasında faiz ödemelerinin konsolide bütçe harcamalarındaki payı sürekli artış göstermiştir. Bu durum yurtiçi tasarrufların sabit sermaye yatırımlarına dönüşmesini kısıtlayarak büyüme potansiyelini baskılamaktadır (Kargı & Özügürlü 2007, s. 284).

Şekil 3.14: Türkiye’de İç-Dış Borçlanma ve Faiz Ödemeleri (Milyon TL)



Kaynak: (www.hmb.gov.tr, 2019) (Erişim Tarihi: 22.04.2019).

Şekil 3.14’te Türkiye’nin bütçeden ödediği toplam faiz ödemelerinin yıllar içinde belli bir koridorda dalgalandığı görülmektedir. IMF’ye olan borcun tamamının ödenmesiyle 2014 yılında dış borçlanma minimum düzeye düşmüş ancak sonraki yıllarda tekrar

artmıştır. İ borçlanmanın ise 2015 yılından itibaren önemli ölçüde arttığı görülmektedir.



4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşme kavramı üzerinde literatürde birçok bilimsel araştırma ve tartışma yer almaktadır. Her alanda etkileri gözlemlenen bu bütünleşme süreci, birçok avantajı beraberinde getirmekle beraber sürecin bir o kadar da dezavantajı bulunmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte daha dinamik bir hale gelen ülke ekonomileri artık birbirlerine daha bağımlı hale gelmiştir. New York'ta kanat çırpıp bir kelebeğin İstanbul'da tsunamiye sebep olması şeklinde tanımlanan kelebek etkisi, küreselleşme sonucu daha net gözlemlenebilir bir kavram haline gelmiştir.

Küreselleşme ve kapitalizm birbirini geri besleme özelliğine sahip olan iki kavramdır. Küreselleşmenin günümüzde bu derece etkin bir hale gelmesinin altında yatan en büyük etken ise yaşanan teknolojik gelişmelerdir. İletişim ve ulaşım altyapısında meydana gelen gelişmeler ile finansal sistemin dijitalleşmesi sonucunda sermayenin hızı ve hareketliliği artmış, elektronik ticaret yaygınlaşarak küresel bir pazar oluşmuştur. Ayrıca İkinci Dünya Savaşından sonra Dünya Bankası, GATT (daha sonraki süreçte DTÖ) ve IMF gibi uluslararası kuruluşların ortaya çıkarak dünya ticaretini arttırıcı ve üretim faktörlerini serbestleştirmeye yönelik politika ve uygulamaları küresel bütünleşmeye katkıda bulunmuştur.

Tüm bu gelişmeler sonucunda, ulus devletin en büyük dayanağı olan egemenlik kavramı dönüşüme uğramaya başlamıştır. Buna paralel olarak da ulus devletin sosyal, siyasi ve ekonomik çerçevede bağımsız karar alma ve bağımsız politikalar uygulama yeteneği zayıflamıştır. Bunlardan birisi de hükümetlerin ellerinde bulundurdıkları en büyük politika araçlarından olan vergi politikalarıdır.

Küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmada son yıllarda Türkiye'nin uyguladığı vergi politikalarının büyük ölçüde küresel gelişmeler eşliğinde şekillendiği gözlemlenmiştir. Bu çerçevede Türkiye'nin 2003-2017 yılları arasında uyguladığı vergi politikalarının üç konu üzerinde yoğunlaştığı gözlemlenmiştir.

Birincisi, çeşitli yasal düzenlemelerle küresel entegrasyonun sağlanması amaçlanmıştır. Örneğin, OECD'nin 2000 yılında yayınladığı raporda Türkiye'deki "İstanbul Kıyı

Bankacılığı” ve ‘Serbest Bölge” uygulaması zararlı vergi rekabeti olan tercihli vergi rejimleri arasında sayılmıştır. Bu kapsamda 2004 yılında “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bu uygulamaların zararlı vergi rekabeti kapsamından çıkartılması sağlanmış; gerek Türkiye’nin uluslararası platformdaki imajının iyileştirilmesi gerekse Türk vergi sisteminin OECD ülkelerinin vergi sistemleriyle uyumlaştırılması amaçlanmıştır.

