

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİYESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



KÜRESELLEŞMENİN NEDEN OLDUĞU VERGİLENDİRME SORUNU: ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ

Buse ANBAR

TEZ DANIŞMANI
Dr.Öğr.Üyesi Fatih ÇAVDAR

Edirne 2023

Tezin Adı: Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergilendirme Sorunu: Uluslararası Vergi Rekabeti

Hazırlayan: Buse ANBAR

ÖZET

Dünya, küreselleşmenin beraberinde getirdiği, sermaye dolaşımının evrenselleşmesiyle, ‘tek bir pazar’ haline gelmiştir. Refahın artmasıyla birlikte, ülkelerin kurduğu, ticari ve ekonomik bağlantılar ile artan teknolojik gelişmeler; bir yandan olumlu etkiler yaratırken, diğer yandan bazı olumsuzlukları da beraberinde getirmiştir. Küreselleşme, gelir dağılımını önemli ölçüde değiştirdiğinden ve ülkeler arasındaki eşitsizliği artırdığından, olumsuz yanlarının etkileri daha büyük boyutlardadır.

Küreselleşme ile iş gücü ve sermayenin mobilitesi artmaktadır. Böylece uluslararası vergi rekabeti kavramı ön plana çıkmaktadır. Ülkeler, mobil sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için vergi teşviklerini kullanabilirler. Vergi oranlarındaki indirimler, yabancı sermaye miktarındaki artış, vergi gelirlerinin etkin kullanımı ve verimli kamu harcamaları, şüphesiz vergi rekabetinin avantajlarındandır. Fakat vergi rekabeti, ülkelerin vergi oranlarında, dibe doğru bir yarışa sebep oluyorsa söz konusu rekabet, artık zararlı hale gelmiştir. Vergi rekabetinin, en tehlikeli sonucu; mali bozulmaya yol açmasıdır.

Her ülkenin, vergi sistemleri üzerindeki etkilerine göre değişiklik gösteren, zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik farklı çalışmaları vardır. Zararlı vergi rekabetine karşı çalışmalar, ilk kez 1996 yılında, OECD tarafından başlamıştır. Alınan tedbirler

küresel boyutlardadır ve amaç, yatırımları, özellikle de gelişmekte olan ülkelerde, zararlı vergi rekabetinden etkilenmemelerini sağlamaktır. Ayrıca, vergi tabanlarını, diğer ülkelerin vereceği, zararlı etkilerden korumaktır. Tercihli vergi rejimi, elektronik ticaret, transfer fiyatlandırması ve vergi cennetleri gibi uygulamalar ile bir takım önlemler alınmaktadır. Birçok ülke üyesi oldukları; OECD ya da AB gibi uluslararası organizasyonlar aracılığıyla, çalışmalar yürütüp önlemler almıştır. Vergi rekabetinin, en önemli artış nedenlerinden biri vergi cennetleridir. Çünkü vergi cenneti ülkeleri, vergi uygulaması olmayan ya da çok düşük oranlarda vergi uygulayan ülkelerdir. Dolayısıyla, yatırımcı kazancını vergi cenneti ülkelerde tutmayı tercih edecektir. Bu çalışmanın amacı; vergilendirme konusundaki en önemli küresel sorunlardan biri olan uluslararası vergi rekabeti ve sebep olduğu sorunlara karşı, OECD, Avrupa Birliği, ABD, G8 Finansal Eylem Görev Grubu bünyelerinde yapılan çalışmaların ele alınarak değerlendirilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Uluslararası Vergi Rekabeti, Zararlı Vergi Rekabeti, Tercihli Vergi Rejimi, Transfer Fiyatlandırması, Vergi Cenneti

Name of Thesis: Taxation Problem Caused by Globalization: International Tax Competition

Prapared by: Buse ANBAR

ABSTRACT

The world has become a 'single market' with the universalization of capital circulation brought about by globalization. Along with the increase in welfare, the commercial and economic connections established by the countries and the increasing technological developments; While creating positive effects on the one hand, it also brought some negative effects on the other hand. Since globalization significantly changes the income distribution and increases inequality between and among countries, the effects of its negative aspects are greater.

With globalization, the mobility of labor and capital is increasing. Thus, the concept of international tax competition comes to the fore. Countries can use tax incentives to attract mobile capital to their countries. The reductions in tax rates, the increase in the amount of foreign capital, the effective use of tax revenues and efficient public expenditures are undoubtedly the advantages of tax competition. However, if tax competition causes a race to the bottom in the tax rates of countries, the said competition has now become harmful. The most dangerous result of tax competition; causing financial deterioration.

Each country has different efforts to prevent harmful tax competition, which varies according to their impact on their tax systems. Studies against harmful tax competition were first initiated by the OECD in 1996. German measures are global in scope and

the aim is to ensure that investments are not affected by harmful tax competition, especially in developing countries. It is also to protect my tax bases from the harmful effects of other countries. A number of measures are taken with applications such as preferential tax regime, electronic commerce, transfer pricing and tax havens. Many countries have carried out studies and taken measures through international organizations of which they are members, such as the OECD or the EU. One of the most important reasons for the increase in tax competition is tax havens. Because tax haven countries are countries that do not apply taxes or apply taxes at very low rates. Therefore, the investor will prefer to keep their earnings in tax haven countries. The aim of this study; International tax competition, which is one of the most important global problems in taxation, and the work done by OECD, European Union, USA, G8 Financial Action Task Group against the problems it causes.

Keywords: Globalization, International Tax Competition, Harmful Tax Competition, Preferential Tax Regime, Transfer Pricing, Tax Haven

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte, teknolojik gelişmeler, üretim tarzı, sermaye hareketleri, uluslararası mal ve sermaye aktarımları da artmıştır. Dünya küreselleşip kaynaklar daha aktif hale geldikçe vergi rekabeti de zararlı bir boyuta ulaşmıştır. Dolayısıyla, zararlı vergi rekabeti, küresel bir sorun haline gelmiştir. Ortaya çıkan olumsuzluklar, mali bozulmaya sebep olmakla birlikte, refah kaybına da yol açmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkelerin ve uluslararası kuruluşların yapmış olduğu, vergi rekabetinin zararlı boyutunu iyileştirmeye yönelik tavsiyeleri ve çalışmaları büyük öneme sahiptir.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, değerli bilgilerini benimle paylaşan, kendisine ne zaman danışsam, bana kıymetli zamanını ayırıp sabırla ve büyük bir ilgiyle bana faydalı olabilmek için elinden gelenden fazlasını sunan, ayrıca lisans dönemimde de bana kattığı her bilgi için tez danışmanım Sayın Dr.Öğr.Üyesi Fatih ÇAVDAR'a teşekkürü bir borç biliyor ve şükranlarımı sunuyorum. Çalışmam boyunca, 2022/25 numaralı proje ile maddi destek sağlayan TÜBAP'a da ayrıca teşekkürlerimi sunuyorum.

Tez çalışmam süresince yanımda olan, benim için her türlü fedakarlıkta bulup bana güvenen aileme ve ayrıca, hayatımın her alanında olduğu gibi, tez çalışmamı hazırlarken de her aşamada bana yardımcı olan, her daim desteğini esirgemeyip yanımda duran, sevgi, temenni ve sabrı ile destek veren nişanlım Hakan SÜNGER'e teşekkürlerimi sunarım...

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ	v
TABLO LİSTESİ.....	x
GRAFİK LİSTESİ	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xix
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Küreselleşmeye Genel Bir Bakış.....	4
1.1.1. Küreselleşmenin Tanımı	5
1.1.2. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi.....	7
1.1.3. Küreselleşmenin Unsurları	13
1.1.4. Küreselleşme Kavramının Boyutları	14
1.1.4.1. Ekonomik Boyut	15
1.1.4.2. Siyasi/Güvenlik Boyutu	16
1.1.4.3. Teknolojik Boyut	18
1.1.4.4. Çevresel/Demografik Boyut.....	19
1.1.4.5. Kültürel Boyut.....	20
1.1.5. Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımlar	21

1.1.5.1. Gelenekçiler	21
1.1.5.2. Aşırı Küreselleşmeciler	22
1.1.6. Küreselleşmenin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	23
1.1.6.1. Küreselleşmenin Olumlu Yönleri	23
1.1.6.2. Küreselleşmenin Olumsuz Yönleri	25

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME KONUSUNDAKİ KÜRESEL SORUN

2.1. Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergilendirme Sorunu: Uluslararası Vergi Rekabeti	29
2.1.1. Vergi Rekabeti Kavramı	30
2.1.1.1. Vergi Rekabetinin Tanımı ve Kapsamı	30
2.1.1.2. Vergi Rekabetinin Unsurları	38
2.1.2. Vergi Rekabetinin Etkileri	39
2.1.2.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri	40
2.1.2.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri	51
2.1.3. Vergi Rekabeti Uygulamasında Kullanılan Araçlar	59
2.1.3.1. Genel Amaçlı Teşvikler	61
2.1.3.2. Özel Amaçlı Teşvikler	62
2.1.4. Vergi Rekabetinin Nedenleri	65
2.1.5. Vergi Rekabetinin Artış Nedenleri	71
2.1.5.1. Sermayenin Mobilitesinin Artması	72
2.1.5.2. Emegın Mobilitesinin Artması	76

2.1.5.3. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkması.....	79
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEMeye YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

3.1. Zararlı Vergi Rekabeti.....	83
3.1.1. Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı	84
3.1.2. Zararlı Vergi Rekabetini Belirleyen Kriterler.....	88
3.1.3. Zararlı Vergi Rekabetinin Maliyeti.....	91
3.1.4. Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları	92
3.1.4.1. Tercihli Vergi Rejimi	94
3.1.4.2. Elektronik Ticaret.....	99
3.1.4.3. Transfer Fiyatlandırması	105
3.1.4.4. Vergi Cennetleri	110
3.1.4.4.1. Vergi Cennetlerinin Özellikleri	114
3.1.4.4.2. Vergi Cenneti Türleri	116
3.1.4.4.3. Vergi Cennetlerinin Yaygınlaşma Nedenleri	118
3.1.5. Zararlı Vergi Rekabetinin Ortaya Çıkardığı Sorunlar	119
3.1.5.1. Ekonomik, Mali ve Sosyal Sorunlar	120
3.1.5.2. Diğer Sorunlar	120
3.1.6. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Çalışmalar ve Alınan Önlemler	121
3.1.6.1. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı OECD'nin Yaptığı Çalışmalar	122

3.1.6.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar	129
3.1.6.3. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı ABD'nin Tutumu	132
3.1.6.4. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesine Yürütülen Çalışmalar	133
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	1366
KAYNAKÇA	147



TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: Bazı OECD Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (%) 2013-2021.....	41
Tablo 2: Türkiye’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (%) (2000-2022).....	45
Tablo 3: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) 2006-2020.....	55
Tablo 4: Vergi Rekabetinde Kullanılan Teşvik Araçları.....	63
Tablo 5: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri.....	95
Tablo 6: ÇUŞ’lar için Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları.....	100
Tablo 7: 2022 Uluslararası Vergi Rekabet Edilebilirlik Endeksi Sıralaması.....	111

GRAFİK LİSTESİ

Sayfa

Grafik 1: Yüksek Kurumlar Vergisi Oranı Uygulayan OECD Ülkeleri ve Türkiye Karşılaştırması (%) 2021.....45

Grafik 2: Türkiye’de Yıllar İtibariyle Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi ve Kurumlar Vergisi Oranı İlişkisi (%) (Milyon Dolar) 2000-2020.....47

Grafik 3: Dünya’da Yabancı Sermaye ve Yabancı Portföy Yatırımları (Milyon ABD Doları) 2001-2021 74

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1: Zararlı Vergi Rekabetinin Oluşum Aşamaları.....	51
Şekil 2: Vergi Cennetlerinin Özellikleri	114



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	:Araştırma-Geliştirme
AT	:Avrupa Topluluğu
BEPS	:Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı
BİT	:Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde
BM	:Birleşmiş Milletler
CIOTA	:Uluslararası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi
CRS	:Ortak Raporlama Standardı
ÇUŞ	:Çok Uluslu Şirketler
DYY	:Dolaysız Yabancı Yatırım
E-ticaret	:Elektronik Ticaret
ETTK	:Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu
FATCA	:Yabancı Hesap Vergi Uyum Yasası
FATF	:Mali Eylem Görev Gücü
GAT	:Genel Amaçlı Teşvikler
GSYİH	:Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IMF	:Uluslararası Para Fonu
ITCI	:Uluslararası Vergi Rekabeti Endeksi
KDV	:Katma Değer Vergisi
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MLEC	:Model Elektronik Ticaret Kanunu
OECD	:İktisadi İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı
ÖAT	:Özel Amaçlı Teşvikler
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
SSCB	:Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
UNCITRAL	:Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu

WTO

:Dünya Ticaret Örgütü

YPY

:Yabancı Portföy Yatırımı



GİRİŞ

Küreselleşme, birçok farklı ulusun, ortak paydada birleşmesidir. Sermayenin mobil yapıya sahip olduğu, sınır ötesi bir ticaret olan küreselleşme, birçok teknolojik gelişmeyi de beraberinde getirir. Ekonomik, siyasi/güvenlik, teknolojik, çevresel/demografik, kültürel boyutları söz konusudur. Kurulan ticari bağlar ile birlikte ekonomik refahın artmasına sebep olan küreselleşmenin, olumlu yanları kadar olumsuz yanları da vardır. Gelir dağılımının değişmesi, eşitsizliğin artması, küreselleşmeye karşı verilen, en önemli tepkilerdendir.

Küreselleşme sürecinde, mobil üretim faktörleri artmıştır. Bunun sonucunda da ülkelerin vergi sistemleri arasında bir takım farklılıklar oluşmuştur. Dolayısıyla vergi, artık bir rekabet unsuru olmuştur. Vergi rekabeti, hem kamu harcamalarında etkinlik sağlayıp kaynakların rasyonel kullanımını sağlar, hem de vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplardan dolayı, yanlış kaynak dağılımına sebep olarak zararlı vergi rekabetini yaratır.

Ülkeler, kendi içindeki sermayenin başka bir ülkeye kaçmasını önlemek ve doğrudan yabancı yatırımı ülkelerine çekmek için vergi oranlarında düzenlemeler yaparlar. Örneğin, doğrudan vergi oranlarını azaltırlar, vergi tabanlarını genişletirler ve toplam gelirlerinde artış sağlarlar. Dolayısıyla mali disiplin de sağlanmış olur. Fakat bunlar ölçüsüz bir şekilde yapılırsa söz konusu ülkelerin vergi oranları dibe doğru bir yarışa girer. Rekabetin zararlı olarak nitelendirilebilmesi için bazı kriterler söz konusudur. OECD tarafından hazırlanan bazı kriterler şunlardır; verginin uygulanmaması veya düşük uygulanması, mali şeffaflıktan yoksun olması, etkin bilgi alışverişinin olmaması, kayıtdışılıkta meydana gelen artış, yatırımcıların uyguladığı eşitlik ilkesindeki zayıflık, emeğin daha fazla hareketli hale gelmesi, yabancı

sermayeye özel vergi indirimi uygulanması sonucundan diğer ülkelerin olumsuz etkilenmesi.

Vergi rekabetinin sağlanması için, genel ve özel amaçlı teşvikler kullanılabilir. İkisinin de asıl amacı yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmektir. Mükellef ayrımı yapmadan, teşvik konusuna giren tüm faaliyetler için genel amaçlı teşvikler uygulanır. Özel amaçlı teşvikler ise belirli sektörleri hedef alan bir teşvik türüdür. Vergi rekabetindeki artışın başlıca nedenleri ise sermayenin ve emeğin mobilitesinin artması, vergi cennetlerinin ortaya çıkmasıdır. Ticaret engelini kalkmasıyla birlikte de artan rekabet, ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratmıştır. OECD, 1998 yılında, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını belirlemiştir. Söz konusu uygulamalar: “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” dir. Bunlarla birlikte, elektronik ticaret, transfer fiyatlandırması da zararlı vergi rekabetinin uygulamaları arasında sayılabilir.

Zararlı vergi rekabetine karşı en etkili çalışmalar OECD tarafından yapılmıştır. 1998 raporunda, zararlı vergi uygulamalarından elde edilen avantajları önlemeye yönelik tavsiyeler bulunmaktadır. Ayrıca, vergi anlaşmalarına ve uluslararası alanda işbirliğine ilişkin çalışmalar da bulunmaktadır. 1992 yılında, Ruding Komitesi ile birlikte, Avrupa Birliğinde de vergi rekabeti ile ilgili mücadele başlamıştır. 2010 yılında, uluslararası zararlı vergi rekabeti ile mücadele etmek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi tarafından Yabancı Hesap Vergi Uyum Yasası kanunlaştırılmıştır. Söz konusu rekabetin önlenmesi için çalışan bir diğer kuruluş ise G8 Finansal Eylem Görev Grubu’dur. Grubun amacı, ülkelerdeki kara parayı tespit etmek ve aklanmalarına yönelik bazı reform çalışmaları yapmaktır.

Vergi rekabeti, önlem alınmadığı takdirde birçok olumsuzluğa sebep olacaktır. Dolayısıyla ülkelerin ve uluslararası örgütlerin çalışmalarının önemi çok büyüktür. Bu doğrultuda, çalışmamızda zararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik yapılan çalışmalar üzerinde durulmuştur. Çalışmamızın

birinci bölümünde genel olarak küreselleşme kavramından bahsedilmiş olup tanımı unsurları, boyutları, yaklaşımları ve olumlu, olumsuz yönleri üzerinde durulmuştur. Devam eden ikinci bölümünde ise vergilendirme konusundaki küresel bir sorun olan, uluslararası vergi rekabeti, ayrıntıları ile açıklanmıştır. Bununla birlikte, vergi rekabeti kavramının etkileri, uygulamasında kullanılan araçlar, vergi rekabetinin nedenleri ve artış nedenleri üzerinde durulmuştur. Üçüncü ve son bölümünde ise zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik alınan önlemler; OECD, Avrupa Birliği, ABD ve G8 Finansal Eylem Görev Grubu bünyesinde yapılan çalışmalar ile birlikte ele alınmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

İçinde yaşadığımız dünyanın son zamanlardaki en önemli olgusu küreselleşme olgusudur. İnsan ve toplumların yeryüzünde olup bitenlerden giderek daha çok haberdar olmaları, birbirlerinin eylem ve deneyimlerinden etkilenmeleri, bunları paylaşmaları ve yaymaları ile ortaya çıkan süreci her defasında yeniden irdelemek gerekir. Zira küreselleşme kavramı yeni bir kavram olmasına ve bugüne kadar hakkında çok şey yazılmasına karşın halen devam eden bir süreçtir (Balay, 2004: 61-62). Bugün, küreselleşme, dünya genelinde, üzerinde en fazla çalışma yapılan konulardan birdir (Çalık ve Sezgin, 2005: 1).

Bu bölümde, sırasıyla, küreselleşmenin tanımı, tarihsel gelişimi, unsurları, küreselleşme kavramının ekonomik boyutları, küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar, küreselleşmenin olumlu ve olumsuz yönleriyle ilgili detaylı literatür bilgileri verilecektir.

1.1. Küreselleşmeye Genel Bir Bakış

Küreselleşme son dönemlerde sosyal bilimler literatüründe sıklıkla kullanılan, ancak belirsizliklerle dolu, net bir biçimde tanımlanamamış kavramlardan biridir. Küresel sözcüğünün yaklaşık 400 yılı aşan bir tarihi olmasına karşılık küreselleşme kavramı 1960'larda kullanılmaya başlanmıştır. 1980'li yıllardan itibaren de kullanımı sıklaşmıştır (İçli, 2001: 163). Ayrıca günümüzde yaygın bir şekilde görüldüğü üzere, küreselleşme kavramı, hemen her olayla ilişkilendirilmekte, neden-sonuç ilişkisi içerisinde temel etken olarak yansıtılmaktadır (Bayar, 2008: 25).

Dolayısıyla, çalışmanın birinci bölümünde; küreselleşme kavramına açıklık getirmek üzere, genel mahiyette bilgiler sunulacaktır.

1.1.1. Küreselleşmenin Tanımı

Küreselleşme, dünyada pek çok ülke ve bölgedeki iktisadi, siyasal, toplumsal ve kültürel yapılardaki farklılıkların, haberleşme, ulaşım ve bilişim teknolojilerindeki hızlı ilerlemelerle birbiriyle etkileşim haline girdiği, küresel bağımlılıkların ve bilinçliliğin arttığı çok katmanlı ve çok boyutlu bir bütünleşme sürecidir (Balseven, 2014: 3). Ayrıca bu bütünleşme süreci; insanlar, toplumlar ve devletler arasındaki söz konusu iletişimin gün geçtikçe artması ve etkileşimin karşılıklı bir bağımlılık halinde olması ile açıklanabilir. Bu açıdan, çoğu zaman küreselleşme kavramı yerine; yeni dünya düzeni, yerelleşme, küreselleşme, post-modernizm gibi kavramların kullanıldığını söylemek mümkündür.

Küreselleşme, kelime anlamı itibariyle, bütün dünyanın tek bir yere, bütün insanların da evrensel insan haline dönüşmesini ifade eder (Deniz, 1999: 1' den aktaran; Çalık ve Sezgin, 2005: 57). Bu kavram, kültürel açıdan dünya toplumlarının birbirine benzeme sürecini, buna bağlı olarak, tek bir küresel kültürün ortaya çıkmasını, bazen de toplumların, toplulukların ve kimliklerin kendi farklılıklarını ifade etme ve tanımlama sürecini anlatmak için kullanılmaktadır. Bu gelişmelerden küreselleşme sürecindeki bireyin maddi ve manevi kültür unsurlarını belli coğrafya sınırları içinde koruma altında yaşayamayacağı, kendi benliğini güçlendirmek ve temsil etmek zorunda kalacağı anlaşılmaktadır. İnsanların, kendi kültür değerlerini, dünyanın her yerinde bütün kültürlerin içinde yaşamak ve yaşatmak durumunda kalacaklarına dair görüşler bulunmaktadır (Çalık ve Sezgin, 2005: 57). Bu görüşlerden yola çıkarak, küreselleşme kavramının iki farklı süreci anlattığını söyleyebiliriz. Bunlardan birincisi, bazı toplumların benzerlik gösterdiği ve dolayısıyla yalnızca bir

küresel kültürün ortaya çıktığı süreci ifade etmesidir. Diğerisi ise söz konusu toplumların, kendi farklılıklarını belirleme sürecini anlatmasıdır.

Küreselleşme, yerel-evrensel spektrumunda her iki yöne doğru ilerleyen bir süreci tarif etmekte, statik bir yapıdan ziyade son derece dinamik ve değişken bir kavrama işaret etmektedir. Küreselleşme, her geçen gün dünyanın farklı alanlarını nüfuzu altına almaya devam etmekte ve bu sayede bünyesine kattığı yeni açılım ve devinimler ile mevcut yapıyı sürekli bir biçimde uyarlamaktadır (Bayar, 2008: 25). Küreselleşme kavramı çok da net bir kavram olmayıp, oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir (Aydeniz vd. 2012: 1015). Terimin karmaşık bir yapıda olması; birden çok tanımının var olmasına sebep olmuştur.

Toulmin'e göre, insanlar ve toplumlar gittikçe üst üste binişen hatta ülkelerin sınırlarını bile aşan faaliyetlere girmiştir. Seyahat, iletişim, finansman, ticaret, spor müsabakaları, meslekler ve hatta popüler müzik artık tek bir ülkenin sınırları içine hapsedilemez olmuştur. Buna benzer birçok ilişki ve faaliyet, uluslararası bir niteliğe kavuşmuştur (Balay, 2004: 62). Dolayısıyla, tarihsel bir yapı olarak küreselleşme kavramı, yer kürenin birbirinden farklı bölgelerinde yaşayan insanların ve toplumların arasındaki ilişkileri zenginleştirdiğini söylemek mümkündür. Çünkü bu şekilde farklı ülkelerden insanlar bir araya gelerek mal ve hizmet alışverişinde bulunabileceklerdir. Hatta karşılıklı olarak deneyimlerinden faydalanıp, fikir alışverişinde bulunabileceklerdir. Tüm bunların sonucu olarak, ulusal düzeyde ortaya çıkan ilişki biçimleri, uluslararası ölçekte önem kazanacak ve yeni bir düşünce tarzına geçilecektir.

Buna göre, küreselleşme, dünya ölçeğinde ekonomik, siyasal ve kültürel bütünleşme, fikirlerin, görüşlerin, pratiklerin, teknolojilerin küresel düzeyde kullanılması, sermaye dolaşımının evrenselleşmesi, ulus-devlet sınırlarını aşan yeni ilişki ve etkileşim biçimlerinin ortaya çıkması, mekanların yakınlaşması, dünyanın

küçülmesi, sınırsız rekabet, serbest dolaşım, pazarın dünya ölçeğinde büyümesi ve ulusal sınırların dışına çıkmasıdır (Kaçmazoğlu, 2002:6’dan aktaran; Balay, 2004: 62-63). Yani kısacası ‘dünyanın tek bir pazar haline gelmesidir’ şeklinde açıklanabilir.

Küreselleşme kavramına daha geniş ekonomik bir anlam yüklenmek istendiğinde “kapitalizm” ya da “piyasa ekonomisi” ile ilişkilendirilmekte, piyasa ekonomisinin temel özellikleri ile ifade edilmektedir: Özel ve kar amaçlı üretim, arz ve talep değişmelerine göre kaynakların yeniden dağıtımı, öngörülemez boyutta teknolojik gelişme gibi. Ancak piyasa ekonomisinin doğasında eşitsizliği arttırıcı niteliğin varlığı nedeniyle, küresel ekonomi de kesin eşitsizlik olarak ifade edilmektedir (Çeştepe vd. 2005: 6’dan aktaran Öz, 2019: 14). Tüm yapılan tanımlara genel olarak bakıldığında, küreselleşme kavramının en dikkat çeken özellikleri; hukuki, sosyal ve ekonomik sınırların ortadan kaldırılıp dünyanın tek ülkeye dönüşmesi olduğunu söylemek mümkündür.

1.1.2. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Küresel sözcüğünün yaklaşık olarak 400 yılı aşan bir tarihi olmasına karşılık küreselleşme kavramı 1960’larda kullanılmaya başlanmış ve 1980’li yıllardan itibaren de günümüze kadar en sık kullanılan kavramlardan birisi olmuştur (Dinçer, 2020: 19). Fakat günümüzde çok sık kullanılmasına rağmen söz konusu kavramın ortaya çıkış dönemi ile ilgili ortak bir görüş bulunmamaktadır. Çünkü küreselleşme olgusu; sosyal, siyasi, kültürel, ekonomik ve yönetim gibi çok farklı alanlarda kullanılır. Dolayısıyla, çok yönlü bir yapıya sahiptir.

Bazıları küreselleşmenin insanlık tarihi kadar eskiye dayandığını ve başlangıç tarihi olarak insanoğlunun sivilleşme çabalarını göstermektedir. Küreselleşmenin

tarihsel süreci ile ilgili tartışmalar üç olasılık üzerinde yoğunlaşmaktadır (Karaca, 2007: 26):

1. Küreselleşme tarihin başlangıcından beri vardır ancak son dönemde artış göstermiştir.
2. Küreselleşme modernleşme ve kapitalizmin gelişmesiyle paralel olarak gelişmiş ve son yıllarda hız kazanmıştır.
3. Küreselleşme sanayi ötesi toplum, modern ötesi toplum ve kapitalizm düzeninin çözülmesi ile ilgili olarak son yıllarda ortaya çıkan yeni bir olgudur.

Tarih Öncesi Dönem-Asur Ticaret Kolonileri Çağı

Tarihin ilk dönemlerine bakıldığında, farklı bölgelerde yaşayan kültürlerin ve toplumların, ticaretin de etkisiyle, birbirleri ile ilişkiler içerisinde bulunduğu görülmektedir. Anadolu topraklarındaki ticaretle ilgili tarih sahnesindeki gelişim, Asur Ticaret Kolonilerine kadar dayanmaktadır. Bu dönemin başlangıcı aynı zamanda Anadolu’da yazılı tarihin ve Orta Tunç Çağı’nın da başlangıcıdır. 1960 yıllarında Kuzey Mezopotamya’daki Eski Asur Devleti, Anadolu ile gelişmiş bir ticaret sistemi kurmuştu. Bu dönemde, Anadolu’da büyük grubunu Geç Hattiler’in oluşturduğu feodal şehir krallıkları egemendi. Akkad Çağı’ndan beri Anadolu’nun zenginliğini bilen Mezopotamyalılar Asur’un öncülüğünde Kuzey komşuları ile geniş ve sistemli ticari ilişkiye girmişlerdi. Beraberlerinde Anadolu’ya yabancı olan dillerini, çivi yazılarını ve silindir mühür geleneğini getirmişlerdi (Elçin, 2012:6). Bu sayede, Anadolu 1950’lerde yazılı tarih dönemlerine girmiştir. Tüccarlar, Anadolu’ya gider gelirken eşek kervanlarını kullanıyorlardı ve yaptıkları iş karşılığında kira ve vergi veriyorlardı. Dolayısıyla Anadolu beylerinden, onlara ait malların ve iş yerlerinin korunma hakkını elde ettiklerini söylemek mümkündür (Elçin, 2012: 6).