İkincisi, küreselleşmenin getirmiş olduğu birtakım avantajlardan faydalanmak amacıyla uluslararası vergi rekabeti politikaları kapsamında çeşitli vergi indirimleri ve teşvikler uygulanmıştır. Bu konuda en önemli adım 2006 yılında yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesi olmuştur. Yeni KVK ile Türkiye’nin küresel platformda rekabet gücünü arttırıcı yenilikler getirilmiştir. Kurumlar vergisi alanında yapılan yeniliklere bakıldığında uluslararası yabancı yatırımları çekebilmek adına uygun zeminin oluşturulmasının amaçlandığı söylenebilir. Bu kanunla daha modern vergi uygulamaları getirilmiş, kurumlar vergisi oranı indirilerek başta uluslararası yabancı yatırımlar olmak üzere yatırımların artması ve büyümenin hızlanması amaçlanmış olup; bu amaca, özellikle uygulamanın ilk birkaç yılında, büyük ölçüde ulaşılmıştır. Ayrıca 2003 yılında yürürlüğe giren Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ile yabancı yatırımcıların önündeki engellerin kaldırılması, sermayenin özendirilmesi ve imtiyazların genişletilmesi sağlanmıştır. Bu kapsamda 2004 yılından itibaren ortalama efektif kurumlar vergisi oranında meydana gelen düşüşün doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ciddi miktarlarda arttırdığı gözlemlenmiştir. Tüm bunların sonucunda Türkiye 2003-2017 yılları arasında yıllık ortalama %6,5 oranında büyüme sağlamıştır. Aynı zamanda gelir vergisi oranlarının alt ve üst dilimlerinde beşer puanlık indirim uygulanmıştır. Ayrıca gelir vergisi basamaklarının sayısı düşürülmüştür. Ancak yapılan düzenlemelere bakıldığında, indirim ve teşviklerin daha çok sermaye faktörüne yönelik olduğu görülmüştür. Bunun sebebinin sermayenin emeğe nispeten daha hareketli bir üretim faktörü olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Üçüncüsü, küresel vergi sorunlarının -özellikle vergi cennetleri ve elektronik ticaret- getirmiş olduğu dezavantajlardan korunmak amacıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi vergi güvenlik müesseseleri ve yeni bazı uygulamalar getirilmiştir. Bu uygulamaların en çok dikkat çekeni Gelir İdaresi Başkanlığı’nın elektronik ticarete işyerinin tanımlanması

konusundaki belirsizliği ortadan kaldırmak için OECD’nin BEPS Eylem Planına paralel olarak tanımladığı “dijital işyeri” kavramıdır. Bu uygulama ile ilgili internet sayfası işyeri olarak kabul edilerek vergisel yükümlölükler buna göre uygulanmaktadır. Bir diğer önemli uygulama ise elektronik ticarete yönelik KDV tevkifatı uygulamasıdır. Buna göre Türkiye’de yerleşik olmasa bile Türkiye’deki bir müşteriye elektronik iletişim ağları üzerinden oyun, yazılım, uygulama ve benzeri hizmetlerin verilmesi durumunda hizmet sunucusunun KDV tevkifatı yapmak suretiyle beyan etmesi zorunluluğudur. Ancak literatürde küresellemenin bir başka olumsuz etkisi olan spekülative amaçlı uluslararası sermaye akımlarının oluşturabileceği olumsuz etkilere yönelik bir önleme rastlanmamıştır.

Türkiye’de vergi gelirlerinin 2003-2017 yılları arasında ekonomik büyümenin üzerinde artış gösterdiğini söylemek mümkündür. Toplam vergi yükünün ise yıllar içerisinde artış gösterdiğini, ancak bu artışın KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerden kaynaklandığını sonucuna varılmıştır.

Ayrıca ortalama efektif kurumlar vergisi ile doğrudan yabancı sermaye yatırımları üzerinde ters yönlü ilişki olduğu görölmüştür. Türkiye’nin uyguladığı ekonomik ve mali teşvik paketlerinin, yabancı sermaye yatırımlarını çekmekte dönem dönem başarılı olduğu söylenebilir. Ancak bu uygulamalar sonucunda ortalama efektif vergi oranlarının 2003 yılından itibaren emek aleyhine, sermaye lehine değiştii gözlemlenmiştir.

Türkiye, her ne kadar elektronik ticaret, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması gibi küresel vergi sorunları üzerinde ulusal ölçekte bir takım düzenlemeler yapmış olsa da küresel çapta tam anlamıyla bir işbirliği yapılmadığı sürece etkin sonuç alınması mümkün gözükmemektedir. Ayrıca Türkiye’nin bu konuda yaptığı bazı düzenlemelerin hayata geçirilebilmesi için 2005 yılından beri açıklamadığı vergi cennetlerinin listesini açıklaması önem arz etmektedir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ölkelerin ekonomik büyümenin sağlanması için yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için uluslararası vergi rekabetinin önemi göz ardı edilemez. Ancak gelir dağılımı, kalkınma, ekonomik istikrarın da büyüme kadar önemli olduğu bir gerçektir. Dolayısıyla vergi politikalarının, salt olarak ekonomik büyümeden ziyade diğer amaçları da dikkate alarak hayata geçirilmesinin daha faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi* (17 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2018). *Vergileme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C., & Vural, İ. (2018). Vergi Rekabeti. C. C. Aktan içinde, *Vergileme* (s. 125-135). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aktan, C. C., Başaran, D., & Vural, T. (2018). Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet. C. C. Aktan içinde, *Vergileme* (s. 55-76). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Arıboğan, D. Ü. (1996). *Globalleşme Senaryosunun Aktörleri*. İstanbul: Der Yayınları.
- Bilgili, Y. (2011). *İktisat Okulları*. İstanbul: Vesta Ofset.
- Bozkurt, V. (2000). *Küreselleşmenin İnsani Yüzü*. Bursa: Alfa Yayınları.
- Burchill, S., & Linklater, A. (2015). *Uluslararası İlişkiler Teorileri*. (M. AĞCAN, & A. ASLAN, Çev.) İstanbul: Küre Yayınları.
- Çukurçayır, S. (2015). *Küresel Vergi Rekabeti ve Yansımaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Eyüpgiller, S. (2002). *Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Giddens, A. (2000). *Elimizden Kaçıp Giden Dünya*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Giddens, A. (2012). *Sosyoloji*. (C. GÜZEL, Dü.) İstanbul: Kırmızı Yayınları.
- Kepenek, Y. (1990). *Türkiye Ekonomisi*. Ankara: Verso Yayınları.
- Özsoylu, A. F. (2019). *Türkiye Ekonomisi* (4 b.). Ankara: Karahan Kitabevi.
- Pehlivan, O., & Öz, E. (2017). *Uluslararası Vergilendirme*. Celepler Matbaacılık.
- Seyidoğlu, H. (2003). *Uluslararası İktisat*. İstanbul: Gizem Can Yayınları.
- Stiglitz, J. E. (2004). *Küreselleşme: Büyük Hayal Kırıklığı* (3 b.). (D. V. Arzu TAŞÇIOĞLU, Çev.) İstanbul: Plan B Yayıncılık.

Türk, İ. (2011). *Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Zucman, G. (2015). *Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği* (1 b.). (Y. Ö. Charles, Çev.) İstanbul: Yordam Yayıncılık.