Ortaçağ Avrupası-Burg Dönemi

Tarihsel gelişimi itibariyle incelendiğinde, bugünkü bölgesel ve küresel entegrasyonların büyük ölçüde ticarete dayanan ve başlangıcı hayli geçmişe giden bir sürecin devamı olduğu ortaya çıkmaktadır. Ortaçağ Avrupa’sında “burg” denilen

kasaba ölçeğindeki coğrafi alanlarda küçük egemenlik birimleri olarak varlığını sürdüren derebeylikleri zamanla ekonominin gelişmesi, burg sınırlarının ticarete dar gelmesi ve tüccarların burgların dışına çıkmak istemeleri sonucu yıkılarak yerlerini krallıklara terk etmişlerdir. Derebeylerinin yerini alan krallıklar, belli bir dönem daha geniş bir coğrafi alana yayılan, ticaret için daha belirgin kurallar koyan, dolayısıyla daha fazla ve rahat ticarete elverişli siyasi ve ekonomik birimler oluşturmuştur (Elçin, 2012: 6-7). Fakat kısa bir süre sonra ekonomik faaliyetler ve ticari ilişkiler yetersiz kalmaya başlamıştır. Dolayısıyla, krallıklar zaman içinde yıkılmıştır. Söz konusu krallıkların yerini ulus devletler almıştır.

Ortaçağ Sonrası Dönem

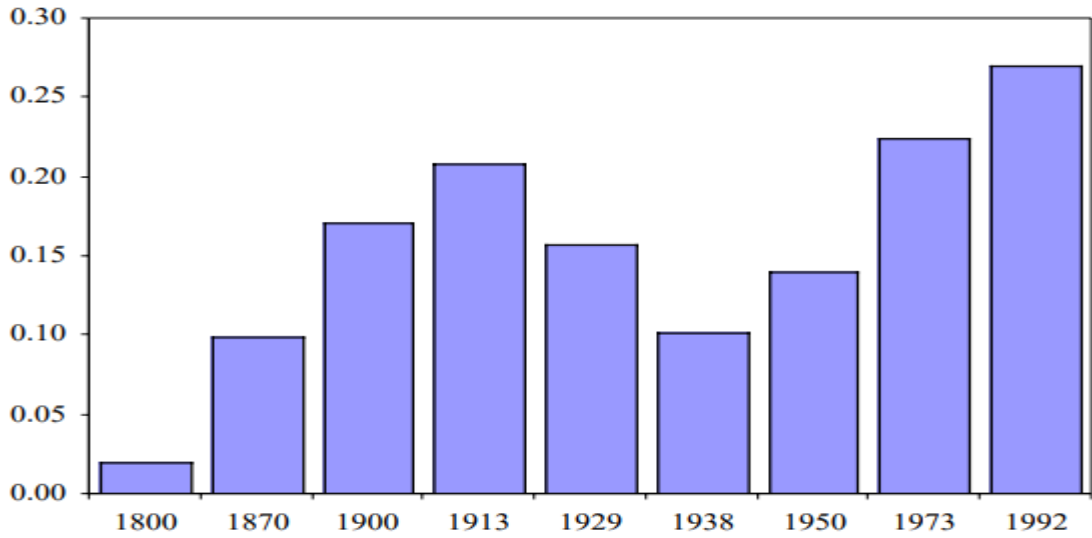
Ortaçağ ve sonrası dönemi, üç bölümde incelemek mümkündür.

Birinci Dönem: 1453 İstanbul'un Fethi-1800'lü Yılların Sonları

Bu dönemde, dünyada ticaret ve finans alanlarındaki serbestliğin bugünkünden daha az olmadığı tespit edilmektedir (Balseven, 2014: 4). Söz konusu dönemin başlangıcı olarak 1453 İstanbul'un fethi kabul edilmiştir. Fetih sonrasında Batı ülkelerinin farklı arayışlar içine girmesi yeni yerleri keşfetmelerine sebep olmuştur. Ayrıca ticaret yapabilmek amacıyla deniz seferleri başlamıştır.

Bu dönemde, ulus devletlerin ortaya çıkması ile Batı ülkeleri deniz aşırı ülkelere siyasi, askeri ve ticari etkisini yaymaya başlamış, yine bu dönemde, sömürgecilik bir politika olarak kurumsallaşmıştır. İlk sömürgecilik hareketleriyle birlikte, altın ve gümüş madeni kıymetli hale gelmiş, devletlerin esas zenginliğinin kıymetli madenlerde olduğunu ileri süren ve korumacılığı savunan merkantilizm akımı bu dönemde başlamıştır. Deniz seferleri ve sömürgeleştirme politikaları süreç içerisinde emperyalizme dönüşmüş, sömürgeleştirilen topraklardan sağlanan kaynaklar Avrupa'ya taşınarak Avrupa'nın zenginleşmesi ve gelişmesi sağlanmıştır (Elçin, 2012: 7). Bu zenginleşmenin tek alanı iktisadi değildir. Bilim ve kültür alanında da zenginleşmeler yaşanmıştır. Bu şekilde sağlanan ortam ile sanayileşme faaliyetleri başlamış ve bu durum sanayi devrimine ortam hazırlamıştır.

Dünya ticaret hacminin düşüklüğü, fiyatlandırma ve karşılaştırma imkânlarının kısıtlılığı ve ilgili döneme ait sağlıklı veri elde etmenin zorluğu sebebiyle küreselleşme kavramı çerçevesinde bu döneme ilişkin karşılaştırmalı nicel değerlendirmelerin olması güçleşmektedir. Şekil-1’de, 1800’lü yıllarda uluslararası ticaret seviyesinin toplam Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH)’nın yaklaşık olarak %2’si seviyelerinde olduğu görülmektedir. 1870 yılında, %10 seviyelerine çıktığı ve 1900’lü yıllara gelindiğinde GDP’nin %18 seviyelerine yükseldiği görülmektedir. Dolayısıyla, 1800’lü yıllardaki küreselleşme seviyeleri çalışmalarda ihmal edilebilecek kadar düşük olarak değerlendirildiğini söylemek mümkündür (Taylor, 2002: 29).



Şekil 1: 1800-1992 Yılları Arası Uluslararası Ticaret (% GDP)

İkinci Dönem: 1870 Endüstri Devrimi-1914 Birinci Dünya Savaşı

İkinci temel dönüşüm noktası ise 1870’lerde başlayan Endüstri Devrimi olmuştur. Endüstri Devrimi’ni yaşamaya başlayan Kıta Avrupa’sında ortaya çıkan gelişmeler, çeşitli şekillerde dünyanın diğer bölümlerine de ulaşarak insanlığı büyük ölçüde etkisi altına almıştır. Bu dönemin ardından yaşanan sömürgecilik ise o dönemdeki küreselleşmenin nihai sonuçlarını oluşturmuştur (Karaca, 2007: 29).

Ayrıca Endüstri Devrimi, serbest ticaret kuramlarının başlamasıyla, 19. yüzyıl sonlarında liberal bir ekonomik sistem yaratmıştır. Uluslararası ticaret engellerinin, sermaye ve işgücü hareketliliği kısıtlamalarının bulunmadığı bu dönemde, mal ticareti önemli boyutlara ulaşmıştır. İşgücü hareketliliği üzerinde herhangi bir engel bulunmaması nedeniyle, daha iyi iş imkanları bulabilmek amacıyla gelişmiş ülkelere giden ucuz işgücü, üretimde girdi maliyetlerini düşürmüş, bu maliyet avantajı da daha çok sermaye birikimi ve daha fazla yatırım olanaklarına ulaşılmasını sağlamıştır (Elçin, 2012: 8).

Söz konusu dönemde; buharlı gemi, telgraf gibi iletişimin artmasında etkili olan yenilikler ile ülkeler arasındaki mesafeler kısalmış, işgücü artmış ve beraberinde sermaye ve üretim de hızla artmaya başlamıştır. Bu dönemde, serbest ticaret ve sermaye hareketliliğiyle birlikte, bir altın çağı yaşandığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla, küreselleşme hareketleri de belirginlik kazanmıştır. Fakat 1914 yılında Birinci Dünya Savaşı ile birlikte bu durum sona ermiştir.

Üçüncü Dönem: 1945 İkinci Dünya Savaşı Sonrası-1989 Berlin Duvarının Yıkılması, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin Çöküşü ve Sonrası Dönem

1945 yılından sonra dünyanın ekonomik ve politik sistemindeki değişim küreselleşme sürecine farklı bir boyut kazandırmıştır (Kaya ve Aydemir, 2011: 24). Küreselleşmenin ikinci döneminde sömürgeci devletler arasındaki paylaşım mücadelesi, çıkar çatışmaları ve petrol kaynaklarını elde etme yarışı iki dünya savaşı yaşanmasına ve kapitalist sistem karşısına Sovyet Bloğunun doğmasına neden olmuştur. İki blok arasında elli yıl süren mücadele Soğuk Savaş dönemi olarak adlandırılmıştır (Elçin, 2012: 9). Söz konusu dönem, küreselleşmenin hızını yavaşlatmıştır.

İkinci Dünya Savaşı (1939-1945) sonrasında dünyanın ideolojik iki kampa bölünmesi ile 1989 Berlin duvarının yıkılması arasında geçen yaklaşık yarım asırlık

bir aradan sonra uluslararası ekonominin küreselleşmesi yeniden mümkün olmuştur (Karaca, 2007: 32). Küreselleşmenin tekrar hız kazanması ve yaygınlaşması açısından en önemli siyasal olgu, Berlin Duvarının yıkılması ile Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) ve Doğu Blokunun çöküşü olarak kabul edilmektedir. Doğu Blokunun yıkılmasıyla dünya, merkezde Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin yer aldığı tek süper güçlü bir konum kazanmıştır. 1960-1970 yılları arasında küresel ekonomi büyük gelişme yaşamış, 1973-1974 yılları arasında yaşanan petrol krizi ile yeniden duraklama evresine girmiştir (Elçin, 2012: 9). Dolayısıyla, bu süreç enflasyonu da beraberinde getirmiştir.

Gerçekte, ulusal iktisat ve maliye politikası kararlarının küreselleşme sürecinin egemen kurum ve kuralları tarafından belirlenmekte oluşu sürecin önemli bir özelliğidir. Uluslararası Para Fonu (IMF) ve diğer uluslararası örgütler aracılığıyla uygulamaya dönüşen kurallar bütünü içinde devletlerin para ve maliye politikası kararları ile ekonomiye müdahalesi serbest piyasa işleyişini bozucu olarak alınır. Laisses-faire ideolojisine dayalı 'tek küresel pazar' idealine ulaşmak için devletin ekonomide sınırlandırılması ve küçültülmesi gerekir (Balseven, 2014: 4).

ABD, İkinci Dünya Savaşı sonrası bütün dünyanın başlıca besin sağlayıcısı konumuna gelmiş, Dolar Bretton Woods sistemiyle tek anahtar para olarak yükselmiş böylelikle, dolaysız yatırımlarla sermayesi ve markaları dünyaya yayılmıştı. Bütün bu gelişmeler, ABD'yi İkinci Dünya Savaşından sonra süper güç haline gelmesine sebep olmuştu. 26 Ağustos 1971'de Bretton Woods sistemini çökmesi ile sabit kur sistemi terk edilmiş ve ABD, Almanya, İngiltere, Japonya gibi gelişmiş ülkeler sermaye hareketi üzerindeki kısıtlamaları kaldırmıştır. Bunun sonucunda finansal küreselleşme olağanüstü bir ivme kazanmıştır (Göngen, 2013: 124).

1.1.3. Küreselleşmenin Unsurları

Küreselleşme kavramı, son dönemlerin en çok tartışılan ve hakkında yargıya varılan kavramlarından birisidir. Küreselleşmenin kavramsal içeriği ve unsurları ile ilgili tartışmalar da hala devam etmektedir. Hatta küreselleşmenin başlangıç döneminin, farklı zaman dilimlerini ifade ettiğini söyleyebiliriz. (Aydemir ve Kaya, 2007: 261). Küreselleşmenin unsurları üzerinde genel olarak bir anlaşmaya varıldığını söylemek mümkünken, bu unsurların hizmet ettikleri amaçların, yine iki karşıt görüş açısından farklılık gösterdiğini söyleyebiliriz. Bu görüşler de kapitalizmin küreselleşmeyi kullanarak ulusu (ve onun temsil ettiği değerleri), sosyal boyutu ve emeği ezip geçtiği görüşü ile, küreselleşen liberalizmin yeni fırsatları ve gelişmeyi beraberinde getirdiği görüşüdür (Zengingönül, 2005: 86).

Küreselleşme sürecinin meydana gelmesinde birçok faktör etkilidir. Bu unsurları, üç grupta toplamak mümkündür:

- Küreselleşmenin birinci unsuru; sınır ötesi ticarettir. Dünyanın birbirinden uzak yerlerine aynı anda bir ürün pazarlanabilir. Bu da sınır ötesi ticaret ve değiş-tokuş sayesinde gerçekleşir. Küreselleşme, mevcut coğrafi ve politik sınırların ötesinde büyüyen sosyal ilişkilerle bağlantılıdır. Artık küresel ilişkiler rastlantısal değil, tahmin edilebilir ve düzeltilebilir niteliktedir (Scheuerman, 2002). Dolayısıyla, ilk ve en önemli unsur; ülkelerarası serbest mal ve hizmet ticaretidir (Gökdere, 2001: 74).
- İkinci unsur; sermayenin mobil bir yapıya ulaşmasıdır. Yüksek teknolojilere sahip ve küresel oyuncular olarak nitelendirilen Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ), dünya ekonomisini kontrol edebilmektedir (Scheuerman, 2002).
- Üçüncü unsur; teknolojiye meydana gelen gelişmelerdir. Küreselleşme, son yüzyılda iletişimdeki yenilikler, ulaşım ve bilgi teknolojilerinin sunduğu eş

zamanlı ve kesintisiz yeni olanaklar sayesinde oldukça belirgin bir biçim almıştır. Coğrafik ya da bölgesel sorunlara; ulaşım, iletişim ve bilgi teknolojilerinin hız kazanması sayesinde, coğrafik ya da bölgesel sorunlara çözüm olanakları sağlamaktadır (Karasu, 2006: 5). Teknolojik gelişmeler, insan hayatına yön vermektedir. Buna rağmen, yüksek hızdaki teknoloji, buz dağının sadece su üzerindeki kısmını temsil eder. Sosyal aktivitelerin sınırlar arasında birliktelik arz etmesi ve yayılması, insanların hızlı göç hareketlerine, bilgiye, anaparaya ve mallara dayandırılmaktadır. Bu hızlı akımlar olmaksızın sınır ötesindeki olayların şuan da yarattıkları etkiyi görmek zor olurdu. Teknoloji, insan ilişkilerin üzerinde önemli role sahiptir. Ancak sosyal hayatın hızını etkileyen ve katkıda bulunan başka faktörler de vardır (Scheuerman, 2002).

Küresel sermayenin kolayca ve rahat ettiği ülkelere girip yatırım ve üretim yapabilmesi için rekabet açısından o ülkenin riskli ortam taşımaması gerekmektedir. Rekabetin sağlanması ve sürdürülebilmesi karşısındaki her tehdit, sermaye açısından olumsuz olarak algılanabilir ve sermayenin o ülkeden kolayca çıkmasına sebep olabilir. Bu nedenle, gerek ülkeler gerekse dünya çapında rekabete açık bir yapının tesis edilmesi ve bu yapının sürdürülebilmesi küreselleşme açısından önem taşımaktadır (Elçin, 2012: 5).

1.1.4. Küreselleşme Kavramının Boyutları

Küreselleşme; sosyal bilimlerden teknik bilimlere, siyasetten özel sektöre ve reel sektörden hizmet sektörüne kadar çok çeşitli disiplinleri ve piyasaları ilgilendiren, bu disiplinlere ve piyasalara etki eden ve bunlar arasında da birbirini etkileyebilecek ilişkiler kurulmasını sağlayan bir kavram olarak değerlendirilebilir (Elçin, 2012: 14). Dolayısıyla, küreselleşme olgusunun çok boyutlu olduğunu söylemek mümkündür.

Konuya bu çerçeveden yaklaşıldığında, küreselleşme kavramının boyutlarının genel itibariyle; ekonomik, siyasi/güvenlik, teknolojik/iletişimsel, çevresel/demografik ve kültürel boyut olarak sınıflandırılması mümkün olacaktır.

1.1.4.1. Ekonomik Boyut

Ekonomik küreselleşme, genel anlamda uluslararası ticaretin ve yatırımın yayılması ve yoğunlaşması demektir (Yaman, 2019: 427). Söz konusu ekonomik boyut; küreselleşmenin önemli bir bileşenini oluşturmaktadır. Küreselleşmenin ekonomik boyutunu, üç alt bileşeni üzerinde durarak incelemek mümkündür.

Uluslararası ticaretinin kendine özgü nitelikleri

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde, dünya GSYİH 6 kat artmışken, dünya ticari eşya ihracatı 20 kat artmıştır. Ticari eşyanın yanında, benzer bir artış mamul mal ve hizmet ihracatında da yaşanmıştır. Savaş sonrası dönemde, dünya ticaretindeki bu artışın temel nedenlerinin başında ticaretin önündeki vergi, tarife ve kısıtlamaların hızlı bir şekilde düşürülmüş olması gelmektedir (Bayar, 2008: 27). Ayrıca yine bu dönemde sadece gelişmiş ülkelerin değil, gelişmekte olan ülkelerin de dünya ticaretindeki rolü oldukça fazladır.

Küresel mali piyasaların ve küresel sermaye akımlarının; günümüzde sahip olduğu benzersiz hacim, derinlik ve çeşitliliği

Günümüz küresel ekonomisinin yürütülmesinde, uluslararası bankacılık ile uluslararası döviz, tahvil ve bono piyasaları büyük bir role sahip bulunmaktadır (Bayar, 2008: 27-28). Örneğin, küresel döviz piyasasında günlük ortalama işlem hacmi 2018'in ilk 6 ayında 1,84 trilyon Dolardır (Foreks Haber Merkezi , 2018). Öte yandan, özellikle “türev araçları” olarak nitelendirilen enstrümanlar sayesinde, küresel alanda kullanılan mali araçlar son derece çeşitlenmiş bulunmaktadır (Bayar, 2008: 28)

Küresel üretimdeki radikal dönüşüm

Üretimin küreselleşmesi, ülke bazında faaliyet gösteren firmaların üretim faaliyetlerini diğer ülkelere ve kıtalara yaymalarını ifade eder (Göngen, 2013: 122). Günümüzde, geleneksel ulus-devlet temelindeki yapının aksine, üretim faaliyetleri küresel çerçevede yerine getirilmekte, üretimin farklı aşamaları farklı coğrafyalarda sonuçlandırılmaktadır. Bu süreçte, en önemli birim ÇUŞ olarak ortaya çıkmakta, bu şirketler portföy yatırımlarından Dolaysız Yabancı Yatırım (DYY)'a, uluslararası mal ve hizmet ticaretinden turizme kadar birçok ekonomik alanda faaliyet göstermektedirler (Bayar, 2008: 28). Öte yandan, Bilgi ve İletişim Teknolojilerinde (BİT) yaşanan hızlı ilerleme ve gelişme, uygarlık tarihinde 21. yüzyılın en belirleyici unsuru olmuştur. Yaşanan bu hızlı ilerleme ve genişleme, ticaretin ve işlerin yapılış yöntemlerini değiştirmiş, ekonomik ve sosyal hayatı derinden etkilemiş ve ulusal bağımsızlık, egemenlik ve ulusal güvenlik gibi yerleşmiş kavramların ve kalıpların sorgulanmasına neden olmuştur. BİT'de yaşanan gelişmeler küreselleşme olgusunun yayılmasının da ardında yatan en önemli etmenlerden biridir (Karaca, 2007: 42). Dolayısıyla, BİT'de yaşanan bu gelişmeler küreselleşmenin yayılmasına yardımcı olmuştur.

1.1.4.2. Siyasi/Güvenlik Boyutu

Devlet, yüzyıllardan beri var olan bir sosyal olgudur (Kapani, 2001: 42). Modern Devlet, tarihsel olarak Batı'da ortaya çıkmıştır (Coşkun, 2006). Siyasî alanda küreselleşme, dünya devletlerinin değişen güçleri ve rolleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Küreselleşme kavramı içerisinde siyasî alanda küreselleşme süreci, devletin temel fonksiyonlarının yerine getirildiği ortamın niteliklerinin değişmesi olarak nitelendirilmektedir (Karaca, 2007: 71). Küresel siyaset, dört temel aktörün: ulus devlet, devletler üstü kurumlar, yerel yönetimler ve sivil toplum kuruluşlarının karşılıklı etkileşimi sonucu şekillenmektedir (Yaman, 2019: 428). Ulus devlet, bu süreçte temel birim olarak faaliyet göstermeye devam etmekte, ancak yetki ve manevra alanları belirli ölçülerde kısıtlanmaktadır. Literatürde, bu yeni yapıyı betimlemek

üzere “küresel yönetim” kavramı kullanılmaktadır (Bayar, 2008: 28). ÇUŞ’ların büyük ekonomik güçlere sahip olması ve istedikleri düzenlemeleri yaptırabilme yönündeki baskı ve gücüne sahip olmaları da ulus devlet anlayışını tahrip eden bir başka yöndür (Elçin, 2012: 14). Söz konusu yeni siyaset anlayışı ile birlikte, devletlerin geleneksel iç ve dış politika ayrımları geçersiz olmaya başlamıştır. Dolayısıyla, bu durum, beraberinde güvenlik sorunlarını da ortaya çıkarmaktadır.

Güvenlik kavramı, tarihsel olarak ulus-devlet temelinde tanımlanmıştır. Ancak özellikle Soğuk Savaş sonrası dönemde, güvenlik sorunlarına ulus-devlet temelinde yaklaşamayacağı kısa sürede ortaya çıkmıştır. Bu durumun temel nedenleri arasında günümüzde, yüksek askeri teknoloji ve nükleer silahlara sahip ülkelerin sayısının hızla artması; terörist faaliyetlerin eskiden olduğu gibi belirli bir coğrafi bölgeden kaynaklanmaktan ziyade küresel ölçekte icra edilmesi; “kimlik” sorununun temel bir çatışma nedeni haline gelmesi; kötü yönetişimin devletlerin iflasına yol açarak küresel güvenliğe zarar vermesi; sınır aşan organize suç, insan ticareti, yasadışı göç, uyuşturucu ticareti, kara-para aklama, yasadışı paranın uluslararası tedavülü gibi geleneksel olmayan risk ve tehditlerin yaygınlaşması gibi unsurlar sayılabilir (Bayar, 2008: 28-29).

Küreselleşmenin diğer bir siyasal sonucu ise küresel terördür. Yerel olarak birbirleriyle savaşıyor güçler savaşlarını yaygınlaştırmak, ilke ve amaçlarını evrenselleştirmek için dünya üzerinde terör eylemlerine başvurumaktadırlar. Buna en iyi örnek, Hindistan ile Pakistan arasında yaşanan Keşmir Sorunu ve Ortadoğu’daki savaşlar ile bir türlü çözülemeyen sorunlardır. Küresel terör, ülkeler arasında birbirlerine karşı kullanılan bir hal almıştır (Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, 2006). Bu bağlamda, üzerinde durulması gereken diğer bir husus da küreselleşme sürecinin, özellikle yüksek iletişim teknolojileri vasıtasıyla, paradoksal bir biçimde küresel terörizme türlü kolaylıklar sağlamakta olduğu gerçeğidir (Bayar, 2008: 29).

1.1.4.3. Teknolojik Boyut

Teknoloji; araştırma, geliştirme, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmeti kapsayan bir sanayi sürecinin, etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için kullanılabilecek bilgi ve becerilerin tümüdür (Şenel ve Gençoğlu, 2003:49). Teknolojik küreselleşme, iletişim, ulaşım, güvenlik gibi alanlarında fiziki sınırı ortadan kaldırarak karşılıklı etkileşimi arttırmış ve zaman-mekan-güç etkileşimini değiştirmiştir (Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, 2006). BİT’deki gelişmeler, küreselleşme kavramının ortaya çıkmasında önemli bir rol oynamıştır. Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler arasındaki sınırlar giderek ortadan kalkmakta, dünyanın birçok farklı noktasına kolayca ulaşabilmektedir (Atik, 2007: 13). Buna bağlı olarak da birçok firma, iletişimdeki hızlı gelişmelerden dolayı dünya pazarına girecektir. Dolayısıyla, söz konusu firmalar diğer ülkelerdeki firmalarla da ortaklıklar kurabilecekler ve karşılıklı etkileşimin artmasına sebep olacaklardır.

İletişim ağının internet ve uydu teknolojileriyle gelişmesi insanlar arası karşılıklı etkileşimi arttırmıştır. Karşılıklı etkileşimin artması, fiziki sınırların ortadan kalkmasıyla yeni oluşumlar ortaya çıkmıştır. Bu da gerek uluslararası örgütlerin gerekse sivil toplum örgütlerinin sayılarını artırmış ve uluslararası arenada devletlerin yanında etkin rol oynamalarına neden olmuştur (Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, 2006). Literatürde, “üçüncü sanayi devrimi” olarak da adlandırılan iletişim devriminin özellikleri arasında veri iletiminde mikroişlemciden ve uydu teknolojilerinden faydalanılması, bilginin saklanması, depolanması, işlenmesi ve iletilmesinde dijital ortamlardan yararlanılması ve iletişim araçlarının üretim ve kullanım maliyetlerindeki radikal düşüş seyri sıralanabilir. Örneğin: New York’tan Londra’ya üç dakikalık bir telefon görüşmesinin 1930 yılındaki maliyeti 300 Dolar iken, bugün 20 Cent civarındadır (Bayar, 2008: 29). Yine teknolojik gelişmeye bağlı olarak, özellikle, iletişim ve ulaşım maliyetlerinin süratle azalması, bilgiyi özgürleştirerek paylaşımını kolaylaştırırken küreselleşme sürecinin etkilerini farklılaştırmakta ve büyötmektedir. Örneğin, ilk ticari uydu 1969 yılında uzaya

fırlatılırken, bugün dünyanın değişik bölgelerine bilgi taşıyarak hizmet veren 200'den fazla uydu bulunmaktadır (Selamoğlu, 2000: 35).

1.1.4.4. Çevresel/Demografik Boyut

Küreselleşmenin hızlanması çevresel koşullara da etki etmektedir (Elçin, 2012: 15). Çevre konusu, özellikle 1990'lı yılların başlarından itibaren küreselleşmeyle birlikte anılan en önemli konulardan biri haline gelmiştir. Küresel ısınma, hava kirliliği, nükleer ve kimyasal atıklar, kuraklık ve sel felaketleri, biyo-çeşitlilik ve türlerin yok oluşuna ilişkin sorunlar, asit yağmurları, deniz, göl ve akarsu kirliliği gibi problemler küreselleşme süreci ile ilgilidir (Bayar, 2008: 30). Söz konusu sorunlar; küresel ölçekte sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla, bu durum ancak; ülkelerin karşılıklı etkileşimi ve küresel bilinçlenme ile uluslararası bir iş birliği oluşturularak çözülebilir.

Modern küresel ekonominin çevresel kaygılardan yola çıkarak aldığı önlemler, sistem içinde üretilen politikaların ürünü olmuştur. Gelişmiş ülkeler, az gelişmiş ülkelerin hammadde ve doğal kaynaklarından yararlanarak, atıklarını bu ülkelere atıyorlar. Örneğin, Eski SSCB döneminde Kazakistan'a 237 milyon ton radyoaktif atık gömüldüğü belirtiliyor. Ülkede, SSCB döneminde binlerce nükleer deneme yapıldı. Bu denemelerde büyük miktarda radyasyon açığa çıktı. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Hiroşima'ya atılan atom bombasının açığı çıkardığının 20 bin katı kadar radyasyon olduğu söyleniyor (Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, 2006).

Öte yandan, küreselleşmenin çevre boyutu, yerkürenin demografik durumuyla da yakından ilgilidir. Dünya nüfusunun artışı, en azından bazı bölgelerde, mevcut kaynakların kıtlaşması anlamına gelmektedir. Günümüzde 6,3 milyar

civarında olan dünya nüfusunun 2050’de 9,4 milyara ulaşacağı ve bu artışın %95’inden fazlasının gelişmekte olan ülkelerde yaşanacağı dikkate alındığında, bölgesel düzeyde başlasa da küresel etki yaratabilecek açlık, kıtlık, kuraklık, kirlilik ve göç gibi çevresel sorunlar ciddiye alınmaktadır (Bayar, 2008: 30).

1.1.4.5. Kültürel Boyut

Küreselleşme, dünyayı bir örümcek ağı gibi saran dev medya kanalları ile sürekli pompalanmakta, bir asit yağmuru gibi zihinlere sürekli boca edilmektedir. Böylece zihinler küreselleşmeye hazır, iradeler ise bunun karşısında zayıf hale getirilmektedir. Bu durum, zihinlerle kültürler arasındaki bağı kopartarak, tek kültürün egemen olduğu bir zihniyete sürüklemeye çalışmaktadır (Karaca, 2007: 78). Kültürler iç içe geçmekte ve baskın kültür kendini göstermektedir (Yaman, 2019: 428). Toplumların yerel kimlikleri üzerinde bir baskı oluşturulmaktadır. Özellikle, içinde farklı kültürleri barındıran toplumlar açısından küreselleşme bölünme veya yok olma tehdidi anlamına gelmektedir. Bunun en büyük örneğini, Yugoslavya’da görmekteyiz. Ulusal devleti aşan ve onu küçük parçalar halinde algılayan bir yapıda olduğunu söylemek mümkündür (Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi, 2006).

Kültürel küreselleşme üzerinde yürütülen en önemli tartışma, küreselleşme sürecinde ‘insanların birbirlerine benzediği midir, yoksa farklılaştığı mıdır’ tartışmasıdır. Küresel hiper küreselcilere göre, küreselleşme sürecinde insanlar giderek bir birine benzemektedir. Bunu kanıtlamak için; Amazon yerlilerinin Nike marka spor ayakkabı giymesi, Güney Sahra sakinlerinin Texaco beysbol şapka satın almaları ya da Ramallah’ta Filistinli gençlerin Chicago Bulls tişörtlerini giymelerini örnek göstermektedirler. Mesela, ABD’li Sosyolog George Ritzer “McDonalddlaşma” kavramını, yine ABD’li siyaset kuramcısı Benjamin Barber McDünya kavramını bu anlamda kullanmaktadır (Göngen, 2013: 122). Söz konusu örneklerden yola çıkacak olursak; tüm bu ortak değerler, kültürün küreselleştiğinin bir göstergesidir.

Dolayısıyla, tüm dünyanın aynı marka kıyafetleri giymesi, aynı yiyecekleri yemesi kültürel küreselleşmenin bir sonucudur diyebiliriz.

İyimser Hiper Küreselciler de benzerliğin arttığı konusunda aynı fikirdeler ama bunun iyi bir şey olduğunu iddia etmekte. Örneğin, ABD’li Francis Fukuyama dünyanın Amerikanlaşmasını "demokrasinin ve serbest piyasanın yayılması" olduğunu iddia etmektedir (Göngen, 2013: 122). Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer hususta kültürel etkileşimin karşılıklı olduğudur. Küreselin yereli etkilemesi ya da yerelin küresele ulaşarak etkilemesi şeklinde olabilir (Yaman, 2019: 428). Kültürel küreselleşmenin hızla artmasını olumlu etkileyen bir neden olarak, kitle iletişim araçlarının gelişmesini örnek verebiliriz.

1.1.5. Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımlar

Küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar; gelenekçi (şüpheli) ve aşırı küreselleşmeci (hiper-liberal) yaklaşımlar olmak üzere iki farklı başlık altında incelenecektir.

1.1.5.1. Gelenekçiler

Gelenekçilerin küreselleşme konusundaki ideolojik altyapısını uluslararası ilişkiler teorisinin gerçekçi ekolü oluşturmaktadır. Gerçekçiler uluslararası ilişkilerin anarşik bir yapısı olduğuna inanmakta ve bu yapı içerisinde yürütülen uluslararası politikayı salt ulus-devletler arasındaki güç ve çıkar mücadelesinden ibaret görmektedirler. Gelenekçiler, tahmin edildiği üzere, küreselleşme sürecinin ulus-devlet temelli sistemi değiştirmedigini, devletin iç ve dış hükümlerliğini zayıflatmadığını, uluslararası politikada güç dengesi ya da kuvvet kullanımı gibi realist

politikaların işlerliğini engellemediğini iddia etmektedirler (Bayar, 2008: 31). Ulus devletler ve bu devletlerdeki ulusal hükümetler yani yöneticiler, küreselleşen ekonominin düzenlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Dünyada şekillenen yeni ekonomik ilişkilerde ulus devletler güçlerini korumaktadır (Paftalı, 2019: 109). Dolayısıyla, ulus- devlet; söz konusu uluslararası düzenin tek gücüdür diyebiliriz.

Bunun yanında, gelenekçiler, ekonomik alanda içe kapanık, korumacı ve otarşik bir yapıyı tercih edebilmekte, küreselleşme dinamiklerinin bu yapıyı değiştirmedini savunmaktadırlar. Gelenekçi görüş, küresel ekonomik entegrasyonun iddia edildiğinin aksine, tüm dünya geneline yayılmış bulunmadığını, esas ekonomik aktivitenin Kuzey Amerika, Avrupa ve Japonya temelinde yürütüldüğünü ve küresel ekonomik düzenin adı geçen üç blok tarafından oluşturulduğunu belirtmektedir (Bayar, 2008: 31).

1.1.5.2. Aşırı Küreselleşmeciler

Aşırı küreselleşmecilere göre, küreselleşme, insanlık tarihinde geleneksel ulus devletlerin özelliklerini yitirdiği ve hatta küresel ekonomide işlevsiz bir birim haline geldiği yeni bir çağı ifade etmektedir. Aşırı küreselleşmeciler, ekonomik küreselleşmenin uluslararası üretim, ticaret ve finans ağları oluşturarak milli ekonomilerin yapılarını bozduğunu vurgularlar (Kürkçü, 2013: 5). Onlara göre, piyasalar artık devletlerden daha güçlü konumdadırlar. Artan küresel iletişim sayesinde ülkeler arasındaki işbirliği kolaylaşmıştır (Yaman, 2019: 426).

Aşırı küreselleşmeciler, radikaller diye de anılmaktadır. Endüstri uygarlığının bir ürünü olan ulus devlet, küreselleşme sürecine paralel olarak önemini yitirmiştir. Artık, küresel piyasa, politikanın yerini almaktadır (Çalık ve Sezgin, 2005: 58). Küreselleşme yandaşları toplumlar ve uluslararasıda yoğunlaşmayı ve yeryüzünün

küresel bir topluma dönüşmesini ifade eden küreselleşmeye olumlu bir anlam yüklemektedirler. Küreselleşmeye olumlu anlam yüklenmesinin iki önemli nedeni vardır. Bunlardan biri; teknolojik ilerleme ve yeniliklerle ulaşım ve iletişim maliyetlerinde yaşanan azalma, diğeri ise kamu sektöründe ticaret ve yatırımlara karşı azalan politik engellerdir (Dinçer, 2019: 36).

Aşırı küreselleşmeci görüşe göre, artık, temel güç ve otorite kaynağı küresel sermayenin elindedir. Küresel sermayenin temel güdüsü kardır. Teknolojik ilerlemeler ve iletişim devriminin avantajlarından faydalanan küresel sermaye, ulus-devletin sınırlarını hiçe sayarak, karını maksimize etme amacıyla tüm yerküreyi nüfuz alanı olarak görmektedir (Bayar, 2008: 32).

1.1.6. Küreselleşmenin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Küreselleşmeye ilişkin olumlu ve olumsuz söylemler, söz konusu sürecin yarattığı olumlu ve olumsuz etkiler bağlamında daha yakından ele alınabilir. Zira her değişim ve dönüşümün olumlu etkileri olduğu gibi olumsuz etkileri de vardır (Balay, 2004: 64). Dolayısıyla, küreselleşmenin bu yönleri; olumlu ve olumsuz olmak üzere iki farklı başlık altında incelenecektir.

1.1.6.1. Küreselleşmenin Olumlu Yönleri

Küreselleşme ile birlikte gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülkelerle kurdukları ticari ve ekonomik bağlantılar sayesinde, iyi bir ekonomi politikası uygulamak şartıyla ekonomik refahlarını arttırabilmeyi başaramışlardır (Öz, 2019: 15). Ayrıca küreselleşme sürecinin coğrafi engelleri ortadan kaldırması, korumacı önlemleri azaltması ve teknolojik gelişmeye bağlı olarak ulaştırma maliyetlerini azaltması ulusal mal ve hizmet piyasalarının uluslararası piyasalara açılmasına neden

olmuş bu da özellikle İkinci Dünya savaşıdan sonra dış ticaret hacmini genişletmiştir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu ticaret artırıcı etkiden hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler pay almıştır (Dinçer, 2019: 41). Küreselleşmenin olumlu yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür (Balay, 2004: 64-65):

- Küreselleşme ile zaman ve mekan sınırları yüzyıllar boyunca adım adım genişleyerek günümüze kadar gelmiş, dünyada olup biten her şey bütün insanlığa mal edilmeye başlanmıştır.
- İnsanlığın ortak değerleri oluşmaya başlamış, insan ve onun eserleri, yani kültür ve uygarlık yeni baştan anlamlandırılmıştır.
- İnsan hakları, özgürlük, adalet ve eşitlik gibi kavramlar yaygınlaştıkça, insanlar yeni bir kişilik kazanmaya, kendine inanmaya ve güven duymaya başlamıştır. Kendini tanıyan ve giderek kendine güvenen insan, kendi değerini keşfetmiş, hiç bir kimseye ve kuruma kul köle olmaması gerektiğini anlamıştır.
- Her ülkenin sadece seçkin bir kesimini eğitmenin çıkar yol olmadığı, kalkınma için halkın tabanına kadar ulaşan bir eğitim sistemiyle kitlesel olarak yetişmiş nitelikli nüfusa ihtiyaç olduğu gerçeği anlaşılmıştır.
- Sağlık alanında birçok hastalık ülkelerin işbirliği ile yenilmiş, bebek ve çocuk ölümleri azalmış, insanların yaşam süreleri uzamış, sağlıklı yaşam olanakları genişlemiştir.
- Ülkeler arasında çeşitlenmiş işgücünün serbest dolaşımı sağlanmış, üretim ve tüketimde rekabet artmış, dünyanın neresinde olursa olsun insanlar birbirlerinin üretiminden faydalanmaya ve birbirlerinin ürünlerini tüketmeye başlamıştır.
- İnsanlar arasında yeni ve ortak yaşam biçimleri belirmeye başlamış, ortak eğitim politikaları yoluyla ülke vatandaşları arasında ortak kavrayış ve anlayışlar gelişmiştir.

1.1.6.2. Küreselleşmenin Olumsuz Yönleri

Küreselleşme ile birlikte, teknolojinin getirdiği sorunlar (çevre kirliliği, insanın teknolojiye bağımlı hale gelmesi, yüz yüze iletişimin önemini yitirmesi), insan hakları ihlalleri, güven bunalımı, silahlanma yarışı, artık yöresel olmaktan çıkmış, insanlığın geleceğini tehdit eder boyutlara ulaşmıştır (Onat, 2002: 40). Küreselleşme ülkeler ve insanlar arasındaki gelir dağılımını büyük ölçüde değiştirdiği ve eşitsizliği arttırdığı için farklı tepkilere neden olmaktadır. Küreselleşme süreci, ülkelerin hızlı büyümeleri açısından önemli fırsatlar yaratmaktadır. Ancak küreselleşme sürecinin dengesiz bir biçimde geliştiği göz ardı edilmemelidir. İçinde bulunduğumuz bu süreç gerek ülkeler arasında gerek aynı ülkede bulunan bölgeler arasında önemli farklılıklar yaratmakta, ülke içi gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemektedir (Büyükbaykal, 2010: 82-83). Oysaki ülkemizin de en çok önem verdiği konulardan biri gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Çünkü gelir dağılımında adalet sağlandığında; toplumun refahı artacaktır. Böylece, fırsat eşitliği yaratılarak, ekonomik istikrar sağlanacaktır.

Küreselleşme sonucu artan dış ticaret hacmi ve üretim artışının ekonomiye getirdiği iyileşmenin yanında 1990'ların ortalarında olumsuz etkiler de ortaya çıkmaya başlamıştır. Ekonominin genelinde ortaya çıkan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz (Bakkal ve Susam, 2011: 30-31):

- Sermaye girişine bağlı olarak artan üretim artışı yanında sektörler itibarıyla ekonominin geneline baktığımızda işsizlik artışı ve buna bağlı olarak, üretim azalışlarının yaşandığı görülmektedir.
- Küreselleşmenin emek piyasası üzerindeki olumsuz sonuçları ücret azalışlarına bağlı verimlilik düşüşlerine yol açarak, özellikle, emek yoğun sektörlerde durgunluğa ve buna bağlı olarak, genel ekonomide bir resesyon sürecine girilmesine neden olmuştur.

- Küreselleşmenin serbest ticareti hızlandırması özellikle hizmet sektöründe artarak ortaya çıkmış ve ekonomideki sektörel yapı değişmiştir.
- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması'ndan itibaren yapılan tüm anlaşmalar ile ülkelerarası engellerin kaldırılması, ticaretin tamamen serbestleştirilerek küreselleşmenin ÇUŞ lehine sonuçlar doğurmasını sağlayacak bir ekonomik yapının oluşturulması hedeflenmiştir.
- Bu gelişmelerle ülkelerin geleneksel bağımsızlıkları bir anlamda kısıtlanmış, kamu maliyesi ve mali yapı üzerinde önemli bir etki oluşmuştur. Hizmet sektöründe devletin etkisini azaltan böyle bir yapı, ulus devlet anlayışını da zayıflatmıştır. Çünkü devlete ait olan pek çok hizmet alanı bu anlaşmalarla ÇUŞ'un dolayısıyla yabancı sermayenin eline bırakılmıştır. Bunun bir uzantısı olarak, özellikle, gelişmekte olan ülkelerde özelleştirme süreci hız kazanmıştır.
- Serbest ticaretin önem kazandığı bu yapılanma içinde kamu bütçesinin de hem harcama hem de gelir kalemleri itibarıyla sınırlı bir devlet modeli çerçevesinde düzenlendiği görülmektedir.
- Serbestleşme politikalarının altyapısı ile uyumlu olan bu tür bir devlet modeli serbest ticaret ile tutarlı sonuçlar ortaya koysa da uygulamada gelişmekte olan ülkelerin kamu mali dengeleri bozulmuştur. Artan kamu açıklarına bağlı yüksek enflasyon, düşük üretim ve verimliliğe bağlı yüksek işsizlik, ülke ekonomilerini stagflasyonist bir sürece sürüklemiştir.

Sermayenin hareket alanı ve hızı sürekli artmasına rağmen, yatırım ve istihdamın gelişmiş ülkelere doğru önemli ölçüde kayması sağlanamamıştır. Daha da önemlisi, yönetsel kararların ve icatların merkez ülkelere yoğunlaştığı bilinmektedir. Ek olarak, ticaret ve yatırımların büyük çoğunluğunun yine gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşmekte olduğu ve gelişmekte olan ülkelerin bu sürecin dışında tutulduğu belirtilmektedir (Öz, 2019: 16). Dolayısıyla, ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerin yine baskın geldiğini, gelişmekte olan ülkelerin ise küreselleşmeden olumsuz yönde etkilendiğini söylemek mümkündür.

Tüm bu açılar göz önüne alındığında, küreselleşmenin olumsuz yönlerini şu şekilde özetlenebilir (Çalık ve Sezgin, 2005: 59-60):

- Küreselleşme, Batı etkisinin her tarafa yayılması demek olduğu için, bir tekdüzelik, bir tek kültürün hakimiyeti ve tekdüzeleşme oluşabilir.
- İnsan hakları üzerinde durulmasına rağmen, kısmen de olsa güçlü iktidar özelemlerinin dile getirildiğine de rastlanabilmektedir.
- Küreselleşme ile birlikte, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde işsizlik ile ve geleceğe yönelik umutsuzluk ve güvensizlik artmaktadır.
- Çok tartışılan bir boyut da ulusal hükümetlerin, küresel sermaye ve ÇUŞ karşısında politika oluşturma ve egemenliğini kabul ettirmede yetersiz kalmasıdır.
- Ticaretin ve yatırımın önündeki engellerin kaldırılması, uluslararası sınırları aşabilen gruplar ile aşamayan gruplar arasındaki dengesizliği artırmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME KONUSUNDAKİ KÜRESEL SORUN

Neo-liberal paradigmanın etkisiyle ulusal hükümetlerin 1980’li yıllarda yöneldiği ticari ve finansal serbestleşme süreci, teknolojik ilerlemelerin de katkısıyla uluslararası ekonominin bütünleşme sürecine girmesine ve yaşanan sürecin kısa bir sürede “küreselleşme” adıyla anılmasına neden olmuştur. Zaman ve mekan engellerinin gün geçtikçe ortadan kalktığı bu süreçte, bazı üretim faktörlerinin mobilitesi (hareket kabiliyeti) artmış ve ilave kazanç olanakları sayesinde bir yandan bu faktörlerin ulusal vergi sistemlerine, diğer yandan ulusal vergi sistemlerinin bu faktörlere olan duyarlılığı yükselmiştir. Küreselleşme sürecinde bazı üretim faktörlerinin mobilitesinin artması, bu faktörlerin ulusal vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanma eğilimlerini yükseltmiştir. Mobil üretim faktörlerinin artan bu yönlü eğilimleri karşısında ulusal vergi sistemleri açısından vergi yükünün düşürülerek vergi tabanının genişletilmesi yönündeki uygulamalar tercih edilir hale gelmiştir. Bunun sonucunda vergi, bir rekabet unsuru olma özelliği kazanmıştır (Saraç, 2006: 88). Söz konusu özelliği kazanmasıyla birlikte, ulusal açıdan da vergi politikalarının, rekabetçi bir hale dönüşmesinde etkili olduğunu söylemek mümkündür. Bunun sonucunda da ulusal düzeyde olan vergi politikaları, küresel boyutlarda etkisini göstermeye başlamıştır.

Bu bölümde, sırasıyla, vergi rekabeti kavramı, vergi rekabetinin etkileri, vergi rekabeti uygulamasında kullanılan araçlar ile vergi rekabetinin nedenleri ve son olarak vergi rekabetinin artış nedenleri ilgili detaylı bilgiler verilecektir.

2.1. Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergilendirme Sorunu: Uluslararası Vergi Rekabeti

Üretim tarzı, telekomünikasyon ve bilgisayar teknolojisindeki gelişmelerin sağladığı olanaklar ile artan kısa süreli sermaye hareketleri ve genişleyen ulus-ötesi şirket faaliyetleri, hükümetlerin düzenlemeleri ve serbest dış ticaret politikalarıyla birleşince uluslararası mal ve sermaye akımlarının miktarı dünya tarihinin en üst seviyelerine kadar yükselmiştir (Bahçekapılı, 2009:2’den aktaran; Doğan ve Kabayel, 2016: 76). Mal ve sermaye dolaşımının bu kadar çok artmasının sebebi, ulusal piyasaların küresel piyasalarla bütünleşmesi sonucunda uluslararası rekabetin katlanarak artmasıdır. Fakat mal, hizmet ve sermaye dolaşımı artışının küresel piyasalardaki rekabeti üst seviyelere çıkartmasından dolayı, uluslararası vergi rekabeti kavramı da ortaya çıkmıştır. Uluslararası vergi rekabeti, uluslararası ticaret ve yatırımlardaki genel artışın bir sonucu olduğundan, küreselleşme sürecinin bir parçasıdır (Doğan ve Kabayel, 2016: 76).

Dünya daha küreselleştikçe ve kaynaklar uluslararası olarak daha hareketli hale geldikçe, vergi rekabeti konusu ulusal vergi sistemlerini çevreleyen tartışmaların ön saflarında yer almaya başlamıştır (Goodspeed, 2014: 579). Son yılların en güncel konularından biri olan uluslararası vergi rekabeti çok boyutlu bir kavramdır. Bu çerçevede kurumlar vergisi gerek yasal boyutu gerekse uygulaması itibarıyla giderek önem kazanmıştır. Kurumlar vergisiyle ilgili gerek akademik çevrelerde gerekse çeşitli kuruluşlarda son yıllarda giderek artan araştırma projeleri geliştirilmiştir (Öncel, 2005: 3). Dolayısıyla, çalışmanın ikinci bölümünde; küreselleşmenin neden olduğu vergilendirme sorunu olan uluslararası vergi rekabeti kavramına açıklık getirmek üzere, konuya ilişkin bilgiler sunulacaktır.

2.1.1. Vergi Rekabeti Kavramı

Hükümetler, gelirin toplumun daha yoksul kesimlerine yeniden dağıtılması gibi kamu görevlerini yerine getirmek ve eğitim, sağlık ve altyapı gibi önemli kamu hizmetlerini sağlamak için vergi gelirlerine ihtiyaç duyarlar (Troeger, 2013: 7). Dünya, günümüzde hızlı bir değişim süreci içerisinde bulunmaktadır. Söz konusu değişim sürecinin öncülüğünü de küreselleşme olgusu yapmaktadır. Küreselleşme ile beraber ekonomi ve ticarete liberalleşme eğilimleri hızlanmakta ve gelişmekte olan ülkeler bu süreçten daha fazla pay almak için adeta yarış içine girmektedirler (Öz ve Yaraşır, 2010: 4-5). Bunların sonucunda, hayatımıza ‘vergi rekabeti’ kavramı girmiştir. Küreselleşmenin vergileme alanında getirdiği en önemli kavramlarından biri olduğunu söylemek mümkündür.

Gerek küreselleşmenin getirdiği liberalizasyon gerekse “iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler” ve “hızlı teknolojik gelişmelerin” sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır. Son yıllarda vergi rekabeti ve sonuçları hem akademik hem de politik platformlarda geniş tartışmalara konu olmaktadır (Giray, 2005: 94). Söz konusu kavramın daha iyi anlaşılabilmesi için tanımı, kapsamı ve unsurları incelenecektir.

2.1.1.1. Vergi Rekabetinin Tanımı ve Kapsamı

Rekabet, mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında, özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan bir çeşit yarış olarak tanımlanmaktadır (Öz, 2014: 159). Söz konusu tanımdan yola çıkarak, vergilendirme ve rekabet kavramlarının etkileri göz önüne alındığında, bizi zıt karakterli sonuçlara götürdüğünü söylemek mümkündür. Örneğin, vergilendirme söz konusu olduğunda kişiler olumsuz etkilenmektedir. Fakat rekabetin olduğu durumda kişiler kazançlı hale gelebilirler.

Günümüzde artarak devam eden teknolojik gelişmeler eşliğinde, ülkeler arasındaki mal ve para hareketlerinde kayda değer hızlanmalar görülmeye başlamış ve sermaye, sınırlar ötesine saniyeler içerisinde hareket edebilme kabiliyetine kavuşmuştur. Geline bu noktada özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler sermayenin akışkanlığının artmasını fırsat bilerek mevcut yabancı sermaye potansiyelini kendi ülke sınırlarında değerlendirip, ülkenin büyümesine ve kalkınmasına katkı sağlayacağı düşüncesiyle özellikle vergilendirmede ve diğer birçok alanda yeni düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. Bu düzenlemelerdeki asıl amaç yabancı sermaye kazanımlarında diğer ülkelerden avantajlı konuma gelmektir (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 122-123).

Vergi rekabeti, öncelikle uluslararası hareketli olan sermayeyi hedefler. Hükümetler, hedeflenen sermayenin türüne bağlı olarak farklı stratejiler ve vergi araçları kullanırlar (Dietsch ve Rixen, 2014: 154). Emek ve sermayedeki hareketlilikle uluslararası vergi rekabeti de ön plana çıkmış olup, kendi ülke sınırları içine DYY'ı çekmek isteyen ülkeler bu durumu fırsata çevirmek amacıyla çeşitli vergi ögelerine müdahalede bulunmuşlardır (Çiçek ve Uğur, 2020: 39). Uluslararası vergi rekabeti, üretim faktörlerinden özellikle nitelikli iş gücü ile sermayenin mobilitesinin artması ile ön plana çıkmakta ve bazı ülkelerin daha fazla yatırım çekebilmek için vergi sistemlerinde vergi teşvik araçlarına yer vermeleri sonucunda ortaya çıkmıştır (Pehlivan ve Öz, 2011: 85).

Vergi rekabeti tanımlaması, artan mali entegrasyon ile ekonomik entegrasyonun bir sonucu olarak efektif vergi oranlarının düşürülmesi olarak tanımlanabilmekte ve 1956 yılında ilk defa Charles Tiebout tarafından teorik bazda iktisadi bir kavram olarak kullanılmaya başlanmıştır (Çiçek ve Uğur, 2020: 39). Şöyle ki; hane halkının hareketliliğine dayanan bu hipotezde yerel yöneticilerin amacı, insanların kendi bölgelerine gelmelerini sağlayarak, bölgenin vergiden sonraki arazi değerini maksimum kılmaktır. Daha fazla insanın bölgeye gelebilmesi için ise yöneticilerin vergi oranlarını düşürmesi gerekmektedir. Hipoteze göre, bireyler için

bölgelerde oluşan rekabet, kamusal malların etkin arzını da sağlamaktadır. Örneğin, yerel düzeyde bir vergi konulduğu zaman, bu verginin yükünü hisseden bir mükellef vergiden kaçınmak için verginin olmadığı bir yerde ekonomik faaliyette bulunabilir. Daha sonra bu hipotezden yola çıkılarak, söz konusu rekabet hareketli sermaye ve emek için yapılmıştır (Peker ve Kılıçer, 2014: 166).

Dar anlamda vergi rekabeti kavramını, ‘bir ülkenin, firma bazında ya da ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak amacıyla rakip firma ya da ülkelere kıyasla vergi yükünü düşürme ve bu suretle üretim faktörlerinin kendisine yönelmesini sağlama çabasıdır’ olarak tanımlamak da mümkündür (Pehlivan ve Öz, 2011: 85). Bir diğer tanım ise bir ülkenin vergilerde önemli ölçüde indirim yapmak veya teşvikler sunmak yoluyla yatırım faaliyetlerini veya şirketleri çekme davranışdır (Gergin, 2020: 15). Ayrıca vergi rekabeti, bağımsız hükümetler tarafından işbirlikçi olmayan, stratejik bir şekilde etkileşimli vergi düzenlemesi olarak da tanımlanmaktadır. Vergi rekabetinin var olması için karşılıklı mali bağımlılığın olması gerekir (Dietsch ve Rixen, 2014: 153).

Vergi rekabeti, artan mali bütünleşme ve ekonomik entegrasyon sonucunda efektif vergi oranlarının düşürülmesidir (Pehlivan ve Öz, 2011: 85). Bu rekabet, esas olarak üretim faktörlerinin ülkeler arasında hareketli olması sebebiyle ortaya çıkmakta ve etkinsizlik yaratarak, vergi oranları ve dolayısıyla kamu harcamalarında ülkeler arasında dibe doğru bir yarışa neden olmaktadır (Göker, 2008: 123). Bu, literatürde dip noktası yarış (race to the bottom) olarak tanımlanmaktadır (Nicodeme, 2006: 13).

Geniş anlamda vergi rekabeti ise vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir. Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek

olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır (Aktan ve Vural, 2004: 2).

Bazı vergi rekabeti tanımları, vergi rekabetini sadece vergi oranlarına dayandırmaktadırlar. Efektif vergi oranları, özellikle çokuluslu girişimlerin yatırım ve yerleşim kararlarını belirlemede önemli bir faktördür. Ancak vergi oranları dışında başka vergisel ayrıcalıklar da vergi yükünü azaltabilir. Daha genel olarak vergi rekabeti; vergi oranı düşürülerek ve/veya vergi matrahı genişletilerek gerçekleştirilebilir. Hem vergi oranı hem vergi matrahı yatırımlar için teşvikleri belirleyici unsurlardır (Giray, 2005: 94-95).

Vergi rekabeti kavramını açıklarken, sadece vergi oranlarını esas alan bir tanım yetersiz olacaktır. Çünkü, söz konusu vergi matrahları bazen zamana bazen de ülkelere göre değişiklikler gösterebilmektedir. Yatırımların teşvik derecesinin belirlenmesi ile ilgili olarak ileri sürülen bir diğer görüş de kanuni vergi oranlarının teşvik derecesini tam olarak yansıtmadığı görüşüdür.