Sürekli Yayınlar

- Acar, M. (2002). Ekonomik Siyasal ve Sosyal Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi Fırsat Mı? *Liberal Düşünce*(7), 13-26.
- Adıgüzel, M. (2019, Şubat 18). *Teknolojinin Küreselleşmesi ve Türkiye Açısından BirDeğerlendirme*.http://www.yeniturkiye.com/Conference2016/Present/1_3_3_2_Muhittin_Adiguzel.pdf adresinden alınmıştır
- Akçağlayan, A., & Kayıran, M. (2010). Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Gelirleri. *Osmangazi niversitesi. İİBF Dergisi*(2), 129,146.
- Akkaya, Ş. (2002). Küreselleşme ve Vergi Politikası. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (s. 1-27).
- Avcı, O. (2017). E-Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunsalı. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(27), 248-263.
- Aydeniz, N., Silinir, M., & Karhan, G. (2012). Küreselleşme Olgusuna Temel Yaklaşımlar. *Yaşam Bilimleri Dergisi*, 1(1), 1013-1023.
- Aydın, M. K. (2000). Neoliberal Dalga ya da Küreselleşme. *Bilgi Dergisi*(2), 13-26.
- Aytekin, B. (2018). *Türkiye Ekonomisinin Sektörel Dönüşümü*. Ankara: Orion Kitabevi.
- Bayar, F. Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye. *Dışişleri Bakanlığı Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*(32), 25-34.
- Bayrak, M., & Kanca, O. C. (2013). Türkiye'de 1970-2011 Yılları Arasında Oluşan Ekonomik ve Siyasi Gelişmelerin Seyri. *Akademik Bakış Dergisi*(35).
- Bayramoğlu, S. (2017). Küreselleşme Olgusunun Maliye Politikaları Üzerindeki Etkisi: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *International Journal of Academic Value Studies*(3), 390-404.
- Benzer, M. H. (2019, Nisan 12). *Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi*. www.tuicakademi.org: <http://www.tuicakademi.org/cumhuriyetin-ilk-yillarinda-turkiye-ekonomisi/> adresinden alınmıştır

- Berkay, F., & Armağan, R. (2011). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi. *SDÜ Vizyoner Dergisi*(5), 88-106.
- Bilici, N. (2004). Vergi Cennetleriyle Mücadele. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (s. 656-676).
- Birinci, N. (2018). Vergi Cennetlerinin Global Düzeyde Neden Olduğu Vergi Kayıp ve Kaçağının Boyutu. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(24), 69-91.
- Boratav, K. (2001). 2000-2001 Krizinde Sermaye Hareketleri. *İşletme ve Finans Dergisi*, 7-17.
- Cebeci, K. (2008). Küresel Bağlamda Ulus-Devletin Egemenlik Gücünün Dönüşümü. *Sayıştay Dergisi*, 23-39.
- Çavdar, F. (2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*(1), 13-27.
- Çelik, M. Y. (2012). Boyutlarıyla ve Farklı Algılarıyla Küreselleşme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(32), 57-74.
- Dağdemir, Ö., & Küçükcalay, A. M. (1999). Türkiye'de 1960-1980 Müdahale Dönemi Ekonomileri: İktisat Politikaları ve Makroekonomik Göstergeler Açısından Bir Değerlendirme. *DPÜ Sosyal Bilimler Dergisi*(3), 121-138.
- Davutoğlu, A. (2003). Küreselleşme ve AB-Türkiye İlişkileri Çerçevesinde Ulusal Egemenliğin Geleceği. *Anayasa Yargısı Dergisi*(20), 46-58.
- Doğan, A., & Kabayel, M. (2016). Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler. *Liberal Düşünce Dergisi*(81), 75-98.
- Doğan, B. (2017). Ekonomik Küreselleşme ve Büyüme İlişkisi:Türkiye Örneği Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi. *Finansal Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 54(628), 19-27.
- Eğilmez, M. (2019, 17 04). Kendime Yazılar: <http://www.mahfiegilmez.com/2017/12/2017den-2018e-gecerken.html#more> adresinden alınmıştır

- Eğilmez, M. (2019, Mart 20). Kendime Yazılar: <http://www.mahfiegilmez.com/search?q=vergi+y%C3%BCk%C3%BC> adresinden alınmıştır
- Ejder, H. L., & Aksoy, H. M. (2018). Türkiye'de 2000 Sonrası İç Borç Yönetimi Politikasının Enflasyona Etkisi. *International Journal of Public Finance*, 135-160.
- Elçin, A. B. (2012). Küreselleşmenin Tarihçesi. <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/kuresellesme.pdf> (Erişim Tarihi:08.02.2019). Ankara.
- Ertuna, Ö. (2004). 1923'ten Bugüne Türkiye Ekonomisi ve 2023'e Doğru Hedefler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(21), 6-17.
- Eyüpgiller, S. (2019, Nisan 03). [www.ismmmo.org: https://form.ismmmo.org.tr/gse.asp?cx=001011403387213313453%3A9&ie=UTF-8&q=sayg%C4%B1n+ey%C3%BCpgiller](https://form.ismmmo.org.tr/gse.asp?cx=001011403387213313453%3A9&ie=UTF-8&q=sayg%C4%B1n+ey%C3%BCpgiller) adresinden alınmıştır
- Eyüpgiller, S., & Saraçoğlu, F. (2010). Global Krizin Etkilerinin Azaltılması Amacıyla Uygulanan Harcama Vergileri Oran İndirimlerinin Etkilerinin Değerlendirilmesi. *25 Maliye Sempozyumu*, 14-62.
- Gerger, G. Ç., & Gerçek, A. (2015). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 385-398.
- Gökbunar, A. R., & Pehlivan, S. (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 99-120.
- Güngör, G., & Aydın, A. (2011). Küreselleşmenin Türk Vergi Politikasına Etkisinin 1980 Sonrası Analizi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 69-78.
- Hayrulloğlu, B. (2014). Küresel Vergi Sorunları Bağlamında Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Çözüm Arayışları. *Vergi Raporu*(176), 82-95.
- İbrahim Organ, F. Ç. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*(3), 63-84.

- Karabıçak, M. (2000). Türkiye'de Ekonomik İstikrarsızlığın Tarihsel Gelişim Süreci. *SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(2), 49-65.
- Karagöl, E. T. (2013). *Ak Parti Dönemi Türkiye Ekonomisi*. Ankara: Seta Yayınları.
- Karakurt, B. (2016). Vergi Cennetleri Ve Posta Kutusu Şirketlerinin Kamu Maliyesine Etkileri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*(2), 319-341.
- Kargı, V., & Özügürlü, Y. (2007). Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerinde Etkileri: 1980-2005 Dönemi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*(1), 275-289.
- Kargı, V., & Yayğır, T. (2016). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü. *34. International Journal Of Public Finance*, 1(1), 1-22.
- Kargı, V., & Yayğır, T. (2011). Küreselleşme ve Gümrük Vergisi.
- Kartal, Ç. (2016). Küreselleşme Sürecinin Devlet Yapısı Üzerine Etkileri. *Ankara Barosu Dergisi*(2), 289-327.
- Kartal, Z. (2007). Kavramsal ve Tarihsel Yönleri ile Küreselleşme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 251-264.
- Kaya, M. (2009). Küreselleşme Yaklaşımları. *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1-16.
- Kıvılcım, F. (2013). Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 219-230.
- Koç, C. (2002). İzmir İktisat Kongresi'nin Türk Ekonomisinin Oluşumuna Etkileri. www.dergipark.gov.tr, 145-167.
- Koçtürk, M., & Gölalan, M. (2010). 1923-1950 Türkiye Ekonomisinin Yapısal Analizi. *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik*(45), 48-65.
- Köse, D. H. (2003). Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü. *Sayıştay Dergisi*(49), 3-46.
- Memiş, H., Paksoy, S., & Yöntem, T. (2014). Merkez Bankası Rezervleri ve Makroekonomik Değişkenler Arasındaki İlişki: 1989-2013 Dönemi Üzerine Bir Uygulama. *SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*(4), 93-108.