Kanuni oran, vergi matrahını dikkate almamaktadır. Oysa vergi rekabetinin etkisi büyük ölçüde vergi oranlarının uygulandığı vergi matrahının tanımına bağlıdır. Vergi rekabetiyle ilgili tanımlarda, kanuni vergi oranı yerine “efektif vergi oranları” kullanılmaktadır. Efektif vergi oranı, kanuni vergi oranından farklı olup, birtakım faktörleri dikkate alan bir orandır. Bu faktörler; kanuni vergi oranı, faiz ve amortisman indirimlerinin düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin entegrasyon derecesi ve enflasyon etkisinden oluşmaktadır. Bu faktörler, yeni bir yatırımın yerleşim yeri hakkında mikro düzeyde kararların değerlendirilmesi için yararlıdır. Efektif vergi oranı vergi politikası, ekonomik koşullar ve yatırımcıların davranışları hakkında varsayımlara büyük ölçüde duyarlıdır (Giray, 2005: 94-95). Dolayısıyla, yine bir karmaşıklık söz konusudur. Uluslararası bir yatırım için, efektif vergi oranı değişkenlik göstereceğinden belirlemek daha zordur. Bu değişkenlik, ilave

olarak yabancı kaynaklı gelirin gittiği ülkede mi, kendi ülkesinde mi vergilendirileceğine bağlıdır. Bunun yanında hem gittiği ülkede hem de kendi ülkesinde yani ikisinde de vergilendirileceği ihtimali düşünüldüğünde, efektif vergi oranlarının belirlenmesi daha karmaşık bir hal alacaktır.

Vergi rekabeti ile ilgili tanımlardan da anlaşılacağı üzere, gerek vergi oranlarının indirilmesi gerekse istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel teşviklerle ülkelerin kendi iktidar alanlarını uluslararası yatırımları için cazip hale getirme ve ekonomik refahı artırma gibi olumlu niyetleri, bu konudaki mevcut politikaların ortaya çıkış noktasını meydana getirmektedir (Kargı ve Yaygır, 2016: 5).

Vergi rekabetini; federal devletler ve ekonomik entegrasyonlar, merkezileşme ve yerelleşme olgularıyla birlikte incelendiğinde “yatay ve dikey vergi rekabeti”, uygulama şekline ve ekonomik sonuçlarına göre “yararlı ve zarar verici vergi rekabeti” olarak sınıflandırmak mümkündür (Armağan ve İçmen, 2012: 146-147):

- Yatay vergi rekabeti; aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya bağımsız ülkenin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesidir (Armağan ve İçmen, 2012: 146-147).
- Dikey vergi rekabeti; farklı yönetim kademelerinden yerel ve merkezi yönetim birimlerinin kendi aralarındaki vergi rekabetidir. Yatay vergi rekabetinin aksine sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgelerarası hareketliliğine dayanmayan bu süreçte aynı vergi kaynağını hem merkezi yönetimin hem de yerel yönetimin birbirinden bağımsız şekilde belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma gayretine dayanmaktadır (Armağan ve İçmen, 2012: 146-147). Özetle, yatay vergi rekabeti farklı devletler arasında, dikey vergi rekabeti daha çok federal

hükümetler ve eyaletler arasında gerçekleşen vergi rekabetleridir. Aslında vergi rekabetinin temelinde vergilendirilen faktörün ödemeden kaçmak için yer değiştirmesi yatmaktadır. Vergilendirilecek faktörlerin vergi rekabetinden yararlanmaması durumunda, bu faktörlerin vergi yüklerinde artışlar ortaya çıkacaktır (Öz ve Yaraşır, 2010: 7).

- Yararlı vergi rekabeti; ülkenin gelişmişlik seviyesini vergi rekabeti yaratılmadan önceki duruma göre yükseltmek amacıyla uygulanan politikalar olarak tanımlanabilir. Tüm rekabet şekillerinin faydalı olduğu görüşünden hareketle vergi rekabetinin de ülkelere çeşitli faydalar sağladığı öne sürülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi rekabeti mali disiplini sağlaması, ekonomik etkinliği artırması, fiyatlar genel düzeyini düşürmesi gibi çeşitli yönlerden ülke ekonomilerini pozitif yönde etkileyebilir (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 126-127).
- Zararlı vergi rekabeti vergi oranlarının düşürülmesi yoluyla yabancı sermayeyi çekmeyi amaçlayan ve dünyada yanlış kaynak dağılımına neden olan bir yapıdır (Öztürk ve Ülger, 2016: 118).

Vergi rekabeti, bir yandan kamu harcamalarında etkinlik sağlama ve kaynakların daha rasyonel kullanımı anlamında refah artırıcı etkiler yaratırken, diğer yandan uluslararası yatırım kararlarının sapması sonucunda bazı ülkelerin vergi gelirlerinde kayıpların ortaya çıkması nedeniyle yanlış kaynak dağılımına yol açarak haksız vergi rekabetine de neden olabilmektedir. Nitekim haksız vergi rekabetinin olumsuzluklarını gidermek amacı ile Avrupa Birliği (AB) ve İktisadi İşbirliği ve Geliştirme Teşkilatı (OECD) başta olmak üzere çeşitli uluslararası kurum ve kuruluşlar birtakım ölçekler geliştirerek kapsamlı çalışmalar yapmaktadırlar (Öz ve Yaraşır, 2010: 6). AB çalışmaları kapsamında, vergi konusundaki önlemler; dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olarak iki açıdan ele alınmıştır. Dolaylı vergiler söz konusu olduğunda, ‘Vergi Uyumlaştırması’ kavramı ön plana çıkmaktadır. Dolaysız vergiler söz konusu olduğunda ise ‘Vergi Rekabeti’ kavramı ön plandadır.

AB yaptığı çalışmalarda, vergi rekabetine karşı bir düzenlemeyi tavsiye etmektedir. Ancak bu alandaki çalışmalarda da vergi rekabeti sonucunda hükümetin harcamalarında düşmenin söz konusu olacağı tartışmaları yer aldığı gibi, aksine vergi rekabetinin daha iyi vergi sistemlerinin kurulmasında rol oynayacağı ve her ülkenin diğer ülkelerin deneyimlerinden yararlanabileceği üzerinde de durulmaktadır. Ancak günümüzdeki durum itibariyle dolaylı vergilerde AB’de uyumlaştırma söz konusu iken dolaysız vergilerde aynı şey söylenememektedir (Öz ve Yaraşır, 2010: 6).

Vergi rekabeti kavramını incelerken bu kavramla yakından ilgisi bulunan bazı kavramlardan da bahsetmek yerinde olacaktır:

- Bunlardan ilki, ‘vergi uyumlaştırması’ kavramıdır. Vergi uyumlaştırması genel olarak ortak bir amaç doğrultusunda vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması anlamına gelmektedir. AB’de, vergi uyumlaştırması çabaları dolaylı vergiler nezdinde 1963 yılında yayınlanan Neumark Raporu ile başlamış olup, mal ve iş gücü gibi üretim faktörlerinin daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için yapılacak mali düzenlemelerin tümünü kapsamaktadır. Dar anlamıyla vergi uyumlaştırması, bu hedeflere ulaşmak için vergi sisteminin homojen hale getirilmesi ve ülkelerde tek bir vergi sisteminin uygulanması anlamına gelmektedir. Bu sistemin yaratılmasında vergi oranlarının vergi yüklerinin ve vergi politikalarının yeniden düzenlenmesi anlamına gelmektedir. Küreselleşme olgusu bir yandan vergi rekabetini şiddetlendirirken öte yandan AB gibi bölgesel entegrasyonların ve büyük zengin ülkelerin bölgesel ve küresel düzeyde vergi uyumlaştırılmasına yönelik çabalarını hızlandırmaktadır. Vergi uyumlaştırması, vergi koordinasyonunun bir üst aşaması olarak tanımlanabilmektedir. Vergi uyumlaştırmasında ülkeler, vergi oranlarını uyumlaştırırken mali bağımsızlıklarını kaybetmekteyken vergi koordinasyonunda mali bağımsızlığın korunduğu bir koordinasyon amaçlanmaktadır. Vergi koordinasyonunda amaç, vergi uyumlaştırmasında olduğu gibi, sınır ötesi vergi oranı farklılıklarından kaynaklanan etkinsizlik ve kayıpların önüne geçilmesidir (Gergin, 2020: 18-19).

- Bir diğer kavram da ‘vergi arbitrajı’ dır. Vergi arbitrajı, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma yoluyla risksiz vergi avantajı sağlamak olarak tanımlanabilirken, aynı zamanda vergi arbitrajı ile farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmek amaçlanmaktadır. Maliye politikalarının en önemli araçlarından biri olarak kabul edilen vergi politikalarından beklenen sonuçların elde edilebilmesi için vergi arbitrajı kullanılabilir. Örneğin, bölgesel kalkınmanın sağlanabilmesi amacıyla bu bölgelerde yapılacak yatırımlar nedeniyle elde edilecek gelirin, farklı usullerle düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi vergi arbitrajına neden olmaktadır (Taşkın, 2010: 80).

Son olarak, vergilendirmede benimsenen ilkelerden de bahsetmek yerinde olacaktır. Çünkü söz konusu ilkeler vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası ortamda gerçekleştirilen bir ekonomik faaliyetin hangi devlet tarafından vergilendirileceğine yönelik olarak üç temel ilke bulunmaktadır: Bunlar ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesidir (Gergin, 2020: 16-17):

- İkamet ilkesi, bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır.
- Kaynak ilkesi, gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yere göre vergilendirilmesi anlamında gelmektedir. Bu esasa göre yapılan vergilendirmede kişi değil gelir hedef alınmakta, hukuksal ilişki ‘ekonomik bağ’ temeline dayanmaktadır.
- Uyrukluk ilkesinde ise vergi ödevi vatandaşlık bağına esas almakta olup günümüzde çok az ülke tarafından kullanılmaktadır. Ulusal vergi idarelerinin tercih ettiği vergilendirme ilkeleri nedeniyle farklılaşan vergi yükleri bir tür vergi teşviki olarak değerlendirilmekte ve üretim faktörlerinin hareketleri üzerinde belirleyici olmaktadır.

2.1.1.2. Vergi Rekabetinin Unsurları

Vergi rekabetinin tanımı ve kapsamı başlığı altında yapılan, söz konusu kavram ile ilgili yapılan tanımlamalar ve açıklamalar incelendiğinde, vergi rekabetinin üç temel unsurunun olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

- Bu unsurlardan ilki; vergi rekabetinin, yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulama olmasıdır. Bu yatırımlar, kişilerin veya firmaların uluslararası rekabet gücünü arttırmaktadır (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 641).
- İkincisi, vergi rekabeti, bir ülkenin uygulamış olduğu vergi politikalarının diğer ülkeler üzerinde pozitif ya da negatif yönlü etkiler meydana getirdiği ve sonucunda vergi yükümlülerinin kendileri için en avantajlı vergilemenin olduğu ülkeye yöneleceği uluslararası boyutta bir rekabeti içerir (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 123).
- Üçüncüsü ise vergi rekabetiyle elde edilen vergi avantajları vergi teşvikleriyle gerçekleşmektedir (Çiçek ve Uğur, 2020: 40).

Vergisel teşvikler, yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye tek başına yeterli olmamaktadır. Vergisel teşviklerin yanı sıra ülkedeki siyasi ve ekonomik istikrar, sosyal, fiziki ve iletişim altyapısı, nitelikli iş gücü, işgücü maliyeti, bankacılık sistemi gibi bazı vergi dışı etkenler de yabancı sermayeyi çekmekte etkili olmaktadır. Ancak vergi dışı koşullar aynı kalmak şartıyla özellikle mobilitesi yüksek olan dolaysız vergiler (gelir vergisi-kurumları vergisi) vergi rekabeti açısından büyük önem taşımaktadır. Dolaysız vergilerin bu önemini Meussen yaptığı bir çalışmada, şirketlere yönelik efektif vergi oranlarındaki %1'lik bir indirimin, ilave yabancı yatırımları %3,3 oranında artırabileceğini tespit ederek ortaya koymuştur (Kargı ve Yaygır, 2016: 5).

2.1.2. Vergi Rekabetinin Etkileri

Vergi rekabetini etkileri açısından; karlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltarak yurtiçinde yerleşik firmaların rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlayacak şekilde ise ‘iyi’, yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin bunu vergi oranlarını düşürmek suretiyle gerçekleştirmesi şeklinde ortaya çıktığında ise ‘kötü’ ya da ‘zararlı’ olarak vergi rekabetini tanımlamak mümkündür (Şenyüz vd. 2017: 355). Dolayısıyla, vergi rekabetinin etkilerinin bir takım olumlu ve olumsuz yönleri olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi rekabetinin bazıları zararlı olabilir ve bunun aksine bazıları da faydalı olabilir. Genel bir ifadeyle, "işbirlikçi olmayan davranışın verimsizliğinin" ortadan kaldırılmasından elde edilen refah kazanımları "Leviathan'ın israf etme eğilimini" aşıyorsa, vergi koordinasyonu arzu edilir (Patterson 1998: 5). Yararlı ve zararlı, bir başka ifadeyle, iyi ya da kötü vergi rekabeti arasında fark teorik olarak kolaylıkla anlaşılabilir. Ancak uygulamada bir ülke tarafından yürürlüğe konan spesifik bir vergi önleminin yararlı vergi rekabeti mi yoksa zararlı vergi rekabeti mi sayılacağını belirlemek oldukça zordur.

Vergi teşvikinin zararlı olup olmadığını nitelendirmek için tek ve objektif kriter bulmak teorik olarak olanaksız olmakla birlikte, genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şöyle açıklanabilir (Giray, 2005: 110);

- Bir vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için olması,
- ÇUŞ lehine uluslararası kabul edilen prensipler (Örneğin OECD’de yer alan) dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşvik uygulaması,
- Bir vergi teşvikinin, saydamlıktan yoksun olması halinde zararlı vergi rekabetinin söz konusu olmaması,

- Vergi rekabeti sonucu, hareketli ve nispi olarak daha az hareketli vergi matrahları arasında, vergi yükünün dağılımı için her bir ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunlarıyla uyumlu olmayan teşviklerin varlığı,
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması halinde ciddi sorunlar oluşması: Örneğin, piyasada fiyatlama ayrımcı vergilemeyle gizlenirse, serbest piyasa ekonomisinde daha az etkinlik söz konusu olabilir,
- Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşviklerin olması,
- Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin yokluğunda bile vergi avantajlarının garanti edilmesidir.

Vergi rekabetinin ülkeleri farklı şekilde etkilediği göz önüne alındığında, hükümetler bu uluslararası baskılarla başa çıkmak için çeşitli stratejiler belirlemektedir (Troeger, 2013: 1). Bu bağlamda, öncelikle vergi rekabetinin olumlu etkilerine yer verilecek; ardından ise vergi rekabetinin olumsuz etkileri ele alınarak incelenecektir.

2.1.2.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

Vergi rekabeti konusunda “tüm rekabet şekilleri yararlı olduğu için vergi rekabeti de yararlıdır” şeklinde bir görüş ileri sürülebilmektedir. Bu görüşten yola çıkarak vergi rekabetinin sağlayacağı faydalar ön plana çıkarılmakta ve tarafların vergi rekabeti ortamında önemli yararlar sağlayabileceği vurgulanmaktadır (Armağan ve İçmen, 2012: 148). Bu görüşü savunanlara göre vergi rekabeti, tasarrufları artırmak suretiyle bireylerin refah seviyelerinde bir artışa neden olmaktadır. Yatırımlar ve kayıtlı tasarruflar üzerindeki yüksek vergi oranları, büyümenin unsurları arasında yer alan yatırım ve tasarrufları olumsuz etkilemekte ve daha az iş yaratılmasına sebebiyet vermektedir. Yine çalışan kesim üzerindeki vergilerin yüksek tutulması da hem işverenler açısından maliyetleri arttırmakta hem de çalışanlar açısından boş zamanın

alternatifi olan çalışmayı daha az çekici hale getirmektedir. Tüm bu nedenler, genel olarak büyüme üzerinde negatif bir etkiye sahiptir (Kargı ve Yaygır, 2016: 5).

Yararlı vergi rekabeti, genel olarak rekabetin sağladığı kazanımlar üzerinden açıklanabilmektedir. Buna göre, vergilendirme alanında tekel gücüne sahip otoritelerin yetki alanında bulunan mükellefler, vergi yükünün düşürülmesini konu alan rekabetçi vergi politikalarından çeşitli yararlar sağlayabilmektedir. Ayrıca bu tür politikalar mükelleflerin vergilere gönüllü uyumunu da teşvik edici bir nitelik taşımaktadır (Saraç, 2006: 114). Yararlı vergi rekabetinin gerçekleşme sürecini ve söz konusu olumlu etkileri iki başlık altında incelenecektir:

Vergi Oranlarındaki İndirimler ve Yabancı Sermaye Miktarında Artış

Sermayenin hareketliliği, egemen ülkelerin hem portföy hem de DYY'ı çekmek için kendi sınırları içinde yabancılar tarafından kazanılan gelirler üzerindeki vergi oranlarını düşürdüğü için vergi rekabetine yol açmaktadır (Avi-Yonah, 2001: 1). Söz konusu yaklaşım gereğince olumlu etkilerin birincisi; “vergi oranlarındaki indirimler ve yabancı sermaye miktarında artış” olduğunu söylemek mümkündür. Bu görüş gereğince; vergi rekabetinden beklenen ilk olumlu etki vergi oranlarında oluşacak indirimlerdir. Vergi oranlarındaki indirim sayesinde de mükelleflerin vergi yükünde düşmeler söz konusu olacaktır. Ayrıca vergisel avantajlar sermayenin hareket kabiliyetini etkileyeceği için ülkeler mevcut vergi oranlarını düşürmeye yönelik baskılarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Bunun sonucunda, ülkeler yabancı yatırımları ülkelerine çekmek ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurt dışına kaçmasını önlemek için başta gelir ve kurumlar vergisi oranları olmak üzere vergi oranlarının azaltılması yönünde bir uygulamaya yönelmektedirler (Armağan ve İçmen, 2012: 148). Bir başka ifadeyle, söz konusu etki, vergi rekabetinin altındaki en önemli sebeplerden biridir. Üretim faktörlerinden olan, emek ve sermayenin mobilitesinde bir artış ile birlikte, ülkelerin vergi oranları ve vergi yükü ile ilgili vereceği kararlar, bir başka ülkenin de vergi konulu kararlarını önemli boyutta etkileyecektir. Örneğin, ülkeler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine daha çok çekmek

amacıyla, vergi oranlarını düşüreceklerdir. Bununla birlikte, diğer ülkeler de benzer bir davranış sergileyerek bu talepte bulunacaklardır.

Genellikle, kurumlar vergisi oranlarını azaltma yoluyla yabancı sermayeden daha fazla pay almak düşüncesini küçük ve gelişmekte olan ülkelerde daha sık görmekteyiz. Ülkeler, küresel rekabet ortamında gelir vergisi tarifelerinde de aşağıya doğru indirme anlamında düzenlemeler yapmaktadırlar (Öz ve Yaraşır, 2010: 10). Söz konusu vergilerdeki gelişmeler, oransal ve görsel olarak Tablolar ve Grafikler ile incelenecektir.

Tablo1: Bazı OECD Ülkelerinde Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (%) 2013-2021

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Avusturya	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Belçika	33	33	33	33	33	29	29	25	25
Kanada	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Yunanistan	26	26	29	29	29	29	24	24	24
İtalya	28	28	28	28	24	24	24	24	24
ABD	35	35	35	35	35	21	21	21	21
İsviçre	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Fransa	38	38	38	35	45	35	35	32	29

Kaynak: (OECD,2022) Erişim: 25.06.2022'den yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

OECD ülkeleri arasından, 8 ülke baz alınarak Tablo 1 oluşturulmuştur. 2013 ve 2021 yılları göz önüne alındığında; Avusturya %25 ile, Kanada %15 ile, İsviçre %8,5 ile 9 yıl boyunca oranları sabit kalmıştır. Bunların dışında, örneğin Belçika, 5 yıl boyunca %33 ile sabit kalmış, 2018 ve 2019 yıllarında %29'a düşmüş ve 2020-2021 yıllarında %25 oranına gerilemiştir.

Yunanistan’da ise yıllar itibariyle oranlar her ne kadar artış gösterse de 2018 yılından sonra bu oranlar %29’dan %24’lere kadar bir düşüş gerçekleşmiştir. Söz konusu ülkeye benzer olarak düşüş yaşayan diğer ülkeler ise; İtalya, ABD ve Fransa olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Söz konusu tablodan anlaşılacağı üzere, geçmişten günümüze kurumlar vergisi oranlarını düşürmeye çabalayan ülkelerin sayısı gittikçe artmaktadır. Burada ülkeler arasında küresel bir rekabet ortamı söz konusudur. Ülkelerin amacı, rekabet yaratarak vergi oranlarını düşürmek ve yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek istemeleri olduğunu söylemek yerinde olacaktır.

Ülkeler DYY’i artırmak için hem kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmekte hem de yatırımlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak için çabalamaktadırlar. Bazı ekonometrik modeller farklı sonuçlar gösterse de DYY’i ile vergi oranları arasında doğru orantılı bir korelasyonun olduğu kabul görmektedir (Öz ve Yaraşır, 2010: 13).

Tablo2: Türkiye’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranları (%)
(2000-2022)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranları (%)
2000	33
2001	33
2002	33
2003	30
2004	33
2005	30
2006	20
2007	20
2008	20
2009	20
2010	20
2011	20
2012	20
2012	20
2014	20
2015	20
2016	20
2017	20
2018	22
2019	22
2020	22
2021	25
2022	23

Kaynak: (OECD.STAT, 2022) Erişim: 13.05.2022’den tarafımızca oluşturulmuştur.

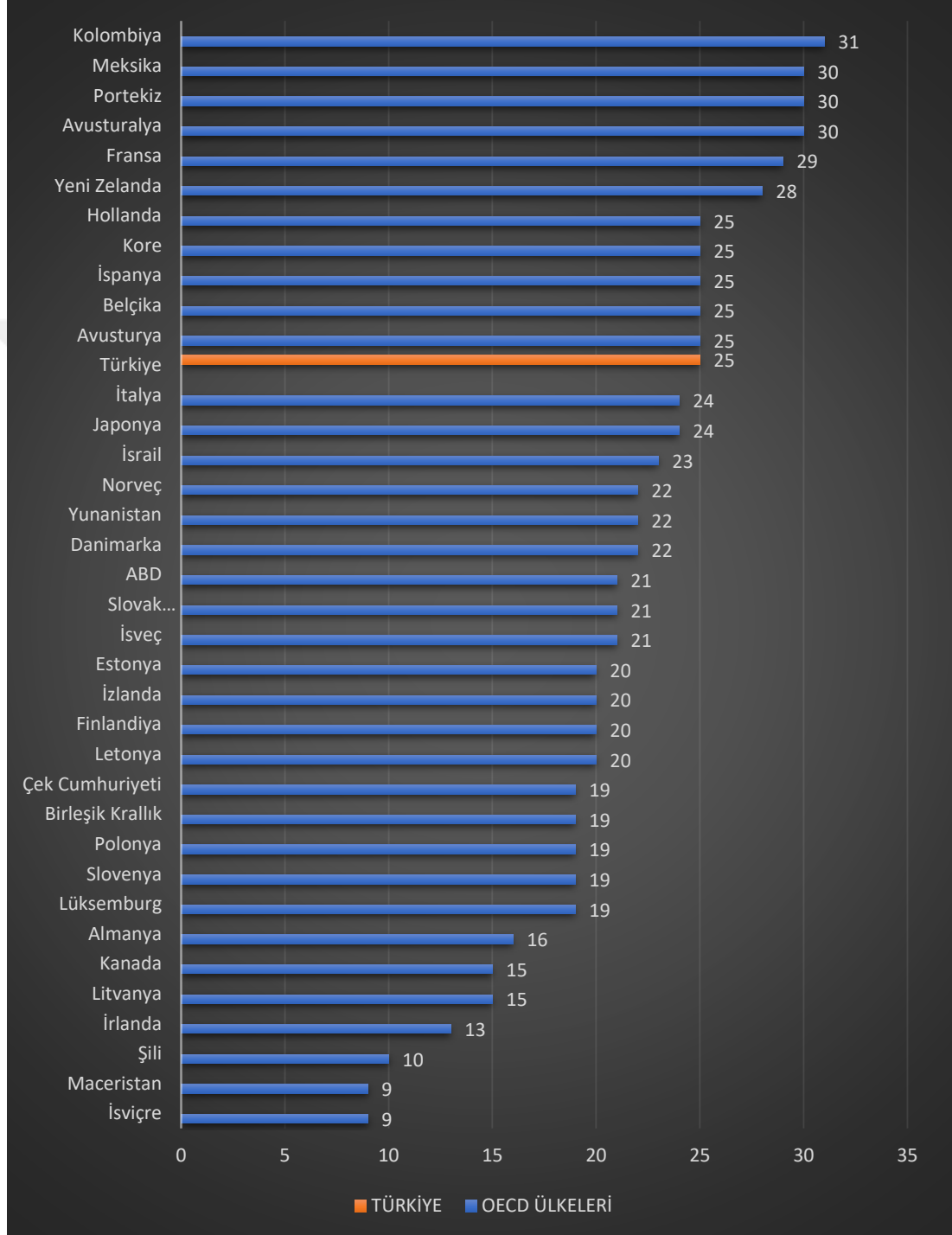
Tablo 2’de ise Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranlarına yer verilmiştir. 2000 ve 2022 yılları baz alındığında, 2000-2002 yıllarında kurumlar vergisi oranları %33 seviyesinde sabit kalırken, 2003 yılında %30 seviyesine düşmüş ve tekrar 2004 yılında %33 seviyelerini görmüştür. 2006-2022 yılları arasında kurumlar vergisi oranlarında en yüksek orana sahip olan yıl 2004 yılı olduğunu söylemek yerinde olacaktır. 2006-2017 yılları arasında ise söz konusu tablodaki yıllar itibariyle en düşük seviyede kalmıştır. 2018 yılında ise 2017 yılına kıyasla kurumlar

vergesi oranında %10'luk bir artış meydana gelmiştir. 2021 yılında %25'e yükselen bu oran 2022 yılında ise %23 ile sabit kalmıştır.

Bazı OECD ülkelerinde ve Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranları Tablolar ile incelenmiştir. Grafik 1'de ise 2021 yılı için 'Yüksek Kurumlar Vergisi Oranı Uygulayan OECD Ülkeleri ve Türkiye Karşılaştırması' yapılacaktır.



Grafik1: Yüksek Kurumlar Vergisi Oranı Uygulayan OECD Ülkeleri ve Türkiye Karşılaştırması (%) 2021



Kaynak: (OECD.STAT, 2022) Erişim: 12.05.2022'den tarafımızca oluşturulmuştur.

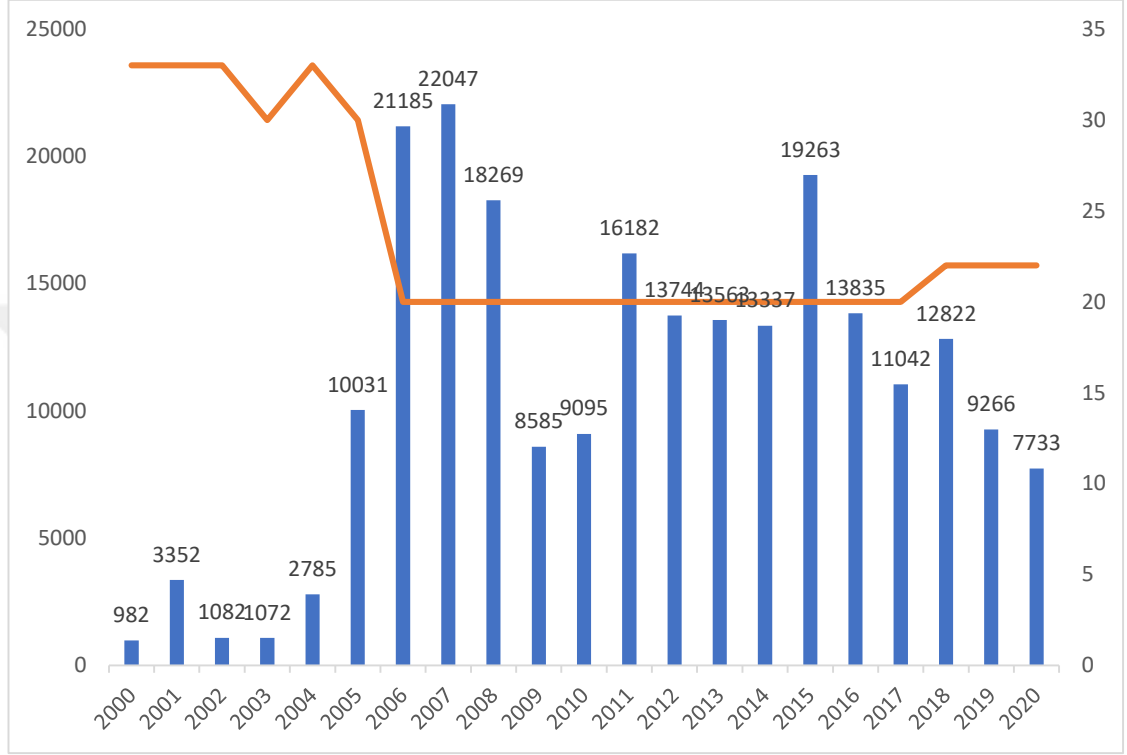
OECD'nin 20 kurucu üyesi bulunmaktadır (Türkiye, ABD, Avusturya, Kanada, Fransa, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, İtalya, İngiltere, Belçika, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, İsveç, İspanya, İzlanda, Norveç, Portekiz). Bu ülkelere ek olarak, ilerleyen yıllarda, Japonya, Finlandiya, Avustralya, Güney Kore, Meksika ve Yeni Zelanda “üye” olarak Örgüte katılmışlardır. Sovyetler Birliği'nin dağılması sonrasında, 1990'lı yılların başında Batı ile entegrasyon süreçlerine hız kazandırmak için Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti ile Slovakya da Örgüte “üye” olarak kabul edilmişlerdir. Estonya, İsrail, Slovenya ve Şili 2010 yılı içinde üye olarak Örgüte katılmıştır. Son olarak, Kolombiya üye olmuştur. Halihazırda, Örgütün 37 üyesi bulunmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2022).