- Öksüz, M., & Turgay, T. (2018). Türkiye'de Elektornik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Tevkifat Müessesesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16(32), 135-156.
- Öz, E. (2012). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*(371), 51-66.
- Öz, E., & Yaraşır, S. (2009). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. *İ.Ü İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (s. 1-40).
- Özcan, P. M. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No'lu Eylem Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 73-82.
- Özdemir, S. (2007). *Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti* (1 b.). İstanbul Ticaret Odası.
- Özel, H. A. (2012). Küreselleşme Sürecinde Ticari ve Finansal Açıklığın Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi:Türkiye Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(19), 1-30.
- Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonoik Etkileri: Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254.
- Paksoy, s., & Bakan, S. (2010). Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: 1980 Sonrası. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*(32), 150-170.
- Paksoy, S., Paksoy, H. M., & Alancıoğlu, E. (2013). Küreselleşmenin Sosyo-Politik Etkileri: Arap Baharı. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(46), 169-182.
- Polatoğlu, G. (2017). İkinci Beş Yıllık Sanayi Planı. *Dergipark*, 55-87.
- Rakıcı, C., & Aydoğdu, C. (2017). 2000 Yılı Sonrası Türkiye'de Vergi Performansının Değerlendirilmesi. *Sosyoekonomi*, 221-239.
- Sağbaş, İ., Erdoğan, S., & Şen, H. (2012). Türkiye'de Sektör Bazlı Bölgesel Teşvik Sistemi ve Ekonomik Etkileri. 26. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 385-417.

- Saraç, Ö. (2011). Küresel Vergi Rekabetinin Ekonomi Polisi: Kuramsal Sonuçların Ülke Grupları Açısından analizi. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 359-386.
- Saraçoğlu, F. (2006). Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin tüketim ve Tasarruf Üzerindeki Etkileri. *Sayıştay Dergisi*(62), 67-81.
- Sarısoy, İ., & Koç, S. (2011). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analizi. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 407-431.
- Türkiye ve Dünya Ekonomisi'nde Makro Gelişmeler. (2016). *Bakış Dergisi*(4).
- Seyrek, İ. (2002). Küreselleşme Sürecinde İktisat Politikası ve Yakınsama Tezi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 167-187.
- Sungur, O. (2014). 2000 Sonrası Türkiye Ekonomisi:. *Toplum ve Demokrasi Dergisi*, 243-269.
- Şener, B. (2014). Küreselleşme Sürecinde Ulus-Devlet ve Egemenlik Olguları. *Tarih Okulu Dergisi*(18), 51-77.
- Şenkal, A. (2004). Küreselleşme, Sosyal Politikanın Dönüşümü ve Sivil Toplum Örgütleri. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*(45), 97-146.
- Şentürk, S. H. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler. *Çimento İşveren Dergisi*(2), 16-25.
- Takım, A. (2011). Türkiye'de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Uygulanan Maliye Politikaları. *Maliye Dergisi*(160), 154-176.
- Tokatlıoğlu, M. Y. (2005). Türkiye'de Dış Ticaretin Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*(10), 46-72.
- Turan, Z. (2015). 2002-2012 Yılları Arasında Türk İktisat Politikasındaki Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 223-235.
- Usal, Z. O. (2008). Dünya Bankası ve IMF Kapsamında Uluslararası. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*(39), 231-246.
- Yavuz, C., & Sivrikaya, D. (2019, Mart 12). *Küreselleşmenin Aktörlerinden Çok Uluslu Şirket ve Yönetişim.*

<http://earsiv.odu.edu.tr:8080/xmlui/handle/11489/589?show=full> adresinden alınmıştır.

Yavuz, H. (2015). Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları. *Maliye Araştırmaları Dergisi*(3), 47-66.

Yurdadoğ, V., & Albayrak, M. (2017). OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti. *Sosyoekonomi Dergisi*(25), 121-148.