Grafik 1'deki verilerden görüleceği üzere, Türkiye, OECD ülkeleri arasında 2021 yılı için en düşük kurumlar vergisi oranına sahip 26. ülke konumundadır. Çünkü 2021 yılı itibarıyla, Türkiye'nin uyguladığı kurumlar vergisi oranı %25'tir. Diğer bir ifadeyle, kurumlar vergisi oranlarının minimum tutulması gereken bir ortamda, hatta uluslararası vergi rekabeti kapsamında gelişmiş ülkeler dahil olmak üzere, pek çok ülkenin söz konusu oranlarını düşürdüğü bir ortamda, Türkiye en yüksek kurumlar vergisi uygulayan 12. ülke konumundadır.

Genel bir görüş olarak, düşük vergiler gibi özel teşvikler, DYY'de çok büyük bir etkiye sahip olmasa da DYY kararlarında belirleyici olan faktörler arasındadır (Kurtaran, 2007: 375). Türkiye'de 2000-2016 yılları arasında DYY girişi ile kurumlar vergisi oranları arasındaki ilişki ayrıntıları ile incelenecektir.

Yararlı vergi rekabetinin gerçekleşme sürecini ve söz konusu olumlu etkilerinden ‘vergi oranlarındaki indirimler ve yabancı sermaye miktarında artış’ başlığı bir başka bakış açısı ile Grafik2’te incelenecektir.

Grafik2: Türkiye’de Yıllar İtibariyle Doğrudan Yabancı Yatırım Girişi ve Kurumlar Vergisi Oranı İlişkisi (%) (Milyon Dolar) 2000-2020



Kaynak: (OECD, 2022), (TÜRMOB,2022), (Eğilmez, 2021) Erişim: 25.06.2022’den yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

DYY, bir şirketin üretim sürecini, kurulu bulunduğu ülkenin sınırlarının ötesine taşıyarak ana merkezinin dışındaki ülkelerde üretim tesisi kurması veya mevcut üretim tesislerini satın alması olarak tanımlanır. Bir ülkede yerleşik kişilerin diğer bir ülkede bir iş girişiminin veya gerçek mülkün önemli ölçüde mülkiyet ve yönetiminde yer alınması da DYY olarak ifade edilir (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 650).

2000, 2001 ve 2002 yıllarında, Türkiye’nin uygulamış olduğu kurumlar vergisi oranı %33’tür. Söz konusu yıllar itibariyle, kurumlar vergisi oranlarının en

yüksek düzeyde olduğunu görülmektedir. Bununla birlikte, en düşük DYY girişinin yine bu yıllar arasında olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye'ye toplam uluslararası doğrudan sermaye girişi 2005 yılında 10.0 milyar dolar iken 2006 yılında 21.1 milyar dolara yükselmiştir. Bu artışın sebebi, tam anlamıyla kurumlar vergisi oranları olmasa da belirleyici bir unsur olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Çünkü 2005 yılında %30 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı, 2006 yılında %20 ye kadar düşürülmüştür.

2017 yılında, Türkiye'de, DYY girişi, 11.0 milyar dolardır. 2020 yılında ise bu rakam 7.7 milyon dolardır. Diyebiliriz ki, 3.3 milyar dolarlık bir azalış yaşanmıştır. Yabancı sermaye yatırımlarının azalmasında, yüksek oranlı vergilerin öneminin büyük olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü 2017 yılında Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranı %20 iken, 2020 yılına gelindiğinde %22 oranına yükselmiştir.

Sonuç itibariyle, vergi rekabetinin artmasının altında yatan nedenlerden birisi bahsedildiği gibi uluslararası sermaye hareketliliğinin artmasıdır. Uluslararası sermaye hareketleri ile ilgili olarak da ülkeler arasındaki vergi tarafsızlığının sağlanmasının gerçekleştirilmesi de önemli ve gerekli olmaktadır. Bununla birlikte, vergi rekabeti çerçevesinde, yabancı sermaye yatırımlarının artmasında düşük oranlı vergilerin ve vergilendirme ilkelerinin önemi büyüktür (Öz ve Yaraşır, 2010: 17).

Ülkeye gelen bu ilave sermaye ile yeni istihdam alanları oluşturulacak ve işsizlik azaltılabilecektir. Vergi oranlarının düşmesi üretimin maliyetlerinin azalmasına imkân tanıdığından fiyatlar genel seviyesi de makul seviyelerde kalacaktır (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 127). Gelişmekte olan ülkelere giriş yapan sermaye ile birlikte ülkede yatırımlar artmakta ve büyüme hız kazanmaktadır. Fakat sermaye girişi, beraberinde finansal piyasalarda kırılganlıklara sebep olabilmektedir. Finans piyasalarında yaşanabilecek hızlı bir sermaye çıkışı, ülkeyi finansal krize götürebilmektedir. 1994 Peso krizi ve 1997 Asya krizi bu konuda bir ders niteliğine sahiptir. Bu tür finansal krizler yaşamamak için, sermaye ve cari hesaplar için uygun

ekonomik reform dizisinin belirlenmesi ve uygun bir bankacılık sisteminin kurulması gereklidir. Ayrıca, sermaye girişi sırasında yerli bankacılık sisteminden kaynaklanan aksaklıklardan finans sisteminin korunması gereklidir (Doğan ve Kabayel, 2016: 80).

Vergi Gelirlerinin Daha Etkin Kullanımı ve Verimli Kamu Harcamaları

Vergi rekabetinin diğer avantajlarından birisi de daha etkin kamu hizmeti sunulmasıdır. Vergi rekabetinin uygulandığı ülkenin tercih edilebilmesi için o ülkede sunulan kamu hizmetlerinin diğer ülkelere göre daha etkin olması gerekmektedir. Bu nedenle devletlerin “vergi- kamu harcaması bileşimi” en uygun biçimde oluşturmaları gerekmektedir. Hiç şüphesiz vergi ödeyicileri, kendilerine en uygun vergi sistemini uygulayan ve etkin kamu hizmeti sunan ülkelere doğru yönelmesi ile devletin daha fazla kamu gelirlerine kavuşması sağlanabilecektir (Armağan ve İçmen, 2012: 148).

Vergi rekabeti ile hükümetler kişilerin başka yerlere kaçışını engellemek için onların ihtiyaçlarına daha duyarlı yaklaşmakta ve onlara daha iyi kamu hizmeti sunma çabası içine girmektedir. Artık küreselleşme sürecinde çeşitli şekillerde vergi sistemlerini değiştiren hükümetler diğer ülkelerin vergi sistemlerini de etkilemektedir. Ülkeler, mükelleflere diğer ülkelerin sağladığı avantajları sunarak da gelir toplama performansında bir artışı yaratmak, kamu harcamalarının verimliliğini ve kalitesini artırmak, mali disiplini sağlamak gibi amaçlarla da karşılaşmaktadır (Öz ve Yaraşır, 2010: 19). Bir başka ifadeyle, ülkedeki yabancı sermaye girişleri ile birlikte kalkınma yolunda da önemli adımlar atıldığını söylemek mümkündür.

Sonuç olarak, vergi rekabetinin olumlu etkileri, bir başka ifadeyle, yararlı vergi rekabetinin ülkelere sağladığı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çiçek ve Uğur, 2020: 41);

- Doğrudan vergi oranları düşürülerek vergi tabanı genişletilip toplam gelirden artış sağlanabilir,
- Vergi rekabetiyle birlikte, kaynakların daha verimli dağıtılarak kullanılmasını sağlayıp dünya genelinde yaşam standartları artırılabilir,
- Vergi indirimi sonucunda vergi gelirlerinde düşüş yaşayan ülkeler kamu hizmetlerini seçmenlerin tercihlerine göre daha etkili bir şekilde kullanabilir,
- Vergi rekabeti, yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir,
- Vergi rekabeti, yatırımlarda artış sağlayarak istihdamı artırabilir,
- Mali disiplin sağlanabilir,
- Yüksek vergi oranları, mükellefleri vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya yönlendirmektedir. Vergi rekabeti sonucu, vergi oranlarının indirilmesi, vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilir.

2.1.2.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri

Vergi rekabeti genel olarak, vergi politikası yoluyla ulus ekonomileri arasındaki yabancı sermayeyi çeken ve ekonomik rekabet gücünü arttıran bir rekabet olarak tanımlanmaktadır (Doğan ve Kabayel, 2016: 81). Vergi rekabeti, eğer, ölçsüz bir şekilde ülkelerin vergi oranlarını dibe doğru bir yarışa götürüyorsa ve bundan dolayı vergilendirilebilir matrahların vergi dışına çıkmasına sebep oluyorsa, artık zararlı bir duruma gelmiş olarak nitelendirilebilir (Kargı ve Yaygır, 2016: 6).

OECD ülkeleri tarafından hazırlanan raporlarda zararlı vergi rekabetinin kriterleri belirlenmiştir. Bu kriterler Şekil 1’de olduğu gibidir (Çiçek ve Uğur, 2020: 42).

Şekil 1: Zararlı Vergi Rekabetinin Oluşum Aşamaları



Kaynak: : (OECD, 2022), (Çiçek ve Uğur, 2020: 42)' den yararlanarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerini ‘Mali Bozulma’ ve ‘Adaletsiz Vergi Yüğü Dağılımı’ olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür.

Mali Bozulma

Vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olabilmesidir. Vergi rekabeti sonucu kaynaklarını etkin bir biçimde vergilendiremeyerek, gelirleri giderlerini karşılamayacak duruma gelen ülkeler dibe doğru bir yarış içerisinde girerek yanlış vergi politikaları uygulayabilmekte ve bunun sonucunda ülkelerin vergi matrahları erozyona uğrayarak mali bozulma gerçekleşebilmektedir (Kargı ve Yayğır, 2016: 7). Mali bozulma başlıca üç şekilde vergi gelirlerinde azalmaya neden olur (Giray, 2005: 111):

1. Hareketli faktörlerden sağlanan gelirlerin daha düşük oranda (bu vergi oranlarının, Laffer eğrisinin yukarı eğilimli bölgesinde olduğu varsayılmaktadır) vergiye tabi tutulması nedeniyle gelirlerin azalması.
2. Hareketli faktörlerin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kayması, doğrudan yüksek vergili ülkenin vergi matrahında aşınmaya neden olur.
3. Hareketli faktörlerin başka yerlere gitmesi, yüksek vergi uygulayan ülkelere hareketli olmayan faktörlere daha düşük ödeme yapılmasına ve bunların vergi matrahlarının azalmasına neden olabilir.

DYY’den, vergi rekabetinin olumlu etkileri alt başlığı altında bahsetmiş, ayrıntılarını ve ülke karşılaştırmalarını tablolar ve grafikler yardımı ile açıklamıştık. Ülkeler, vergi rekabeti ile her ne kadar yabancı sermaye yatırımlarını ülkelere çekmeyi başarmış olsalar da aslında diğer ülkeleri olumsuz olarak etkilemektedirler. Bu olumsuzluk, söz konusu ülkelerin vergi gelirlerinde azalma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, X ülkesinin kendine çektiği DYY, Y ülkesinin vergi

gelirlerinde azalma yaratarak, mali bozulmaya sebep olacak, önemli vergisel sorunlar ortaya çıkacaktır.

Ülkelerin yabancı sermayeyi çekmek için vergi oranlarında yaptıkları değişiklikler sonucu vergi yükü dağılımı da olumsuz etkilenmektedir. Vergi rekabetiyle daha az hareketli olan emek gelirleri üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Böylelikle, vergi yükü sermaye gelirlerinden emek gelirlerine doğru kaymakta, vergilemede eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Hâlbuki bir vergi sisteminin adilliğinden bahsedebilmek için toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payının daha fazla olması beklenir (Peker ve Kılıçer, 2014: 168).

Vergi rekabeti, serbest piyasa önünde bir engel oluşturmaktadır. Vergileme kaynaklı faktörler, yatırım ve tasarruf kararlarında sapmalara yol açabilmektedir. Nitekim yatırımların getiri oranları düşünülmeden, etkinlik analizi yapılmadan, vergisel avantajlara bakılarak yapılması etkinlik kaybına yol açmaktadır (Kargı ve Yaygır, 2016: 7). Ayrıca, vergi rekabeti, kamu harcamalarında azalmaya ve refah devletinin zarar görmesine de sebep olmaktadır. Vergi gelirlerindeki azalma, devletlerin yaptıkları kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan kaynağın azalmasına yol açabilir. Bu durumda ise öncelikle kamu harcamalarının kalitesinde bir azalmaya, zamanla ülkenin refah sisteminde sorunlara neden olabilmektedir. Özellikle, gelişmiş ülkelerin ayrıntılı sosyal güvenlik sistemlerine sahip olması nedeniyle kamu harcamaları yükseldiği için refah düzeyindeki sorunların etkileri bu ülkelerde daha fazla kendisini göstermektedir (Armağan ve İçmen, 2012: 149).

Vergi gelirlerini etkileyen diğer faktör ise DYY’de motor işlevi gören ÇUŞ’un yaptıkları işlemlerle ilgili olan faaliyetleridir. İki ülkedeki vergi sisteminin bileşenleri ve ilişkili vergi oranlarına bağlı olarak, ÇUŞ malları transfer ederken fiyatlarını manipüle etme dürtüsüne sahip olabilmektedirler. Bu durumda, transfer fiyatlaması dar anlamda vergi amaçları ile özdeşleşebilmektedir. Yani transfer

fiyatlaması kavramı, ilk olarak, DYY ile ilgili vergisel boyutu akla getirmektedir. Vergiler de bir maliyet unsuru olması sebebiyle özellikle de dünya çapında iş gören ÇUŞ bağlı şirketleri aracılığı ile piyasa ve transfer fiyatlarıyla oynayarak vergi sonrası nihai karlarını en yüksek düzeyde tutmaya çalışmaktadırlar. Ülkeler ÇUŞ'a vergileme alanı ve kapasitesi bakımından bağımlı hale gelmektedirler. Dolayısıyla, ülkeler her yönüyle kontrol edemeyecekleri bu şirketlerin ülkeye verdikleri değerin daha sonraki yıllarda değişmesi durumunda vergileme kapasitesi sorunu daha da belirgin hale gelecektir (Öz ve Yaraşır, 2010: 21).

Sonuç olarak, hem transfer fiyatlaması yolu hem de kar amaçlı yatırımcıların, en uygun ülkeye yatırım yapması söz konusu olduğunda ülkelerin vergi gelirlerinde yaşanacak olan azalma kaçınılmazdır. Bu durum, gelir dağılımında da olumsuz etkiler yaratacaktır.

Adaletsiz Vergi Yüğü Dağılımı

Vergi yükünün dağılımındaki bozulma, gelir ve varlıklar üzerinden alınan vergilerden, genel olarak daha az müterakkilik gösteren tüketim vergileri gibi dolaylı vergilere doğru kaymaya neden olur (Giray, 2005: 112). Vergi yükünün sermayeden, emek, gayrimenkul ve harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adilliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum, bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır (Kargı ve Yayğır, 2016: 7).

Tablo3: Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) 2006-2020

YILLAR	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
2006	68,53	31,46
2007	66,07	33,92
2008	64,89	35,10
2009	64,54	35,45
2010	68,38	31,61
2011	67,66	32,33
2012	66,81	33,18
2013	69,20	30,79
2014	67,54	32,45
2015	68,48	31,51
2016	67,28	32,71
2017	67,04	32,95
2018	62,76	37,23
2019	61,84	38,15
2020	66,25	33,74
2021	64,05	35,90
2022	60,06	39,93

Kaynak: (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022) Erişim Tarihi: 16.05.2022’ den yararlanarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo3’te 2006-2022 yılları arasındaki 17 yıllık dönemde dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırmasına göre, Türkiye’deki vergi gelirlerinin dağılıma yer verilmiştir. 2006 yılında dolaylı vergilerin oranı %68,53, dolaysız vergilerin oranı ise %31,46’dır. 2013 yılına gelindiğinde, dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı %69,20 olmuştur. Genel olarak bakıldığında, 17 yıllık dönemde, dolaylı vergilerin oranının %69’un üzerine çıktığı yıllar olmuştur. Bununla birlikte, en düşük olarak %60’lı paylara sahip olduğu yıllar da olmuştur.

Küreselleşme süreci yaşanan yıllarda, özellikle de kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler, dolaylı vergilerin artmasının en önemli sebebi olduğunu söylemek mümkündür. Dolaylı vergilerde 2013 yılında büyük bir artış yaşanırken,

aynı yıl için dolaysız vergilerde pay, %33'lerden %30'lara düşmüştür. Aynı oranlar AB ülkeleri için tam tersine bir durumdur.

Bir vergi sisteminin adilliğinden söz edebilmek için toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının fazla olması gerekmektedir. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, 2006'da vergi gelirlerinin %18,9'u dış ticaretten, %50,1'i mal ve hizmetlerden, %2'si servetten ve %29,2'si gelirden alınan vergilerden karşılanmaktadır. Genellikle, hükümetlerin vergi rekabeti ile sınırlandırılmaları, hükümetlerin tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler üzerine yönelmelerine ve sermaye üzerinden alınan vergiler lehine bir durum sergilemelerine sebep olmaktadır. 2006 tahsilat payları bu durumun açık tezahürüdür. Aynı zamanda, dolaysız vergilere göre tüketim vergilerinin payının artması vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün adaletli dağılmadığı ve mobil olan faktörlerden daha çok mobil olmayan faktörler üzerinde bu yükün çoğunluğunun kaldığını göstermektedir (Öz ve Yaraşır, 2010: 23). Eğer bir ülkede dolaylı vergilerin tahsilatı, dolaysız vergilere göre daha baskın ise o ülkede vergi kültüründen söz edilmesi pek mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, bu kültür tam olarak yerleşmemiş ya da yerleşmiş olsa bile tam bir olgunluğa ulaşmamıştır.

Vergi kültürü; ulusal vergi sistemi ile bağlantılı tüm resmi ve gayri resmi kurumları kapsayan, bunlar arasındaki ilişkileri ülkenin kültürüne ve tarihi geçmişine dayandıran uygulamaların bütünüdür. Ayrıca, bir ülkedeki vergilendirme geleneği ve vergi kültürü aktörlerinin etkileşimini “dürüstlük”, “adalet” ve “görev duygusu” gibi kültürel değerlerle birlikte düşünülmesi gerekmektedir (Yöney, 2019: 24). Genellikle, vergi kültürünün de belli bir olgunluğa geldiği, gelişmiş olan ülkelerde, toplam vergi gelirleri içinde, dolaylı vergilerin payları daha düşük düzeylerde gerçekleşmektedir. Fakat bunun aksine, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bu durum tam tersinedir ve dolaysız vergilerin payları daha düşüktür. Haliyle gelişmiş ülkelere kıyasla bir vergi kültürü söz konusu değildir.

Özetle, Tablo3'ün anlamı şudur: Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) başta olmak üzere Türkiye'de dolaylı vergilere dayalı bir vergi sistemi söz konusudur. Bu nedenle de vergi rekabetinin olumsuz etkileri söz konusudur. Genel olarak, ülkemizde adaletsiz bir vergi yükü dağılımı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Sonuç olarak, vergi rekabetinin olumsuz etkilerine, yani zararlı vergi rekabetine genel bir çerçeve içerisinde bakacak olursak (Kargı ve Yaygır, 2016: 7-8):

1. Vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olabilmesidir. Vergi rekabeti sonucu kaynaklarını etkin bir biçimde vergilendiremeyerek, gelirleri giderlerini karşılamayacak duruma gelen ülkeler dibe doğru bir yarış içerisine girerek yanlış vergi politikaları uygulayabilmekte ve bunun sonucunda ülkelerin vergi matrahları erozyona uğrayarak mali bozulma gerçekleşebilmektedir.
2. Vergi rekabeti vergilemede ve gelir dağılımında adaletsizliğe neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaymaktadır. Vergi yükünün sermayeden, emek, gayrimenkul, harcama vergileri üzerine kayması vergi sisteminin adillliğini ve bütünlüğünü zedelemekte ve bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum, bazı mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltarak vergi kaçırmasına sebep olmaktadır.
3. Vergi rekabeti serbest piyasa önünde bir engel oluşturmaktadır. Vergileme kaynaklı faktörler, yatırım ve tasarruf kararlarında sapmalara yol açabilmektedir. Nitekim yatırımların getiri oranları düşünülmeden, etkinlik analizi yapılmadan, vergisel avantajlara bakılarak yapılması etkinlik kaybına yol açmaktadır.
4. Vergi rekabeti kamu hizmeti sunumunda etkililiği bozabilir. Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler vergi oranlarında indirimde gitmek zorundadırlar. Dolayısıyla, vergi kaybına uğrayan devletlerin gelir sağlama ayağı sakat kalmaktadır. Gelir ayağı sakat kalan devletler, bu açığı kapatmak

için iç ve dış borçlanmaya gitmekte ya da kamusal hizmetleri sınırlandırabilmektedir.

5. Vergi rekabeti sosyal devlet anlayışının zarar görmesine sebep olabilmektedir. Vergi rekabetini savunanların argümanlarının temelinde kamu harcamalarının özel harcamalara göre kötü olduğu görüşü yatmaktadır. Hâlbuki refah devleti sadece ekonomik açıdan değerlendirilmemektedir. Verimlik, muhasebe tutar gibi fayda maliyet hesapları yapılarak hesaplanamaz. Maliyetleri düşürmek mümkündür. Ancak bu durumda başka dışsallıkların ortaya çıkması beklenmelidir. Vergi rekabeti savunulurken hareket maliyetleri ve engelleri hesaba katılmamaktadır. Dolayısıyla, vergi rekabeti aslında pahalı bir rekabet olmaktadır.

2.1.3. Vergi Rekabeti Uygulamasında Kullanılan Araçlar

Ülkeler, ulusal ve uluslararası alanda, vergi rekabetinin sağlanması için farklı araçlardan faydalanırlar (PwC, 2022). Dolayısıyla, beklenen sonucun ortaya çıkması için farklı yöntemler bulunmaktadır (Küçüköğlu ve Taş, 2019: 580). Söz konusu araçlardan faydalanmalarının amacı, piyasalarda hareket halinde olan sermayeyi, kendi ülkelerine çekebilmektir. Bu sebeple, ülkeler, vergi mevzuatlarında, içeriği ‘avantaj’ olan bazı hükümlere yer vermektedirler.

Yükümlülere sağlanan vergisel avantajlar sayesinde, ülkelerin tercih edilir hale gelmesi sağlanmaktadır. Vergi rekabetinde kullanılan araçlar arasında, vergi rejimlerinin dayanağı olan, kanuni düzenlemeler olabilir. Ayrıca, vergi sisteminin dışındaki bazı idari işlemlerle ilgili düzenlenmelerden de oluşabilmektedir. Bu sayede, yatırımları bulundukları yerde tutabilmek ya da yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek mümkün hale gelmektedir (Armağan ve İçmen, 2012: 150). Ülkeler, uluslararası sermayeyi kendi ülkelerine çekerken; vergi oranı indirimlerini, serbest bölgeleri, vergi tatili uygulamalarını ya da sistemlerini yenileyerek ikili gelir vergisi

uygulamalarını kullanabilmektedir. Bunların yanında hızlandırılmış amortisman, yatırım kredileri, KDV desteği, Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) gibi vergisel teşvik türleri de kullanılmaktadır (Peker ve Kılıçer, 2014: 169).

Verginin; mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarına bağlı olarak, gerçekleştirilmek istenen amaçlar doğrultusunda, mükellefleri belirli tutum ve davranışlara yönlendirmek amacıyla getirilmiş olan vergi kolaylıklarına “vergi teşviki” denilebilir (Akdoğan, 2013: 158). Vergi rekabetinin araçları arasında, vergi teşvikleri de sayılabilir. Örneğin; bir ülke, mobil sermayeyi çekmek için vergileri kullanmak isteyebilir. Fakat, bu durum, bazı olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Bu nedenle, yeni ve mobil yatırımları amaçlayan bir teşvik, daha çok tercih edilir. Böylece, ülkeler, hem gerektiğinde rekabetçi bir vergi sistemine izin verecek hem de mevcut sermaye ve hareketsiz faaliyetlerden gelir sağlayacaktır (Klemm, 2009: 8).

Vergi teşvikleri, amaçları farklılık gösterebilir. En temel amaçları, yatırımları teşvik etmek ve dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını yurt içine çekmektir. Ancak, bu iki genel amacın dışında, bazı gerekçelerle de vergi teşvikleri kullanılmaktadır. Bu gerekçelerin başında ise işsizliğin azaltılması, belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyet türlerinin teşviki ve bölgelerarası gelir ve kalkınma farklılıklarının azaltılması gelmektedir (Tekin, 2006: 302). Ayrıca vergi teşviklerinin diğer faydalarını; sermaye ve teknoloji transferleri ile istihdam artışı ve az gelişmiş bölgelerdeki koşulların iyileştirilmesi şeklinde sıralamak mümkündür. (Putra, 2002: 10).

Teşvikler amaçları itibariyle değerlendirildiğinde, ekonominin genelini ya da belli bir dalını hedef aldığı görülmektedir. Ekonominin tamamını hedef alan teşvik araçları genel, belli bir ekonomik faaliyeti veya ekonomik alanı hedefleyen ve seçicilik kıstasları olan teşvik araçları özel teşvik araçlarıdır (Topal, 2016: 44). Vergi rekabeti uygulamasında kullanılan araçlar; “Genel Amaçlı Teşvikler” (GAT) ve “Özel Amaçlı Teşvikler” (ÖAT) olmak üzere iki grupta incelenecektir.

2.1.3.1. Genel Amaçlı Teşvikler

Vergi teşvikleri, dünya çapında yaygındır ve sürekli gelişmektedir (Klemm, 2009: 3). Küreselleşme sürecinde ülkeler, yatırım cazibelerini artırıcı politikalara yönelmektedir. Aynı zamanda, söz konusu ülkeler, yatırım ikliminin iyileştirilmesine yönelik reformlar uygulayarak, etkili enstrümanlar geliştirmeye çalışmaktadır. Dolayısıyla, bu çabaların uzantısı olan politikaların, en önemli araçları konumundaki teşviklerin, yabancı yatırımlara yönelik kullanımı yaygınlaşmaktadır. Ayrıca ulusal ve uluslararası düzlemde ortaya konulan mücadele bir tür “teşvik rekabeti” halini almaktadır (Saraç, 2006: 104).

GAT; ülke sınırları içindeki, yerleşik olan ve/veya olmayan tüm vergi ödevlilerinin elde ettikleri tüm vergilendirilebilir gelirlere uygulanan teşvik türüdür (Armağan ve İçmen, 2012: 151). GAT, ülkedeki sermaye yatırımlarını desteklemek amacı ile kullanılır (PwC, 2022). Bu anlamda, gelir, kurumlar, tüketim ve servet vergilerinde genel bir indirim uygulanması veya bazı vergilerle ilgili stopaj uygulamalarının şahıs ve tüm şirketler için gelirin türüne bakılmaksızın kaldırılması, GAT uygulamalarına örnek olarak gösterilebilir (Armağan ve İçmen, 2012: 151). Kısacası, GAT’ın asıl amacının, ülkelerin yatırım kapasitelerini artırmak olduğunu söylemek yerinde olacaktır.

Vergi teşviki, çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilmektedir. Bir vergi düzenlemesine vücut veren ve mükellef açısından yük yaratan her türlü düzenlemenin; belirli şartların yerine getirilmesine bağlı olarak, aranmaması, hafifletilmesi ya da yumuşatılması yoluna gidebilmektedir (Akdoğan, 2013: 158). GAT, mükellef ayrımı yapmadan, teşviklerin konusuna giren tüm faaliyetlerde uygulanmaktadır (Doğan ve Kabayel, 2016: 78). Günümüzde ülkeler, GAT kapsamında; hızlandırılmış amortisman, zarar mahsubu, yatırım indirimi, finansman fonu, gümrük vergisi iadesi gibi birçok araca yer vermektedir (Saraç, 2006: 104).

2.1.3.2. Özel Amaçlı Teşvikler

ÖAT ise belirli sektörlerde faaliyet gösteren kişiler veya şirketlerin yararlandığı teşviklerdir (PwC, 2022). Yurtiçi mükellefleri kapsam dışı tutan ve sadece yerleşik olmayan, yabancı mükellefleri hedef alan ve hacim itibarıyla bir veya birkaç firma ve bireyin yararlanabildiği vergi teşviklerini kapsamaktadır (Saraç, 2006: 104). Yani ÖAT’de, GAT’ın aksine, bir sınırlama söz konusudur.

ÖAT’deki sınırlama; bazı gelir türleri veya sektörler için olabileceği gibi yine belli kategorideki vergi ödevlileri için yapılmış olabilir. Bu bağlamda, sadece imalat ve finans sektörüne uygulanan vergi oranı indirimi, yalnızca yabancıların kazançlarına uygulanan vergi indirimi veya yerleşik olmayanların faiz gelirleri üzerindeki stopaj uygulamasının kalkması ÖAT’lere örnek olarak gösterilebilir (Armağan ve İçmen, 2012: 151). Günümüzde serbest bölge girişimleri yanında “vergi tatili”, “ikili vergi rejimi” ve “sosyal damping” gibi uygulamalar ÖAT kapsamına girmektedir (Saraç, 2006: 104). ÖAT’lerin söz konusu olduğu durumlarda, bahsedilen avantajların yanı sıra, bir takım dezavantajlar da ortaya çıkacaktır. Bu da beraberinde bazı tartışmaları ve eleştirileri getirmektedir.

Yararlanılan teşvik araçları ve yarattığı etkiler, faaliyet türlerine göre farklı olabilmektedir (Topal, 2016: 44). ÖAT içinde, özellikle yatırım için verilen teşvikler, ülkede gelir kaybı yaratması ve yabancı yatırımcı için çok büyük finansal fayda sağlamasına karşılık, yerel yatırımcılar için birçok olumsuzluğa yol açtığından dolayı eleştiri konusu olmaktadır (Armağan ve İçmen, 2012: 151). Bu eleştirinin sebebi, söz konusu teşviklerin, ulusal kimlik farklılığından hareketle aynı alanda faaliyet gösteren mükellefler arasında vergi adaletini ciddi şekilde göz ardı eden uygulamalara dönüşebilme potansiyeli taşımalarıdır (Saraç, 2006: 104). Ayrıca gelişmekte olan ülkeler, vergi teşvikleri aracılığıyla ekonomik büyümeyi teşvik etmeyi amaçlar iken, önemli derecede vergi gelirinden vazgeçerek kaynak aşınmasına maruz kalmaktadır.

Bu sebeple, gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi teşvikleri, ülkenin gelir tabanına zarar verebilmektedir (Doğan ve Kabayel, 2016: 78).

Teşvikler faaliyet türüne göre değiştiği gibi, yatırım aşaması, üretim aşaması, üretim sonrası aşamalarına göre de farklılıklar göstermektedir. Ekonomik gelişme sürecinde, kalkınmanın ilk aşamalarında iktisadi ve mali teşviklere ağırlık verilir. İleri aşamalarda ise idari ve teknolojik teşvik araçlarının daha fazla öne çıktığı görülmektedir. Uygulama biçimlerine göre, teşvikleri beş gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; ayni teşvikler, nakit teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefaletler ile diğer bazı teşvik uygulamalarından meydana gelmektedir (Topal, 2016: 44).

Tablo 4’te vergi rekabetinde kullanılan teşvik araçları beş başlık altında incelenecektir. Söz konusu araçlar; ayni teşvikler, nakdi teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefaletler ve diğer teşviklerdir.

Tablo4: Vergi Rekabetinde Kullanılan Teşvik Araçları

AYNI TEŞVİKLER	NAKDİ TEŞVİKLER	VERGİ TEŞVİKLERİ	GARANTİ VE KEFALETLER	DİĞER TEŞVİKLER
-Arsa ve arazi tahsisi -Bina temini	<u>A.KARŞILIKLI</u> -Uygun koşullu krediler (düşük faiz, uzun vade)	<u>A.GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİKLERİ</u> -Vergi muafiyeti -Zarar mahsubu -Hızlandırılmış amortisman -Yatırım indirimi -Vergi kredisi	-Kredi garantileri -Yüksek ticari risk taşıyan projeler için kamu kaynaklı risk sermayesi katılımı -Ekonomik ve ticari riskleri kapsayan ayrıcalıklı kamu sigortası	-Altyapı Hazırlanması -Ucuz enerji desteği -Ayrıcalıklı kamusal anlaşmalar -Yatırım öncesi hizmetler, finansman kaynakları, yatırım projesi hazırlama ve yönetme, pazar araştırması, hammadde ve altyapı durumu, eğitim know-how veya kalite kontrol geliştirme teknikleri ile ilgili yardımlar
	<u>B.KARŞILIKSIZ</u> -Hibeler -Primler	<u>B.KDV TEŞVİKLERİ</u> -Sermaye mallarının KDV istisnası -Gelişmemiş bölgelere ve/veya bazı ürünlere düşük KDV oran		
		<u>C.GÜMRÜK VERGİSİ TEŞVİKLERİ</u> -Makine-teçhizat , hammadde gibi sermaye mallarına gümrük muafiyeti -Gümrük vergisi iadesi		

Kaynak: (Peker ve Kılıçer, 2014: 172) Erişim: 15.11.2022'den tarafımızca oluşturulmuştur.

Görüldüğü gibi, söz konusu teşvik araçları içinde, genellikle tercih edilen ve uygulanan araç, vergi teşvikleridir. Vergi teşvikleri, hem etki alanındaki kişiler açısından hem de uygulama çeşitliği ve kolaylığı yönünden oldukça zengin, aynı zamanda diğer araçlara uyum açısından, karma biçimde uygulama olanakları en fazla olan araç konumundadır (Peker ve Kılıçer, 2014: 172). Ayrıca bu sayılanlardan farklı olarak uluslararası ortamda serbest bölgeler, vergi tatilleri ve kıyı bankacılığı en çok uygulanan vergi teşvikleri örnekleri arasındadır (Armağan ve İçmen, 2012: 152).

2.1.4. Vergi Rekabetinin Nedenleri

Küreselleşmenin sonucunda artan ekonomik bütünleşme; birey ve işletmelere, yabancı ülkelerde mevcut ekonomik fırsatların avantajlarından yararlanma konusunda daha fazla serbestlik kazandırmıştır. Bunun sonucu olarak, yabancı ülkelerde faaliyette bulunma kolaylaşmaktadır (Yıldırım, 2019: 6). Vergi rekabetinin ana sebebi, sermaye hareketlerinden daha fazla pay alabilmektir (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 644). Uluslararası vergi rekabeti; bir vergi mükellefi için ikamet yeri seçimi, ödemeye razı olduğu makul vergi oranı ve hükümetten bu seçim karşılığında aldığı kamu mal ve hizmet düzeyi ile ilgilidir. (Paientko vd. 2020: 25).

Vergi rekabeti, çeşitli nedenlerden dolayı arzu edilirken, bu nedenlerin en önemlisi, politika yapıcılarını makul vergi politikaları uygulamaya yönlendirerek ekonomik büyümeyi kolaylaştırmaktadır (Mitchell, 2004: 30). Vergiler önceleri ülke içi maliye politikasının aracı olarak kamusal mal ve hizmetleri finanse etmek için kullanılırdı. Günümüzde ise uluslararası ekonomi açısından da önem arz etmeye başlamıştır. Artık devletler dünyadaki sermayeyi ve emeği kendi ülkelerine çekebilmek ve bu şekilde ülkelerindeki yatırımları artırarak iktisadi gelişmelerini hızlandırabilmek amacıyla vergi kolaylıkları sunmayı bir araç olarak görmektedirler (Biçenel, 2006: 11).

Ülkelerin vergi rekabetine başvurma nedenlerini kısaca aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Vergi rekabeti mali disiplini sağlar. Uluslararası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına karşı kamu hizmetleri sunmaya ve vergi yükünün dengeli bir şekilde dağılımının sağlanmasına yönlendirilecektir (Öztürk, 2010: 17). Mali disiplinin sağlanması, başlıca üç şekilde yapılabilir (Giray, 2005: 98);
 - (i) kamu kurumlarının etkin organizasyonu,
 - (ii) sunulan kamusal malların azaltılması ve
 - (iii) vergi matrahı ve vergi oranları kadar, farklı vergi türleri arasında makul bir dengenin sağlanmasıyla gerçekleştirilebilir.
- Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan kilit düşünce, verginin “tarafsızlığı”dır (Edwards ve Rugy, 2002: 22-23). Bu durum, vergi teşvikleri ile giderilebilir. Böylece piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda değiştirilmesi mümkün olabilir (Biçenel, 2006: 12). Kaynak dağılımında etkinlik bu şekilde sağlanacaktır (Öztürk, 2010: 17).
- Vergi, günümüzde kalkınmayı sağlamak için en önemli ekonomik araçlardan biridir. Fertler arasındaki servet ve gelirin yeniden dağıtımı yoluyla sosyal adaleti gerçekleştirmek ve gelir dağılımındaki uçurumları sınırlandırmak ancak vergi ile mümkün olacaktır (Balla, 2021: 121). Ekonomik etkinlik sağlanması ve fiyatlar genel düzeyinin düşürülmesi için adil bir vergi rekabetinin varlığı yararlı olacaktır (Giray, 2005: 98).
- Hükümetler ekonomik çöküntü, bunalım tehdidiyle yükümlülerin zor duruma düşmelerini önlemek üzere de vergi rekabetini sağlayıcı önlemler alabilirler (Biçenel, 2006: 12). Örneğin, işsizlik söz konusu olduğunda, vergi rekabeti için bir ilave teşvik sağlanabilir. Böylece hükümetler oluşacak ilave sermaye ile yaratılan istihdamdan faydalanacaklardır (Giray, 2005: 98).
- Tüm rekabet şekilleri faydalı olduğundan, vergi rekabeti de faydalıdır (Öztürk, 2010:17). Monopol, tüketicinin isteginden daha az üretim ve

etkinsizliği teşvik edeceğinden, monopol olarak arzıcı konumunda olan devlet, doğal olarak etkin olmayabilir (Giray, 2005: 98).

- Çokuluslu girişimler, mevcut emek gücünü ülkede tutmak ve aynı zamanda diğer ülkelerdeki emeği çekebilmek için uluslararası düzeyde rekabetçi vergi sistemine ihtiyaç duyar (Öztürk, 2010:18).
- Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir (Biçenel, 2006: 13).
- Yararlı vergi rekabeti ile hükümetler, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya çalışacaktır (Öztürk, 2010:18). Böyle bir durumda hükümetleri, vergi yükümlülerinin toplam vergi yükü ile aralarında sosyal altyapı yatırımlarının bulunduğu kamu hizmetlerinin kabul edilebilir bir düzeyi arasında uygun bir dengeyi bulmaya zorlayacaktır (Giray, 2005: 99).
- Aynı tip vergiler, her bir ülke için aynı sonuçları vermeyebilir. Örneğin, aynı satış vergileri, tüm bireyler için aynı etkilere sahip olamaz. Zengin yerleşim yerlerindeki tüketiciler bu vergilere daha kolay katlanabilirlerken, marjinal yerleşim yerlerindeki için katlanma daha zor olabilmektedir (Biçenel, 2006: 13). Bu nedenle, tam vergi harmonizasyonu gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde ne istenmekte ne de uygulanabilir olmaktadır (Giray, 2005: 99).
- Uzun dönemde vergi rekabeti, ulusal bütçedeki disiplin ve kontrol etkisini yitirecek, bu da ulusal yasal düzenlemelerin yaklaşmasına yol açacaktır (Öztürk, 2010: 18).

Ülkeler, finans ve sermaye akımlarını kendi ülkelerine çekebilmek adına çeşitli vergisel avantajlar aracılığıyla rekabet güçlerini arttırmaya çalışmaktadır (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 637). Özetle, vergi rekabetinin temel nedeni sermaye ve işgücünün gün geçtikçe artan hareketliliğidir (Biçenel, 2006: 13). Dolayısıyla, vergi rekabetinin genel olarak nedenlerine bakarsak, dört başlıktan söz etmek yerinde

olacaktır. Bu nedenler; teknolojik gelişme, ekonomik serbestleşme, politik serbestleşme ve hukuki serbestleşmedir.

Teknolojik Gelişme

Çağımızdaki hızlı teknolojik dönüşümün etkisiyle ve küreselleşme ile birlikte, sermaye ve işgücünün daha mobil hâle gelmesi, vergi rekabetinin hem bireyler hem de devletler açısından daha yakından takip edilmesine neden olmuştur (Bağdınlı, 2016: 119). Bu değişimin sonucu olarak uluslararası vergi rekabeti, tercihlerin kullanılmasında önemli bir faktör konumuna gelmiştir (Öz ve Yaraşır, 2010: 4). Dolayısıyla, vergi rekabeti, küresel boyutta önemli bir rekabet aracı haline gelmiştir (Doğan ve Kabayel, 2016: 75). Ayrıca teknolojinin gelişmesi ile birlikte, yatırım akımları hız kazanmıştır (Akdoğan Gedik, 2011: 331). Bununla birlikte, dijital bilgi teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ile de para ve bilgi akışı ülkeler arasında ‘real time’ bazında hareket edebilmesine imkanına ulaşmaktadır (Biçenel, 2006: 13-14).

Ekonomik Serbestleşme

Ekonomik serbestleşme; özellikle gelişmekte olan ülkelerin, gelişmiş ülkelerin uluslararası finansal faaliyetlerini kendi ülkelerine çekmek için finans sistemi üzerindeki denetim ve kısıtlamaları kaldırdığı ya da azalttığı yeniden düzenleme uygulamaları ile ekonomilerin uluslararası sermaye akımlarına açılma süreci olarak ifade edilmektedir (Durgun, 2007: 1). Ayrıca ekonomik serbestleşme hem küreselleşmenin bir unsuru hem de küreselleşmeyi hızlandıran bir faktördür (Özel, 2012: 69).

Bir ülkenin ekonomik büyümesi, ülkenin ekonomik serbestleşme derecesiyle yakından ilişkilidir. Ülkenin ekonomik serbestleşme derecesi ise ekonomik özgürlük endeksiyle ortaya konulmaktadır. Dolayısıyla, bir ülkenin ekonomik özgürlüğü ne kadar artarsa, ekonomik refahı aynı oranda artış gösterir ve ekonomik gelişmenin bir fonksiyonu olan vergi gelirleri de buna bağlı olarak artar (Keyifli, 2021: 491).

Vergi rekabeti; insanların sermaye ve / veya emeği, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerden, düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırarak, vergi yüklerini azaltabildiği durumlarda ortaya çıkar. İnsanlar kazandıkları paradan daha fazlasını elde ederler ve iş, tasarruf ve yatırım üzerindeki daha düşük vergi oranları nedeniyle ekonomik performans artar. Vergi rekabetini tanımlayan sermaye hareketliliği, devlet suistimallerine karşı da koruma sağlar (Mitchell, 2004: 25). Bunun sonucu olarak, yatırımlar ve yerleşme kararları, vergilemenin doğrudan etkisine daha hassas hale gelmektedir. Ülkeler ise vergi tabanlarının yitirmemek için vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmaktadırlar. Sermaye ve emeğin hareketliliğinin artışına paralel bir olguda vergi rekabeti olmaktadır (Biçenel, 2006: 14).

Politik Serbestleşme

Küreselleşme sürecinde, ulusal hükümetlerin izlediği serbestleşme politikaları, dışa açık ekonomik sistemlerin genel kabulü konusunda ciddi kazanımlar sağlamakta ve kamu ekonomisi ile dışa açık sistem arasında sıkı bir ilişki oluşturmaktadır. Ayrıca, serbestleşme süreci, bazı üretim faktörlerinin hareket kabiliyetini arttırmaktadır. Ayrıca yerel ulusal-bölgesel ve küresel olmak üzere değişik ölçekteki coğrafi yapılanmaları bu üretim faktörlerinden artan ölçüde pay alma doğrultusunda motive etmektedir (Saraç, 2006: 93-94). Bunun bir sonucu olarak, kamu ekonomisi anlayışında, rekabet söz konusu olacaktır.

Politik alanda 1990'lı yıllardan itibaren duvarların kalkması, sermayenin serbest dolaşımını büyük ölçüde hızlandırmıştır (Biçenel, 2006: 14). Dünyadaki serbestleşme ile birlikte, giderek artan çok uluslu bir ekonomide, bir ülkenin, sadece kendi ülke vatandaşlarına hitap etmesi değil, diğer ülke vatandaşlarına da hitap etmesi gerekmektedir (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 642).

Küreselleşmenin ulus devletin ekonomik fonksiyonlarını sorgulanır hale getirmesi, dış ticaretin serbestleşmesiyle ticaret politikalarının, dolaylı sermaye

hareketlerinin serbestleşmesiyle para ve kredi politikalarının ve DYY'nin serbestlik kazanmasıyla üretime yönelik politikaların etkinliğinin azalması hususuna yoğunlaşmaktadır. Çünkü, önemli ölçüde serbestleşme paradigması üzerinden beslenen küreselleşme süreci, bu yolla ulusal ekonomik sistemi dış koşullara bağımlı hale getirmektedir (Saraç, 2006: 56). Ulusal mali politikaların dışsal etkilerinin ortaya çıkması ülkelerin olumlu dışsal etkilerden yararlanma ve olumsuz etkileri bertaraf etme yönündeki gayretlerini artırmaktadır. Bu türden tepkiler, ulusal vergi politikalarının etkileşim içine girmelerine ve vergi politikalarında bağımlılığın artmasına yol açmaktadır (Kargı ve Yaygır, 2016: 2).

Hukuki Serbestleşme

Küreselleşmeyle birlikte hız kazanan vergi rekabeti, uluslararası doğrudan yatırımları kendi sınırlarına çekmek isteyen pek çok ülkenin başvurduğu politikaların başında gelmektedir. Bu rekabetin etkileri ülkelerin içinde bulundukları ekonomik, sosyal, siyasal, coğrafi koşullar, hukuki alt yapılar veya gelişmişlik düzeyleri her ülkede farklı sonuçlar meydana getirmektedir (Armağan ve İçmen, 2012: 168). Örneğin, mal ve hizmet ticareti ile sermayenin önündeki engellerin kaldırılması, küreselleşmenin gerek yatırımcıları gerekse ulusal devletleri önemli derece de etkilemiştir (Küçükoğlu ve Taş, 2019:585).

1980'li yıllardan itibaren, hukuki alanda, serbest piyasa prensiplerine dayalı ve dışa dönük ekonomi politikalarını esas alan yapısal uyum programı yürürlüğe konarak Türkiye'de geniş kapsamlı bir reform ve serbestleşme süreci başlatılmış (Oktayer, 2009: 74-75). Zaman ve mekan engellerinin yavaş yavaş ortadan kalktığı bu süreçte bazı üretim faktörlerinin mobilitesi artmış ve ilave kazanç olanakları sayesinde bir yandan bu faktörlerin ulusal vergi sistemlerine, diğer yandan ulusal vergi sistemlerinin bu faktörlere olan duyarlılığı yükselmiştir (Saraç, 2006: 88). Dolayısıyla, söz konusu serbestleşme, vergi rekabetini kolaylaştırmıştır.

2.1.5. Vergi Rekabetinin Artış Nedenleri

Küreselleşmenin etkisiyle, 1980’den sonra dünya ekonomisinde, ülkeler arasında ekonomik bütünleşmeyi arttırıcı politikalarının uygulanmasıyla beraber emek, sermaye ve işgücü gibi üretim faktörlerinin mobilitesi artmıştır. Böylece ekonomik sınırlar ortadan kalkmaya başlamıştır. Yeni ortamda rekabet içerisinde olan ülkeler, hareket özgürlüğüne sahip olmakta, ülkeler arasında sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için girişimlerde bulunmaktadır (Küçüköğlu ve Taş, 2019: 566). Dünya küreselleşip, kaynakların mobilitesi artıkça, uluslararası vergi rekabeti konusundaki tartışmalar, daha çok gündeme gelmeye başlamıştır (Goodspeed, 1998:579).

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi, her ülkeyi sadece üretim ve ihracat alanlarında liderlik için değil, aynı zamanda yatırım çekmek için de uluslararası rekabete girmeye zorlamaktadır (Paientko vd. 2020: 23). Dolayısıyla ulusal ekonomiler, gittikçe daha fazla birbirlerine entegre olmakta, bu durum hem küreselleşmenin bir sonucu olarak karşımıza çıkarken aynı zamanda küreselleşmenin daha da büyümesine sebep olmaktadır. Ülke ekonomilerinin büyük bir hızla birbirleri ile entegre olma hareketleri, üretim faktörlerinin özellikle sermayenin ve vasıflı işgücünün diğer bir ifade ile emeğin akışkan olma özelliklerinin daha fazla ortaya çıkması sonucunu da beraberinde getirmiştir (Akmaz, 2020:1).

Hızlı gelişmelerin yaşandığı “iletişim”, “enformasyon” ve “teknoloji” kavramlarıyla paralel bir seyir izleyen küreselleşme sürecinin en temel niteliklerinden olan liberalizasyon ve artan üretim faktörleri hareketliliği vergi politikalarında değişim yaratarak, vergi rekabetinin artmasına neden olmuştur (Bilgili Denetim, 2012). Üretim faktörlerinden emek ve sermayenin mobilitesinin artması sonucunda, bir ülkenin vergi yükü ve oranları ile ilgili almış olduğu karar, diğer ülkelerin vergileme sistemleri ile ilgili kararlarını çok net şekilde etkilemektedir (Öz ve Yaraşır, 2010: 10). Söz konusu

küreselleşmenin bir sonucu olarak, emek ve sermayenin, mobilitesinin artması, ülkelerin arasındaki vergi rekabetini de artırdığını söyleyebiliriz. Bu iki nedenin dışında, vergi cennetlerinin ortaya çıkması da vergi rekabetinin artış nedenleri arasındadır.

Kısacası, vergi rekabetindeki artışın başlıca nedenlerini, üç başlık altında toplamak yerinde olacaktır. Birinci nedeni, ‘sermayenin mobilitesinin artması’, ikincisi ‘emeğin mobilitesinin artması’ ve üçüncüsü ise ‘vergi cennetlerinin ortaya çıkması’.

2.1.5.1. Sermayenin Mobilitesinin Artması

Günümüz dünyasının temel niteliği halini alan küreselleşme, uluslararası ekonomik düzenin yeniden şekillenmesine neden olmuştur (Peker ve Kılıçer, 2014: 183). Böylece, diğer ekonomik ve mali faktörlerle vergilemeyi de önemli ölçüde etkilemiştir (Yurdadoğ ve Albayrak, 2019: 302). Dolayısıyla, küreselleşmenin bir sonucu olarak, her ülke için vergi rekabeti, ihtiyari olmaktan çok zorunlu bir politika haline gelmiştir (Kızıltoprak, 2018: 145).

Küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesinin artması, uluslararası vergi rekabetini tetiklemiştir. Hükümetler, portföy yatırımları ile DYY’nı kendi ülkelerine çekmek için, bu alanlardaki vergi oranlarının düşürülmesinde birbiriyle yarışır hale gelmişlerdir (Akkaya ve Aktuğ, 2021: 10). Vergi rekabetinin ortaya çıkması ve aynı zamanda artmasındaki en önemli neden küreselleşme ve bu sürecin getirdiği sermaye hareketliliğidir. Dolayısıyla, sermaye hareketliliğinin olmadığı bir dünyada vergilendirmenin kaynağını oluşturan matrahlar bölgesel olarak statiktir ve ulusal otoritelerin statik matrahlar üzerinden aralarında rekabete girişmeleri mantıksal kurgu açısından mümkün değildir (Saraç, 2006: 139). Mal ve hizmet üretimi için

gerekli olan emek, sermaye, tabiat (toprak) ve girişimci diye adlandırılan dört üretim faktöründen biri olan sermaye; işletmelerin kurulması, faaliyetlerinin sürdürülmesi ve işletmenin amacına ulaşabilmesi için varlığı zorunlu olan para ve varlıkların tümünü ifade etmektedir (Tosun ve Güneş, 2018: 18). Uluslararası sermaye hareketliliğinin derecesi ise üretim faktörlerinin türlerine göre değişiklik göstermektedir. Üretim faktörlerinin de en hareketlisi sermayedir (Biçenel, 2006: 14).

Ulusal ekonomiler özellikle son yıllarda daha fazla birbirlerine entegre olmaktadır. Bu entegrasyonda sınır-aşan yabancı yatırımların payı büyüktür. Son yıllarda, yabancı yatırımların istihdam artırma, milli gelire olumlu katkı sağlama ve ileri teknolojiye erişim olanağı sunma gibi olumlu etkilerini dikkate alan çok sayıda ülke, yabancı yatırımların önündeki engelleri önemli ölçüde kaldırmaktadır. Son yıllarda, ülkelerin çoğu kambiyo kontrollerini ortadan kaldırmak suretiyle sınırlarını yabancı sermayeye büyük ölçüde açmışlardır (Aktan ve Vural, 2004: 6). Bunun dışında, ülkelerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ikili yatırım ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gibi faaliyetler de yabancı yatırımların dünya üzerinde bir artış göstermesine neden olmuştur (Akmaz, 2020). Gelişmiş ülkelerde durgunluk dönemlerinde ortaya çıkan DYY’de son yıllarda azalma görülmesi, yabancı yatırımı kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler arasındaki rekabeti arttırmaktadır (Biçenel, 2006: 15).

Küreselleşmeyle birlikte, dışa açılma ve sermayenin mobilitesi arttıkça sermayenin, dış yatırım gelirlerinin ve kurumların üzerindeki vergi yükünün hafiflediği bir gerçektir (Yılmaz, 2020: 124). Sermaye akışlarının dünya çapında serbestleşmesi ve uluslararası sermaye piyasalarındaki geniş likidite bağlamında finans daha kolay erişilebilir, buna karşılık, daha değişken bir yapıya bürünmüştür. Sermaye hareketliliği, başta gelişmekte olan ülkeler ve geçiş halindeki ülkeler olmak üzere tüm ülkelerin iç politika özerkliğini azaltmıştır (UNCTAD, 2022: 16). Dolayısıyla, sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılması sonucunda,

sermaye gelirlerinin hiç vergilendirilmediği veya çok az vergilendirildiği ülkelere yöneleceği, bunun da vergi rekabetini doğuracağı düşünülmektedir (Öztürk, 2010: 60).

Son yıllarda, DYY ile ilgili olarak gerçekleştirilen düzenlemelerin birçoğu deregülasyon doğrultusundaki düzenlemelerden oluşmaktadır. Dünya çapında finansal piyasalarda gerçekleştirilen deregülasyon çalışmalarının yanı sıra kamu işletmelerinin yoğun bir şekilde özelleştirilmesi, yabancı yatırımların artışını hızlandırıcı bir faktör olmaktadır. Keza, ulaşım ve iletişim maliyetlerindeki dramatik düşüşler, bilgisayarların gücünün son derece artması ve internet gibi küresel iletişim ağlarının daha işlevsel bir hale gelmesi sermaye akımlarının küresel düzeyde artmasına neden olmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 6).