Yücememiş, B. T., & Erol, K. O. (2017). Avarage Effective Tax Rates Of Turkey In EU Accession Process. *Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 67, 24-42.



Diğer Kaynaklar

(2019, 04 20). www.bumko.gov.tr:

<https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/297,bolum2pdf.pdf?0> adresinden alınmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, Nisan 01). 10.01.1961 Tarihli Resmi Gazete.

58. Hükümet Acil Eylem Planı. (2003). 29.11.2002 Tarihli Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). 13.06.2006 Tarihli Resmi Gazete.

(2019, 28 03). U.S.PIRG. *Offshore Shell Games 2017*.
<https://uspirgedfund.org/reports/usp/offshore-shell-games-2017> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 05). 2012/49 Nolu Vergi Sirküleri. <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 19). (2012). *Dünya Kalkınma Raporu*. www.worldbank.org .

(2019, 14 04). (2017). *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Temel Ekonomik Göstergeler*.
www.gtb.gov.tr/data/...GTB_EKONOMI%20SUNUMU_20.03.2018 adresinden alınmıştır.

(2019, 04 17). www.sbb.gov.tr: <http://www.sbb.gov.tr/ekonomik-ve-sosyal-gostergeler/#1540021349032-1be70108-294c> adresinden alınmıştır

(2019, 04 17). www.bumko.gov.tr: <http://www.bumko.gov.tr/TR,152/odemeler-dengesi-ve-cari-acik.html> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 20). www.hmb.gov.tr: <https://www.hmb.gov.tr/ekonomik-gostergeler> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 20). www.tuik.gov.tr: <http://tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 21). www.kpmg.com: <https://home.kpmg.com/xx/en> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 22). www.hmb.gov.tr: <http://193.25.125.70/kamu-finansmani-istatistikleri> adresinden alınmıştır.

(2019, 04 23). [www.oecd.org: https://data.oecd.org/fdi/fdi-stocks.htm](https://data.oecd.org/fdi/fdi-stocks.htm) adresinden alınmıştır.

(2019, 09 04) [www.internetworldstats.com: www.internetworldstats.com/stats.htm](http://www.internetworldstats.com/stats.htm). adresinden alınmıştır.

(2019, 04 28). www.tcmb.gov.tr. Merkez Bankası Veri Merkezi: https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_18/5092/DataGroup/turkish/bie_ulusdovlkd/ adresinden alınmıştır.

Alıcı, A. (2016). *Vergi Cennetleri Tarih Mi Oluyor?* Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Dairesi.

Credit Suisse. (2018). *Global Wealth 2018: The Year in Review*. Switzerland: Management Digital Data AG.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 15), 30261 Sayılı Resmi Gazete.

MÜSİAD. (2004). *Türkiye Ekonomisi 2003 Yılı Değerlendirmesi*. İstanbul.

OECD. (2019, Mart 27). [www.oecd.org: http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm](http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm) adresinden alınmıştır.

OECD. (2019, Mart 20). [www.oecd.org: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/the-oecd-s-project-on-harmful-tax-practices-consolidated-application-note-guidance-in-applying-the-1998-report-to-preferential-tax-regimes_9789264110496-12-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/implementing-the-tax-transparency-standards/the-oecd-s-project-on-harmful-tax-practices-consolidated-application-note-guidance-in-applying-the-1998-report-to-preferential-tax-regimes_9789264110496-12-en#page3) adresinden alınmıştır.

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. (2019, 05 05). [www.oecd.org: https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf) adresinden alındı

OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products*. (2019, Nisan 08). [www.oecd.org: https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm](https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm) adresinden alınmıştır.

TOBB. (2004). *Türk Vergi Sistemi: Sorunlar-Çözüm Önerileri*.

TÜSİAD. (2003). *Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.

TÜSİAD. (2011). *Türkiye'de Büyümenin Kısıtları: Bir Örneklendirme Çalışması*.
İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

TÜSİAD. (2017). *Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: e-Ticaret*.