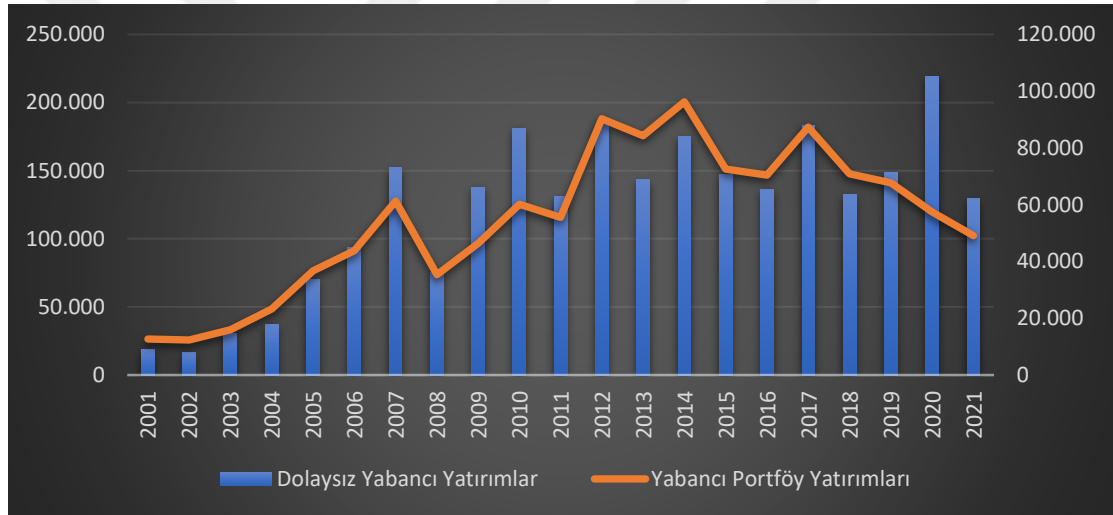
Meselenin gözümüzde daha iyi canlandırılabilmesi için gerçek hayattan çeşitli örnekler sunabiliriz (Akmaz, 2020):

- Almanya'nın 1989'da yurtiçi faiz gelirlerine uyguladığı %10 vergi kesintisi tasarrufların büyük ölçüde Lüksemburg'a kaymasına neden olmuştur.
- Serbest dolaşan sermaye, daha düşük oranlı vergi düzenlemelerinin hakim olduğu ülkelerde vergi ödeyip, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin sunduğu kamusal hizmetlerden yararlanmak suretiyle hareketliliği az olan vergi ödeyicilerinin üzerinden kazanç sağlar.

DYY ve Yabancı Portföy Yatırımı (YPY) şeklindeki yabancı sermaye yatırımları, diğer ülkelere yatırım yapmanın ana yoludur. Gelişmekte olan ülkeler tarafından “sıcak para” olarak bilinen YPY, tasarruflar ve yatırımlar arasındaki uçurumun kapatılmasında hayati bir rol oynamaktadır (Bah ve Giritli, 2020: 368). DYY, bir şirketin ana merkezin bulunduğu ülkenin sınırları dışına yayarak yabancı ülkelerde yalnız başına veya ortaklarla yeni bir şirket kurması veya var olan yerli bir

firmayı satın alarak ya da onun sermayesini artırarak kendine bağlı duruma getirmesi olarak tanımlanabilir (Kurtaran, 2007: 367). Portföy yatırımları ise bir şirketin hisse senedinin yabancılar tarafından satın alınmasıdır ve sadece döviz girişi sağlar (Emir ve Kutlu, 2015: 270). Bu tip yatırımlar, daha oynak ve genelde kısa vadeli yatırımlardır (Aktan ve Vural, 2004: 6). Dünya’da, son 21 yılda hem DYY hem de YPY artışına dikkat çekmek için Grafik 3 incelenecektir.

Grafik3: Dünya’da Yabancı Sermaye ve Yabancı Portföy Yatırımları (Milyon ABD Doları)* 2001-2021



*DYY; Yurt Dışında Yerleşik Kişilerin Türkiye’deki Doğrudan Yatırımları- Coğrafi Dağılım, Toplam Dünya verilerini içermektedir. YPY ise; Uluslararası Yatırım Pozisyonu- Yıllık, Varlıklar ve Yükümlülükler verilerinin ortalamasını içermektedir.

Kaynak: (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Veri Yönetişimi ve İstatistik Genel Müdürlüğü Ödemeler Dengesi Müdürlüğü, 2022).

Grafik 3’e göre; DYY, 2001-2006 yılları arasında yıllık ortalama 44.347 Milyon ABD Doları iken 2007-2012 yıllarında ortalama 143.533 Milyon ABD Doları’na ve 2013-2021 yıllarında ortalama 157.206 Milyon ABD Doları’na ulaşmıştır. YPY ise 2001-2006 yılları arasında yıllık ortalama 24.619 Milyon ABD Doları iken 2007-2012 yıllarında ortalama 58.176 Milyon ABD Doları’na ve 2013-

2021 yıllarında ortalama 72.911 Milyon ABD Doları'na yükselmiştir. Görüldüğü gibi, yıllar itibari ile, hem DYY'lerde hem de YPY'lerde bir artış söz konusudur.

Sermaye hareketleri, teknolojik gelişmelerinde etkisi ile ülkelerden ülkelere çok hızlı bir şekilde hareket etmektedir. Bu hızlı hareket, özellikle de gelişmekte olan ülkelerin sermaye yapılarının daha kırılgan hale gelmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla, YPY'nin genel artışının yanı sıra dalgalı bir seyir izlediği, bazı dönemlerde arttığı bazı dönemlerde ise azaldığı görülmektedir. YPY'nin, ülkelerin; faiz oranları, döviz kurları, ülkelerin izledikleri çeşitli ekonomi politikaları, siyasi risk gibi birçok değişkenden etkilendiği söylenebilir (Şit ve Telek, 2020: 166). Özellikle, gelişmiş ülkelerde görülen durgunluk nedeniyle, DYY ve YPY 2002'de büyük çaplı bir gerileme yaşamıştır (Biçenel, 2006: 15). 2001-2021 yılları baz alındığında, söz konusu grafikten yola çıkarak, en düşük verilerin 2002 yılına ait olduğunu söylemek mümkün olacaktır. 2002 yılında, DYY verileri 16.270 ve YPY verileri 12.343 olarak gerçekleşmiştir.

2.1.5.2. Emegın Mobilitesinin Artması

Küreselleşme ve teknolojiideki hızlı gelişmelere bağılı olarak, uluslararası sermaye hareketleri, mal ve hizmet hareketleri, yatırımlar ve emegın mobilitesi artmıştır (Öz ve Yaraşır, 2010: 4). Dolayısıyla, mobilitenin artmasıyla birlikte, vergi matrahı daha esnek hale gelmiş ve yüksek vergi oranları daha az olası hale gelmiştir (Arslan ve Biniş, 2012: 51). Bir diğeri ifadeyle, emegın mobilitesinin artmasının sonucunda, düşük vergi oranları söz konusu olacak ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinde artış meydana gelecektir.

Vergi rekabetinin “hareketli faktörler için rekabet” olarak tanımlanması, hükümetlerin işgücü, şirketler, sermaye ve tüketiciler için rekabet edebileceğini ifade

etmektedir (Gergin, 2020: 17). Ülkeler, çeşitli nedenlerle kişilerin sınır ötesi hareketlerini kontrol altına almak için önemli tedbirleri yürürlüğe koysalar da teknolojik ilerlemeler, bölgesel ticaret bloklarının ortaya çıkması ve yeni medyanın yabancı ülkelerdeki yaşam kalitesi ve fırsatlar hakkında bireyleri gittikçe artan düzeyde daha fazla bilgiyle donatması, sınır aşan işgücü akımlarını artırmaktadır (Bilgili Denetim, 2012). İlerleyen yıllarda, emeğin mobilitesinin yüksek olduğu bölgesel ekonomik entegrasyonlarda ve aynı dil, kültür ve yaşam tarzına sahip ülkeler arasında nitelikli işgücünü çekmeye yönelik vergi rekabetinin gittikçe artması olasıdır (Aktan ve Vural, 2004: 7).

Vergiler, uluslararası göç için önemlidir ve bunu belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. İlk olarak, “internet” yabancı fırsatlar hakkında bilgi sahibi olmayı kolaylaştırmıştır. Ayrıca firmaların uluslararası iş aramalarını genişletmelerine sebep olmuştur. İkincisi, “düşen seyahat ve iletişim maliyetleri” sayesinde, işçilerin yabancı ülkelerde iş bulmalarını ve akrabalarıyla yakın temasa geçmelerini kolaylaştırmıştır. Son olarak üçüncüsü ise “ülkeler arasındaki sınırların kalkması” ile birlikte çok sayıda kişinin mobilitesi artmıştır (Edwards ve Rugy, 2002: 8). Bu gelişmeler sonucunda, birçok ülke nitelikli işgücünü çekebilmek amacıyla mevzuatlarında önemli değişiklikler yapma yoluna gitmişlerdir. Ayrıca birçok ülke, nitelikli işgücünü çekebilmek için yüksek düzeyde işgücü mobilitesini teşvik eden ilave düzenlemeler yoluna da gitmişlerdir (Biçenel, 2006: 15).

Emeğin mobilitesinin artması, nitelikli işçilerin hizmet sunumundaki uluslararası hareketliliğidir ve hızla artan bir işgücü göçü biçimidir. Bu hareketler, genellikle, kısa süreler içindir, ancak birkaç aya kadar uzayabilir veya sık aralıklarla tekrarlanabilir (OECD, 2003: 29). ÇUŞ’ların çalıştırdıkları işgücünü firmalar arasında aktarmaları, dünyanın her tarafında istihdam etmek için nitelikli işgücü arayan uluslararası istihdam bürolarının faaliyete geçmesi, çağdaş ve daha kaliteli eğitim almak için yurtdışında tahsil gören gençlerin sayısındaki artışlar beyin göçü olarak adlandırılan nitelikli işgücü akımlarının küresel düzeyde artmasına yol açmaktadır

(Aktan ve Vural, 2004: 7). Bunun sonucunda, ülkelerin, yabancı işçilere olan bağımlılığı artmıştır. Yaşanan beyin göçü etkisiyle, yüksek vasıflı işçilerin büyük bir kısmı, gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri üzerinde, olumsuz bir etki yaratmıştır (OECD, 2001: 167).

İşgücü açısından olaya bakıldığında da yine özellikle iyi eğitilmiş ve yüksek gelir düzeyine sahip işgücünün vergisel kaygılarla göç ettiğini görmekteyiz. Örnek olarak (Akmaz, 2020):

- Yıllarca çok sayıda iyi eğitilmiş ve İngilizce konuşan genç İrlandalı, daha iyi bir hayat standardı için İngiltere ve Amerika'ya göç etti. Fakat, İrlanda'nın kurumlar vergisi oranlarında yaptığı önemli indirimlere ek olarak, kişisel gelir vergisi oranlarında da indirimler sağlaması sonucunda dışarı göç tersine döndü. İrlanda, bu şekilde yıllık net 20.000 kişiden fazla göç almıştır. Bu, İrlanda'nın beyin göçü meselesine vergi indirimleri ile getirilen bir engeldir.
- Vergi rekabetinin etkilerini, pek çok ünlü sanatçı ve sporcunun karıştığı olaylarda da görmekteyiz. 1999'da, Fransa'da, süper model seçilen Latelia Casta, Fransa'daki yüksek vergilerden kurtulmak için İngiltere'ye yerleşti. Benzer şekilde, vergisel kaygılarla Luciano Pavarotti'nin ikametgahını Monte Carlo'ya, ünlü tenisçi Boris Becker'in ise ikametgahını önce Monaco'ya, daha sonra İsviçre'ye kaydardığını görmekteyiz.

Son yıllarda, hem sürekli hem de geçici süreli istihdam amaçlı göç hareketleri önemini gittikçe artırmaktadır. Bu hareketler bilgi, iletişim ve ulaşım teknolojilerindeki gelişmelerin yanı sıra gelişmiş ülkelerde vasıflı ve yüksek düzeyde vasıflı işgücü kıtlığı nedeniyle artarak sürmektedir. Bu çerçevede, gelişmiş ülkeler göç etme arzusunda olan bu türden bireyleri muhafaza etmek veya eksikliğini hissettikleri değerli beşeri kaynakları kendi ülkelerine çekmek için ciddi bir rekabet ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu amaçla, 90'lı yıllarda çok sayıda ülke vasıflı işgücünü

çekebilmek için mevzuatlarında ciddi değişiklikler gerçekleştirmişlerdir (Aktan ve Vural, 2004: 8).

2.1.5.3. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkması

Vergilendirme yetkisi ulusal egemenliğin doğal bir sonucudur. Her ülke, kendi topraklarında gerçekleşen ekonomik faaliyetleri ya da gelir unsurlarını vergilendirme hakkına sahiptir. Ancak küresel bir ekonomide, uluslararası ekonomik ilişkiler arttıkça farklı vergi sistemlerinin birbiriyle çatışması kaçınılmaz hale gelmektedir. Vergi cennetleri, agresif vergi planlamasının önemli bir aracıdır. Bu çatışmayı fırsata çevirerek diğer ülkelerin vergi matrahlarını kendine çekmeyi amaçlayan yapılardır (Ubay, 2020: 29). Diğer taraftan, vergi cenneti ülkeler, küresel sermayeyi çekmek amacıyla uyguladıkları offshore hesaplarıyla da diğer ülkeler yönünden önemli bir vergi kaybı oluşturmaktadır. Birçok ülkedeki sermaye bu hesaplar vasıtasıyla vergi cenneti ülkelere akmaktadır (Biçenel, 2006: 41).

Gelişmiş ülkelerin birçoğunun örtük bir biçimde veya açıkça vergi cennetleri ile finansal bağlarının bulunduğu da bir gerçektir. Coğrafi olarak birçok vergi cenneti ülke küçük birer ada ekonomisi görünümünde olmasına ve dünyanın farklı yerlerinde bulunmasına rağmen, aslında bu ülkeler siyasi ve ekonomik olarak OECD'nin başlıca üye ülkelerine bağlıdırlar. Bu nedenledir ki, 'offshore' terimi bir devlet ile ona bağlı ülkeler arasındaki ilişkiyi belirten siyasi bir ifadedir (Arslan, 2011: 43). Vergi cenneti kavramı, 1950'lerden beri yaygın olarak kullanılmaktadır. Vergi cenneti olarak bilinen offshore finansal merkezler konusunda uzlaşılmış tek bir tanım bulunmamaktadır (Yıldız ve Demir, 2019: 333). Söz konusu kavram ile ilgili farklı kurumların ve araştırmacıların yaptığı tanımlar mevcuttur.

Vergi cenneti ile ilgili en kapsamlı ve genel tanım, OECD tarafından yapılmıştır. OECD, bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanabilmesi için bazı özelliklerinin olması gerektiğini belirtmiştir (Yıldız ve Demir, 2019: 333). Söz konusu özellikler şunlardır (OECDa, 2009: 11):

- Vergi olmaması veya nominal vergi olması.
- Etkin bilgi alışverişinin olmaması.
- Sistemin şeffaflıktan yoksun olması.
- Herhangi bir iktisadi faaliyetin bulunmaması.

Vergi cennetleri, bir ülkenin sınırları içinde yer alır. Bununla birlikte, ülkelere, her türlü vergi ve denetim muafiyeti sunan, ekonomik adacıklardan oluşan bölgelerdir. Vergi cenneti ile gerçek yatırım çekmeye çalışmayan ancak bunun yerine yumuşak vergi kanunlarını ve katı banka gizlilik esaslarını kullanarak yabancı sermayeyi artırmak ve çekmek için vergi kaçakçılığını teşvik eden herhangi bir ülke kastedilmektedir (Öztürk ve Ülger, 2016: 120). İsviçre gibi bazı limanların oluşumunda, sıkı gizlilik yasaları ve bilgi alışverişinde bulunma isteksizliği önemli noktalardır. Yoksul ortaklara yaptıkları yatırımlar, zengin ülkelerle olan tarihsel bağlar ve düşük vergi oranları, vergi cennetlerinin tercih edilmesinin sebeplerindendir. Çünkü ülkeler etkin bir şekilde “vergi tasarrufu” yapacaklardır (Eden ve Kudrie, 2004: 107).

Shaxson tanım yaparken; vergi cennetlerinin, “escape” ve “elsewhere” olan iki kelimeden ibaret olduğunu dile getirmiştir. Ona göre; hoşunuza gitmeyen kurallardan kaçmak için paranızı başka bir yere, açık denizlere, sınırlar ötesine götürürsünüz. Ayrıca bu kadar geniş bir tanım tercih etmesinin sebebini; söz konusu cennetlerin, vergiden çok daha fazlasını etkilediğini düşünmesidir. Örneğin; finansal düzenlemelerden, cezai sorumluluktan ve daha fazlasından bir kaçış yolu sağlamaları, birçok alanı etkilendiğinin göstergesidir (Shaxson, 2019: 7).

Kısacası, vergi cennetleri, kişilere ve/veya kurumlara, çok az gelir ve kurumlar vergisi uygulayan, bazı durumlarda hiç vergi uygulamayan, dış yatırımcılara yüksek gizlilik imkânı sağlayan ve bu yollarla da kendisine diğer ülkelerden yatırımcı çekmeyi amaçlayan ülke veya bölgeler olarak tanımlanabilir (Çakaş, 2020: 24). Bu bağlamda, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler, genellikle düşük vergi oranları sunmakta ve kalkınma bankacılığı sistemleri kurumsal anlamda bireylere ve şirketlere kolaylıklar sağlamaktadır (Öztürk ve Özsolak, 2019: 296).

Vergi cennetlerini, zararlı vergi rekabetine sebep olan küresel bir sorun olarak oldukça önemseyen OECD, vergi cennetlerini belirleme ve sınıflandırma konusunda aktif olarak çalışan bir örgüttür (Doğan ve Kabayel, 2016: 86). Vergi cennetlerine dair yapılan sınıflandırmalar da farklılık göstermektedir. Literatürde bu konuda (Saraç, 2006: 162);

- i) vergi olmayan ülkeler,
- ii) düşük oranlı vergilendirme yapan ülkeler,
- iii) yabancı ülkelere elde edilen geliri vergi dışı tutan ülkeler,
- iv) offshore ve holding şirketlerine özel teşvikler sunan ülkeler,
- v) ihracat ve imalat faaliyetlerine vergi muaflığı tanıyan ülkeler ve
- vi) ÇUŞ'e vergisel kolaylıklar tanıyan ülkeler şeklinde genel bir sınıflandırma yapıldığı görülmektedir.

Vergi cenneti durumundaki ülkenin avantajlı, verginin ev sahibi olan ülkenin ise dezavantajlı bir konuma sahip olduğu vergi cennetleri meselesinde büyük çoğunluğu nüfus, ekonomik büyüklük veya yüzölçümü bakımından görece küçük olan vergi cenneti ülkeler büyük mali kazançlar elde ederlerken, küresel ekonomi ise bir bütün olarak bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (Şahin ve Yılmaz, 2018: 105). Teknoloji ve bilgi transferi gibi pozitif dışsallıkların oluşmasına yol açmasının yanı sıra yabancı portföy ve dolaysız yatırımlar için bir cazibe merkezi oluşturan vergi

cennetleri, söz konusu ülkelerde iktisadi gelişme ve kalkınmayı hızlandırmakta ve yaşam kalitesini artırmaktadır. Ancak bu tür merkezlerin ortaya çıkması diğer ülkelerin olumsuz yönde etkilenmelerine de yol açmaktadır. Vergi rekabetinin ülkelere ve genel olarak küresel refaha zarar verecek düzeyde meydana gelmesine yol açma potansiyeli bu merkezlerin önemini daha da artırmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 11).

Vergi cenneti ülkelerin uyguladığı düşük ya da sıfır oranlı vergi rejimleri ile finansal gizlilik politikaları vergi idarelerini kayba uğratarak ülkelerin bütçe gelir-gider harcamalarını olumsuz yönde etkilemektedir (Yılmaz, 2018: 198). Dolayısıyla, vergi sisteminin ve kamu maliyesinin çalışmalarını da etkilemektedir. Vergi cennetleri, diğer ülkelerde vergilendirilmesi gereken sermaye ve gelirleri kendi bölgelerine çekmek için “sıfır vergi” oranlarıyla birlikte, gizlilik kuralları ve kurgusal ikametgâh imkânı sunarlar. Bu durum, uluslararası piyasada hareketli sermaye üzerindeki rekabeti artırmaktadır. Ancak bu normal bir vergi rekabeti değildir; çünkü vergi cennetleri diğer ülkelerin egemenlik hakkından kaynaklanan vergilendirme yetkisini olumsuz şekilde etkileyen zararlı yasal yapılar sunmaktadır (Ubay, 2020: 32). Bunun sonucunda, söz konusu diğer ülkelerin, özellikle sermaye üzerinden alınan vergileri uygulaması zorlaşacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEMeye YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

Vergi rekabetinin, kaynakların daha etkin kullanımını sağlamak ve kamu harcamalarını disipline etmek gibi birtakım refah artırıcı etkileri vardır. Fakat, bunun aksine, küreselleşme ile birlikte yaygınlaşan vergi rekabeti, bazı sorunlar da yaratmıştır. Bu sorunların en önemlisi “zararlı vergi rekabeti”dir (Giray, 2005: 94). Bu durum, devletler arasında yatırımı ve ticareti bozma riski taşımaktadır (Beydemir, 2022: 155). Dolayısıyla zararlı vergi rekabeti; küresel bir sorundur (Aktuğ ve Öz, 2021: 118). Zararlı vergi rekabetinin yarattığı olumsuzluklar, refah kaybına da sebep olmaktadır. (Giray, 2005: 94). Uluslararası organizasyonlar (AB, OECD gibi), zararlı vergi rekabetinin önlenmesi için çeşitli çalışmalarda bulunmaktadır (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 46).

Bu bölümde, sırasıyla, zararlı vergi rekabetinin kavram ve kapsamı, kriterleri ile maliyet ve etkilerine değinilecektir. Ayrıca, zararlı vergi rekabetine sebep olan uygulamalar ve sonuçları ile zararlı vergi rekabetinin neden olduğu sorunlar ve bu alanda yapılan çalışmalar ile sorunlara yönelik alınan önlemler hakkında detaylı bilgiler verilecektir.

3.1. Zararlı Vergi Rekabeti

Maliye politikasının perspektifinden bakıldığında, vergi rekabeti kavramına ilişkin en önemli sınıflandırmalardan biri yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayrımıdır. Öncelikle, vergi rekabeti kavramının öznel ve nesnel yönünü açıklamakta fayda

olacaktır. Nesnel yönü; bir ülkedeki doğrudan vergi yükünün, tüm mükellefler veya belirli mükellefler için azaltılmasını ifade eder. Vergi yükünün bu şekilde azaltılması, çeşitli vergisel teşviklerle sağlanır. Özne yönü ise; söz konusu ülkenin, vergi yükünü azaltmadaki amacı ile ilgilidir (Gergin, 2020: 31).

Yararlı vergi rekabeti, kamu tercihi teorisi açısından, vergi rekabetinin olmadığı koşullara göre, refah seviyesini yükseltmek maksadıyla, vergi rejiminde yapılan düzenlemeleri açıklamaktadır (Altıntaş, 2022: 105). Zararlı vergi rekabeti ise bazı devletlerin, diğer ülkelerin matrahlarını erozyona uğratma pahasına, yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için gayrimeşru rekabet araçlarına başvurmaları ve diğer ülkelerin menfaatlerini zarara uğratma çabası olarak tanımlanmaktadır (Uygun ve Faydalı 2021: 312). Kısacası, vergi rekabetinin iki yönü vardır. Bir yönü; “yararlı” olarak ifade edebileceğimiz, istenen ve iyi halidir. Diğer yönü ise; “zararlı” olarak ifade edebileceğimizi istenmeyen ve kötü halidir.

OECD ise; “yararlı” ve “zararlı” vergi rekabeti arasında kavramsal ve idari bir ayrım yaratmayı amaçladığını ve bu ayrımın, ülke girişimcilerinin uluslararası alanda “özgür ve adil vergi rekabetini” teşvik edip etmediğine ve dolayısıyla “küresel ekonomik büyümenin genişlemesini” destekleyip desteklemediğine dayandığını her zaman açıkça ortaya koymuştur (FitzGerald ve Siu, 2019: 18).

3.1.1. Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı

Vergi rekabeti, her bir ülke için ayrı ayrı düşünüldüğünde, siyasi ve ekonomik bir hak olarak görülmektedir. Başka bir ifadeyle, her vergilendirme yetkisine sahip idari yapı, bu hakkı istediği gibi kullanmakta özgürdür. Ancak, bu hak başka bir ülkenin ekonomisine zarar vermeye başladığı andan itibaren, artık hak değildir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 49).

Peki vergi rekabetinin zarar verici sınırı, hangi noktada ve nasıl başlamaktadır?

Teorik olarak bakıldığında, vergi rekabetinin zararlı olmasının sınırı, vergi rekabetinin kötüye kullanılması olarak belirtilebilir. Dolayısıyla, vergi rekabetini kötüye kullanan saldırgan devletin, mağdur devlete karşı yaptığına “zararlı vergi rekabeti” denir. Saldırgan devlet, mağdur devletin vergi tabanını kendine çekerek, onun hazinesini yoksullaştıracaktır. Vergi rekabetinin en başta gelen görünümü, şirketlerin merkezlerini ve faaliyetlerini, vergi rekabeti uygulayan ülkelere kaydırmaları şeklindeki davranışlarıdır (Şenyüz vd. 2017: 356-357).

Devletin, vergi yapılarını ve oranlarını belirlemede, egemenlik hakları bulunmaktadır ve minimum vergi oranı konusunda, uluslararası bir uzlaşma bulunmamaktadır. Burada vergi oranının düşüklüğü ya da hiç vergi uygulanmaması önemli bir göstergedir. Fakat tek başına yeterli değildir. (Öz, 2014: 166-167). Böyle bir durumda, en önemli soru; vergi rekabeti zarar vermeye nasıl başlamaktadır? Söz konusu soruya, net bir yanıt vermek her ne kadar güç olsa da zararlı vergi rekabetinin başladığı nokta olarak ifade edilebilecek evre; kaynakların optimal dağılımı sorununun ortaya çıkmasıyla başlayan evredir. Bu sorun, esasen küreselleşmeye zarar veren, bazı ülke ekonomilerinin lehine, başka ülkelerin ekonomilerin zarar görmesine yol açar (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 49).

Uygulanan vergi avantajlı vergi politikaları, devletlerarası farklılıklar gösterdiğinden, ülkeler arasında yarattığı eşitsizlikler, özellikle OECD başta olmak üzere uluslararası kuruluşların gündemlerinde önemli yer tutmaya başlamıştır (Şenyüz vd. 2017: 356-357). Vergi rekabeti ile meydana gelen olumsuz sonuçlardan biri de vergi adaletinin sağlanmasına yönelik kaygılarla ilgilidir. Aynı geliri elde eden ancak vergi cennetlerinin sundukları olanaklardan faydalanıp daha az vergi ödeyen yükümlüler, aynı ülkede yerleşik ancak bu olanaklardan yararlanamayan yükümlülere

göre daha az vergi ödemektedirler. Böyle bir durum hem yatay hem de dikey vergi adaletini, olumsuz etkilemektedir (Öz, 2014: 166-167). Dolayısıyla, ülkelerin vergi rekabetine karşı gösterdikleri tutum, söz konusu rekabetten nasıl etkilendiği ile ilgilidir. Bu nedenle, zararlı vergi rekabeti ile ilgili net bir tanım olmamakla birlikte, literatürdeki bazı tanımlar şu şekildedir:

- Hükümetler, yabancı sermayeyi, kendi ülke sınırlarına çekmek amacıyla, vergilendirme yetkilerini; sermayenin ve finansal kaynakların yönünü değiştirerek, olumsuz yönde kullanırlar. Bu durumun sonucunda da ülkelerin vergi matrahları erozyona uğrar. Bu durum “zararlı vergi rekabeti” olarak adlandırılır (Çiçek ve Uğur, 2020: 41).
- Zararlı vergi rekabeti şeffaflığın ve diğer ülkelerle etkin bilgi paylaşımının olmaması durumunda, o ülkeye mobil faktörleri (yatırımları) çekmek için çok çeşitli vergi teşvikleri ve avantajları sunan, bir ülkenin inisiyatifiyle uygulanan bir maliye politikası olarak tanımlanabilir (Lampreave, 2011: 6).
- Vergi rekabeti uygulamalarının bir kısmı, etkin olmayan uluslararası kaynak dağılımına yol açarak, küresel refah azalışına yol açabilmektedir. Bu türden vergi rekabetine “zararlı vergi rekabeti” denilmektedir (Gergin, 2020: 31).
- OECD, zararlı vergi rekabetini; saldırgan bir yaklaşımla sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesini sağlayarak, diğer ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğratılması, olarak tanımlamaktadır (Öz, 2014: 166-167).
- Topluca “zararlı vergi uygulamaları” olarak adlandırılan vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri; finansal ve diğer hizmet faaliyetlerinin yerini etkileyen, diğer ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran, ticaret ve yatırım modellerini çarpıtan ve genel olarak vergi sistemlerinin adaletini, tarafsızlığını yok eden bir vergi rekabeti türüdür. Bu tür zararlı vergi rekabeti küresel refahı azaltır (Dwyer, 2000: 53).

- Zararlı vergi rekabeti, bir vergi idaresinin vergi matrahına karar verirken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir “mali dışsallık” türü olarak tanımlanmaktadır (Giray, 2005: 110).
- Kısacası, zararlı vergi rekabeti; bir dizi vergisel avantajlar ile, uluslararası yatırım kaynakları çarpıtılarak ortaya çıkan etkinlik kaybı sonucunda, ülkenin vergi gelirlerindeki azalış olarak tanımlanabilmektedir (Çiçek ve Uğur, 2020: 41).

Vergi rekabetinin hem kişilerin hem de şirketlerin ödediği vergilerde, genel bir azalmaya sebep olduğu kabul edilmektedir. Politika yapıcıların, vergi rekabetine, komşuyu yoksullaştırma türü politikalarla yanıt vermesi halinde, sorunlar daha da artmaktadır. Hareketli üretim faktörleri, düşük vergili alanları tercih ettikçe, ülkeler vergi oranlarını düşürmek için bir yarışa girerler. Bu durum, vergi oranlarında genel bir düşüş yaşanmasına sebep olur. Böylece, vergi rekabetinin, vergi oranlarında bir “dibe doğru yarış” a yol açması ve giderek azalan vergi gelirleri nedeniyle, kamusal faaliyetlerin, önemli ölçüde sınırlanması beklenmektedir (Gergin, 2020: 32-33). Dibe doğru bir yarış, özellikle normal ilişkilerin bozulduğu ve oranların neredeyse sıfıra düştüğü, etkin bir paralel vergi sistemi yaratılması durumudur. Örnek vermek gerekirse, Doğu Afrika ülkelerindeki hükümetlerin, özellikle ihracat işleme bölgelerinde, vergi tatilleri gibi çok çeşitli vergi teşvikleri sağladığını ve yabancı yatırımları çekmek için standart oranları düşürmesi, dibe doğru yarışa örnektir (Quak, 2018: 6). Kısacası, dibe doğru yarışın sebebi vergi avantajlarıdır ve bu durum ise zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır.

Ülkeler, zararlı vergi rekabeti konusunda, vergi tabanlarını diğer ülkelerin zarar verici eylemlerine karşı korumak adına çeşitli önlemler almaktadır. Bu önlemlerin uygulanma şekli, ülkeden ülkeye, uygulanan politikalara göre değişiklik göstermektedir. Bu önlemler, ilgili ülkeler tarafından yapılan, tek taraflı veya çift taraflı eylemlerle uygulanmaktadır (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 643). Vergi rekabeti

baskılarının kaldırılması, vergi sistemleri için övgüye değer bir hedeftir (Clausing vd. 2021: 14).

Zarar verici vergi rekabeti ile mücadele çalışmalarına, ilk defa 1996 yılında OECD tarafından başlanmış; Birleşmiş Milletler (BM), G-8, AB ve Mali Eylem Gücü gibi ÇUŞ, bu çalışmalara destek vermiştir. Vergi yüklerini aşırı ölçüde düşürmesi sonucunda, zararlı vergi rekabetine sebep olan bir devletin, diğer ülkelere zarar vermesine karşı, uluslararası kuruluşlarca, zarar verici vergi rekabeti için çeşitli somut çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca, OECD'nin 1998 yılı "Zarar Verici Vergi Rekabeti Raporu"nda zararlı vergi rekabetinin unsurları ile alınması gereken önlemler belirtilmiştir. Raporda, zarar verici vergi rekabeti içinde olan ülkeleri, bu uygulamalarından vazgeçirmeye yönelik tavsiyelere de yer verilmiştir (Şenyüz vd. 2017: 356-357).

Literatürde, zararlı vergi rekabeti kavramından, özellikle OECD'nin yaptığı çalışmalardan bahsedilmiştir. İzleyen alt başlıklarda, zararlı vergi rekabeti uygulamaları, detaylı şekilde incelenecektir.

3.1.2. Zararlı Vergi Rekabetini Belirleyen Kriterler

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine ilişkin tartışmalar; uluslararası eşitlik ilkesini zedeleyen etkilerinden kaynaklandığı üzerinde yoğunlaşmaktadır (Gergin, 2020: 33). Eşitlik ilkesini, değişik yönleriyle ya da boyutlarıyla incelemek mümkündür. Bu konuda, uluslararası kuruluşlarca oluşturulan düzenlemeler, iç hukuk düzenlemeleri ve yayınlanmış bilimsel eserlerin yanı sıra, yargı kararları da bulunmaktadır (Ulucan, 2013: 369). Uluslararası eşitlik noktasında, bir ülkenin vergi sistemini, özellikle diğer ülkelerin vergi tabanını kendi bölgesine çekmek amacıyla yeniden tasarlaması, vergi tabanının haksız biçimde iktisabını teşkil etmektedir. Bu

durum, “kaçak avlanma” veya “vergi hırsızlığı” denebilecek “poaching” olarak tanımlanmaktadır (Gergin, 2020: 33). Dolayısıyla, bu kavram, vergi rekabetinin ‘zararlı’ olarak kabul edilmesinde, önemli bir kriter olarak karşımıza çıkacaktır.

Zararlı vergi rekabeti, doğası gereği küresel bir olgudur. Dolayısıyla, bunu düzeltmek için alınan önlemler, küresel düzeydedir ve bu durum tüm ülkeleri ilgilendirir (OECD, 2000:24). OECD, 1998 yılında yayınladığı, zararlı vergi rekabetiyle ilgili raporla birlikte, dikkatini büyük ölçüde vergi şeffaflığının artırılmasına çekmiştir. Bu bağlamda, idareler arası bilgi paylaşımının işlevsel hale getirilmesini de amaçlamıştır. Nitekim 2000 yılında ‘Vergi Meselelerinde Banka Bilgilerine Erişimin Geliştirilmesi’ adıyla bir rapor daha yayınlanmış ve raporda vergiyle ilgili konularda, banka bilgilerine erişimin kolaylaştırılmasına yönelik önerilere yer verilmiştir (Aktuğ ve Öz, 2021: 1).

Zararlı vergi rekabetini belirleyen, genel kabul görmüş, bazı temel kriterler, şöyle açıklanabilir (Giray, 2005 110-111):

- i. Bir vergi teşvikinin, sadece o ülkeye yerleşik olmayan yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için söz konusu olması.
- ii. ÇUŞ lehine, uluslararası alanda kabul edilen prensipler haricindeki prensiplere göre, vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan, vergi teşvik uygulaması.
- iii. Bir vergi teşvikinin, saydamlıktan yoksun olması halinde, zararlı vergi rekabetinin söz konusu olması.
- iv. Vergi rekabeti sonucu, hareketli ve nispi olarak daha az hareketli vergi matrahları arasında, vergi yükünün dağılımı için her bir ülkenin karar yeteneğinin azaltılması.
- v. Diğer ülkelerin, vergi kanunlarıyla uyumlu olmayan teşviklerin varlığı.
- vi. Finansal ve dolaylı olarak, reel yatırım akımlarının bozulması halinde, ciddi sorunlar oluşması.

- vii. Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen, vergi teşviklerinin olması.
- viii. Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin olmaması durumunda bile, vergi avantajlarının, garanti edilmesidir.

Görüldüğü gibi bir vergi teşvikinin, zararlı olup olmadığını tek bir kriter ile anlamak mümkün değildir. Fakat genel olarak bakıldığında, kriterleri özetleyebiliriz. Söz konusu teşvik; o ülkeye yerleşik olmayan yükümlüler için saydamlıktan yoksunsa ve onların lehine ise ayrıca vergi kanunlarına aykırı bir durum olduğunda ve herhangi bir faaliyet olmadan vergi avantajı sağlıyorsa, burada “zararlı vergi rekabeti” söz konusudur diyebiliriz.

Peki Türkiye’de zararlı vergi rekabetini belirleyen kriterler, nelerdir?

Türkiye’nin, diğer ülkelerle, vergi rekabetine girip girmediğinin tespiti için, OECD’nin bu konudaki kriterlerine ve Türk Vergi Sistemi’ndeki değişikliklere bakılması büyük önem arz etmektedir. Üye ülke olarak Türkiye, OECD’nin 1998 yılında başlattığı Zarar Verici Vergi Uygulamaları Forumu’na aktif olarak katılmıştır. OECD’nin yapmış olduğu çalışmalar sonucunda, OECD’nin 2000 yılı raporunda, üye ülkelere ait tercihli vergi rejimi listesinde Türkiye’den iki uygulama yer almıştır. Bunlardan biri İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi diğeri de Serbest Bölge Uygulamalarıdır. Bu liste yayımlandıktan sonra, Türkiye listede yer alan tercihli vergi rejimi uygulamaları ile ilgili düzenlemelere gitmiştir (Ürüt Saygın ve Avcı, 2020: 645). İlerleyen alt başlıklarda, bu konu detaylandırılacaktır.

Genel olarak bakıldığında, "zararlı vergi rekabeti" şu kriterlere göre tanımlanır (Morris ve Moberg, 2012: 43):

- a) Etkin vergi oranlarının olmaması veya düşük olması.
- b) İşletmelerin iç piyasada faaliyet göstermemeleri.
- c) Şeffaflık eksikliği.

d) Etkin bilgi alışverişi eksikliği.

Bir rejimin "potansiyel zararlılığını" tahmin etmek için üç soru önemlidir: (1) "Vergi rejimi, önemli yeni faaliyetler üretmek yerine faaliyeti bir ülkeden tercihli vergi rejimlerini uygulayan ülkeye kaydırıyor mu?"; (2) "Ev sahibi ülkedeki faaliyetlerin varlığı ve düzeyi, yatırım veya gelir miktarıyla orantılı mı?"; ve (3) "Tercihli vergi rejimi, bir faaliyetin yeri için birincil motivasyon mudur?" (Lampreave, 2011: 8). Bu soruların cevapları doğrultusunda, zararlı vergi rekabetinin, söz konusu kriterleri taşıyıp taşımadığını anlayabilmek mümkündür.

3.1.3. Zararlı Vergi Rekabetinin Maliyeti

Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında, en önemli görevi; kamu kesimi ve özel kesim aktörleri üstlenmektedir. Kamusal aktörlerin, bu tür ihtiyaçları karşılayabilmesi için gerek duyduğu harcamaların kaynağı; vergilerdir. Dolayısıyla, devletler, mümkün olan en üst düzeyde vergi geliri elde etmeyi amaçlarken, mükellefler de minimum düzeyde vergi ödemeyi amaçlamaktadır. Mükellefler, amacına ulaşmak için, vergiden kaçınma gibi yasal olan yollara ya da vergi kaçırmak gibi yasal olmayan yollara başvurabilmektedir (Çelik, 2022: 233). Vergi kaçırma nedeniyle, kaybedilen vergi gelirleri ile ilgili, tahmin yürütmek zordur. Yağmacı vergi uygulamaları ve gelir akışları, bilgiyi saklama vasıtasıyla işlediğinden, söz konusu akışların ekonomik ölçüleri, ancak sınırlı verilerden çıkarılabilir (Öz, 2019: 4-5). Dolayısıyla, zararlı vergi rekabetinin maliyetini, açık bir şekilde söylemek, pek mümkün değildir. Fakat, geçmişteki OECD verilerinden yararlanarak, bazı tahminler yapılabilir.

Geçtiğimiz yıllarda, OECD tahminleri; offshore fonlarına olan yatırımın, yaklaşık 1 Trilyon Dolar olduğunu ve vergiden muaf yerlere yapılan DYY'ların, yıllık

200 Milyon Doların üzerinde gerçekleştiğini ortaya koymaktadır. Offshore yatırım fonlarının miktarı, sadece 15 yılda; %1400 artmıştır. Aynı süreçte, vergiden muaf yerlere aktarılan, DYY'ları, toplamda %5'ten, %14'e yükselmiştir (Biçenel, 2006: 24). Küreselleşen dünya ile birlikte, bu oranların her yıl artacağını söylemek mümkündür. Offshore merkezler, denetim yapısındaki zayıflık sebebiyle, bir tür cazibe merkezi haline gelmiştir.

Zararlı vergi rekabetinin maliyetleri ve zararlı vergi rekabetine dayalı, kaybedenlerdeki artış eğilimi hem politikacıları hem de iktisatçıları vergi rekabetinin arzulanmayan etkilerini telafi edebilmek amacıyla, vergi telafisini savunmaya itmiştir. Arzulanan olmasına rağmen, bazı ülkeler, daha düşük vergi oranı uygulamayı tercih ettikleri için, “küresel vergi politikası” uygulamasında sıkıntılar yaşanmaktadır. Sermayenin vergilendirilmesi, dünya çapında zor bir görev olarak görünmektedir (Akdoğan Gedik, 2011: 332). Bu durumun yanı sıra, birçok ülkede gelir vergileri, gelirle birlikte artan marjinal oranlara sahiptirler. Bu nedenle, vergi rekabetine en fazla duyarlı olarak tepki verenler; en yüksek gelire sahip olan ve en nitelikli emek gruplarıdır. Emek faktörü hareketliliğinden yararlanarak, uluslararası vergi rekabetinin oluşturulmasında, birtakım belirleyici faktörler bulunmaktadır. Örneğin, demografik durum gibi. Çünkü, yaşlı nüfusa sahip ülkeler, rekabet maliyetini azaltmak amacıyla, diğer ekonomiler özellikle gelişmekte olan ve geçiş ekonomilerindeki genç ve nitelikli emeği kullanmaya ihtiyaç duyarlar. Dolayısıyla, bu ülkeler, söz konusu emeği, ülkelerine çekmek için emekten alınan vergileri azaltıcı vergi rekabeti uygulamalarına girişeceklerdir (Giray, 2005: 104-105).

3.1.4. Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları

Günümüzde, daha açık ve rekabetçi ticari ortam ile birlikte, sermaye maliyetleri düşüşe geçmiş ve tüketiciler için daha fazla seçenek söz konusu olmuştur. Dolayısıyla, dünyadaki hane halkları ve işletmeler, bu durumdan yararlanmıştır.

Ticaret engellerinin kaldırılması ve bunun sonucunda artan rekabet, bazen yeni fırsatlar yaratmıştır. Bu durumun aksine, liberalleşmiş bir küresel ekonomi, vergi alanı da dahil olmak üzere hükümetler için zorluklar doğurmaktadır (OECD, 2006: 2). Zararlı vergi rekabeti; bazı devletlerin, yabancı sermayeyi çekebilmek için, vergilendirme yetkisini kötüye kullanmak suretiyle, sermaye ve finansal yatırımların yönünü değiştirmesi, ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratması, rekabet araçlarıyla diğer ülkelerin menfaatlerini, zarara uğratmaya çalışmasıdır (Armağan ve İçmen, 2012: 147).

Ülkeler, zararlı vergi rekabeti konusunda, vergi tabanlarını, diğer ülkelerin zarar verici eylemlerine karşı korumak adına, çeşitli önlemler almaktadır. Söz konusu önlemlerin uygulanma şekli, ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir ve ilgili ülkeler tarafından yapılan, tek taraflı veya çift taraflı eylemlerle uygulanmaktadır (Ürgüt Saygın ve Avcı, 2020: 643-644). Zararlı vergi rekabetinin araçları, tutarlı ve titiz bir şekilde uygulandığında, bu tür olumsuz durumları çözmek, daha kolay olacaktır.

Olmayan, sözde var olan veya düşük olan bir vergi oranı, bir vergi rejiminin var olduğu ülkede, kendi vergi yasalarını uygulama yetkisinin önüne engeller koyduğu göstergesiyle birlikte görüldüğü zaman, yağmacı vergi uygulamaları ortaya çıkabilir. Potansiyel olarak, zararlı vergi rekabeti genellikle; bankacılık, finans, sigorta, bölgesel merkez bürolarının yerleşimi, dağıtım vb. hizmet alanlarında görülebilmektedir (Biçenel, 2006: 23).

OECD, 1998 yılında yayınladığı raporunda, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını; “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” olarak belirlemiştir (Giray, 2005: 113). Küreselleşme ile birlikte, ulusal finansman aracı olan vergi, uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Verginin, uluslararası boyut kazanmasıyla beraber bir ülkenin uygulayacağı vergi politikası, diğer ülkelerin vergi gelirlerini olumlu ya da olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Zamanla yaşanan teknolojik

gelişmeler sonucunda, vergi rekabeti; vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve Elektronik Ticaret (E-ticaret) gibi konular gündeme gelmeye başlamıştır (Biçenel, 2006: 26). Bu nedenle, ‘Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları’ başlığı altında; ‘Tercihli Vergi Rejimi’, ‘E-ticaret’, ‘Transfer Fiyatlandırması’ ve ‘Vergi Cennetleri’ alt başlıkları ayrıntılarıyla incelenecektir.

3.1.4.1. Tercihli Vergi Rejimi

Zararlı vergi rekabetinin uygulama biçimi olan, tercihli vergi rejimleri; birçok OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan, ülke mobilitesi yüksek olan, finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini, çekebilmek için oluşturulmuştur (Biçenel, 2006: 27). Tercihli vergi rejimlerinin uygulanmasının en önemli nedeni, bazı ülkelerin özellikle yabancı sermaye yatırımcılarını, kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmektir. Ancak, tercihli vergi rejimlerinin yaygınlık göstermesi ile birlikte üretim faktörlerinin uluslararası piyasalardaki dolaşımı etkilenmiştir ve hareketli sermaye, vergi yönünden en avantajlı ülkelere doğru yönlenmiştir. Tercihli vergi rejimlerinin en önemli amacı, özellikle finansal piyasalar açısından, vergi duyarlılığı hassas olan, hareketli sermayeyi etkilemektir (Pehlivan ve Öz, 2011: 116). Tek tip bir vergi politikası, hükümetlerin daha hareketli vergi tabanlarından gelir elde etmelerini sağlarken, tercihli rejimler uygulandığında, daha çok hareketsiz tabanlardan elde edilen gelirler artmaktadır (Gaigne ve Wooton, 2010: 3).

Tercihli vergi rejimlerini iki şekilde incelemek mümkündür. Bunlar: “olumlu” olarak adlandırabileceğimiz tercihli vergi rejimlerinin faydaları ve “olumsuz” olarak adlandırabileceğimiz tercihli vergi rejimlerinin zararlarıdır.

Tercihli vergi rejimleri, temelde, ülkelerin vergi politikalarını ve ekonomik faaliyetlerini, etkilemek için, ekonomi politikası aracı olarak kullanabilmelidir. Zararlı

tercihli vergi rejimi sayılmayan, tercihli vergi rejimlerinin ülkeler için birtakım faydaları olduğu çeşitli yazarlar tarafından savunulmaktadır (Sefikhanov, 2005: 96). Yazarların, söz konusu savunmaları, şu gerekçelere dayanmaktadır (Giray, 2005: 114):

- i. Tercihli vergi rejimleri, vergi rekabetinin alanını sınırlama gibi yararlı amaca hizmet edebilirler.
- ii. Tercihli vergi rejimleri, vergi gelirlerini azaltmamakta, onları korumak üzere, vergi rekabetini şekillendirmektedirler. Örneğin, faiz gelirlerinin vergilendirilmesi açısından tüm ülkeler, kendi vatandaşları ve yabancılar arasında ayırım yaptıkları zaman, hareketli portföy niteliğindeki sermaye, kolayca vergiden kaçırılabilir. Oysa, tüm ülkeler, yatırımcılar arasında (yerli ve yabancı olarak) ayırım yapmadıkları zaman, vergi rekabeti çok daha azalacaktır.
- iii. Tercihli vergi rejimlerini yasaklamak daha az dramatik, fakat daha yaygın zararlı vergi rekabetine yol açabilir.
- iv. Tercihli vergi rejimlerinin azaltılması ile oluşacak daha geniş vergi sistemi, daha agresif rekabet yaratabilir.
- v. Tercihli vergi rejimleri, finans ve hizmet sektörlerini geliştirdikleri, profesyoneller için yüksek nitelikli istihdam sağladıkları ve ilave vergi gelirleri yarattıkları için tercih edilebilirler.

Tercihli vergi rejiminin, sağladığı faydaların dışında, ortaya çıkardığı bazı olumsuz durumlar da vardır. Söz konusu rejimlerin uygulanması halinde, bir başka ülkenin vergi sistemi zarar görebilir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 50). Dolayısıyla, hangi şartlar gerçekleştiğinde vergi rejimleri zararlı oluyor? Bu soruya net bir cevap vermek güçtür.

Zararlı tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip, düşük vergi rejimlerini ifade etmektedir (Kargı ve Yayğır, 2016: 8). Tablo 5'te OECD'nin tercihli bir rejimin potansiyel olarak zararlı olup olmadığını

değerlendirmek için kullandığı kriterler yer almaktadır (Çelikkaya, 2022: 14). Söz konusu kriterlerin; beş tanesi temel, beş tanesi de diğer faktörler başlıkları altında toplanmıştır. Toplam on kriter bulunmaktadır.

Tablo 5: Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

TEMEL FAKTÖRLER	DİĞER FAKTÖRLER
-Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire sıfır ya da düşük efektif vergi oranları uygulaması.	-Vergi matrahının, yapay bir tanımının bulunması.
-Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi.	-Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması.
-Rejimin faaliyetlerinin, şeffaflıktan yoksun olması.	-Yabancı kaynaklı gelirin, mukim ülke vergisinden istisna edilmesi.
-Rejimin yürütüldüğü yargı alanının, diğer ülkeler ile etkin bir bilgi alışverişine izin vermemesi.	-Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi.
-Rejimin, önemli faaliyet gerektirmemesi.	-Gizlilik hükümlerinin mevcut olması.

Kaynak: (Çelikkaya, 2022: 14) Erişim tarihi: 05.01.2023'ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 5’te yer alan, bir ülkedeki vergi sisteminin, tercihli vergi rejimi özelliği taşıyıp taşımadığını tespit etmek üzere, OECD tarafından belirlenen, beş temel kriteri şu şekilde açıklamak mümkün olacaktır (Gergin, 2020: 41):

1. *Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire sıfır ya da düşük efektif vergi oranları uygulaması:*

Sıfır veya düşük efektif vergi oranlarının uygulanması, tercihli vergi rejimlerini değerlendirmede, en önemli kriterlerden biridir. Zarar verici vergi uygulamalarını tespit ederken söz konusu kriter başlangıç noktası olarak kabul edilir. Birçok ülke hareketli sermayeyi kendi ülkesine çekmek amacıyla vergi sistemlerinde avantajlar sağlar. Bu avantajlardan en dikkat çeken sıfır veya düşük efektif vergi oranı uygulamalarıdır. Bir vergi rejiminin, zarar verici kabul edilebilmesi, diğer kriterlerden en az bir tanesiyle bir arada bulunması durumunda mümkün olmaktadır.

2. *Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi:*

Finansal korumada, yabancı aktif ya da pasif yatırımlara uygulanan vergi rejimi, ülke ekonomisinin geri kalanına uygulanan vergi rejiminden izole edilmiştir. Böylelikle ülke, kendi ekonomisini ve vatandaşlarının refahın, düşük vergi oranlarının getirebileceği risklere karşı “finansal korumaya” almayı amaçlamaktadır.

3. *Rejimin faaliyetlerinin, şeffaflıktan yoksun olması:*

Bir vergi rejiminin, şeffaf olduğunun söylenebilmesi için, vergi mükelleflerine uygulanan kuralların, gerektiğinde yasal olarak ileri sürülebilecek açıklıkta ortaya konulmuş olması ve vergi sisteminin detaylarının gerektiğinde diğer ülkelerin erişimine açık durumda olması gerekmektedir.

4. *Rejimin yürütüldüğü yargı alanının, diğer ülkeler ile etkin bir bilgi alışverişine izin vermemesi:*

Bazı durumlarda, bilgi değişimi yasal ya da idari düzenlemeler ile açıkça yasaklanmış olabilmektedir. Bunun dışında, yasal herhangi bir engel bulunmamasına rağmen, ülkelerin bilgi değişimine olumlu yaklaşmaması, isteksiz veya yavaş davranması etkin bilgi değişiminin olmadığı durumlar olarak nitelendirilmektedir.

5. *Rejimin, önemli faaliyet gerektirmemesi:*

Düşük vergi oranı temel kriterini karşılayan bir rejimin, rejimi sağlayan ülkede önemli bir faaliyeti olmaması durumunda zararlı olarak kabul edilecektir. Bu nedenle, “önemli faaliyet” in nasıl tanımlandığı kritik derecede önemli hale gelmiştir. Bir başka ifade ile özellikle de dijital ÇUŞ faaliyetlerinin yaygınlaşması ile birlikte, vergi gelirlerinin adil paylaşımı için önemli faaliyet tanımının yeniden yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu aynı zamanda yaklaşık yüz yılı aşkın bir süredir uygulanan ve genel kabul görmüş olan geleneksel uluslararası vergileme kurallarının da değişmek zorunda olduğunu göstermektedir (Çelikkaya, 2022: 24).

OECD’ye göre; bir vergi rejiminde, düşük/sıfır oranlı vergi uygulaması mevcutsa ve bunun yanında -diğer unsurlar bakımından yapılan genel bir değerlendirme neticesine- bir veya daha fazla unsur tespit edilebiliyorsa, aynı zamanda rejimin, zararlı ekonomik etkileri söz konusu ise o rejim potansiyel olarak zararlıdır. Bu zararın tespitinde, şu soruları sormak, değerlendirme açısından yardımcı olacaktır (Çamurcu, 2017: 236):

- Bir faaliyetin, gerçek bir üretim yapmak yerine, tercihli vergi rejiminden faydalanmak amacıyla, bir ülkeden diğerine kaydırılıp kaydırılmadığı.
- Ev sahibi ülkedeki faaliyetin düzeyi ve seviyesi ile yatırımın/gelirin miktarının, orantılı olup olmadığı.

- Bir faaliyetin konumunun belirlenmesinde, tercihli rejiminin öncelikli motivasyon kaynağı olup olmadığı soruları, bu aşamada değerlendirmenin yapılması için son derece önemlidir. Ayrıca düşük/sıfır oranlı vergi uygulamalarının belirleyici özellik olarak dikkate alınması, 2001 İlerleme Raporunda vergi cennetleri bakımından sona ermiştir ancak tercihli vergi rejimleri için hala geçerliliğini sürdürmektedir.

3.1.4.2. Elektronik Ticaret

Küreselleşme ve teknolojinin hızla gelişmesiyle hem insan hayatı ve alışkanlıkları hem de ticari faaliyetler, bir takım değişimlere uğramıştır (Aynagöz ve Acer, 2022: 35). Söz konusu değişimlerin en başında, internet kullanımının artması gelmektedir. E-ticaretin hacmi, internet kullanımının yaygınlaşmasına paralel olarak, artış göstermeye devam etmektedir (Aktuğ ve Öz, 2021: 119). Özellikle, 1990'lı yıllar ile gelişen internet, bilişim teknoloji çağını başlatmıştır. E-ticaretin tarihsel süreci, iletişim ve bilgisayar teknolojisinde meydana gelen değişimlerle beraber, şu şekilde dönemlere ayrılmaktadır (Yıldırım, 2022: 8):

- 1995-2000 yılları, E-ticaretin ortaya çıkışı ve teknoloji dönemi.
- 2001-2006 yılları, teknolojilerin sağlamlaştırılması ve geliştirilmesi dönemi.
- 2007-... sonrası ise uygulamaların mobil ve sosyal ağların geliştirildiği, E-ticaretin yükseldiği dönemdir.

Mal ve hizmetlerle ilgilenmek için elektronik medya ve internet anlamına gelen; “E-Ticaret” bir şirketin elektronik veri değişimi gibi bilgi teknolojisinin yanı sıra internete de erişmesini gerektirir. E-ticaret, bir internet satıcısının web sitesi, kullanıcıya doğrudan platformdan mal veya hizmet ticareti yapmakla ilgilidir (Cam,

Malvia ve Arya, 2021: 1). İnternet kullanımının yanı sıra, iletişim yapısının güçlenmesi ve güvenlik teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte, E-ticaret daha hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 27). Küreselleşmenin ortaya çıkardığı, vergisel sorunların en önemlisi; E-ticaretin kullanım alanının yaygınlaşmasından kaynaklanan sorunlardır (Öztürk, 2010: 9).

Peki E-ticaretin tanımı nedir?

E-ticaret konusunda, en yaygın ve genel kabul görmüş tanım; OECD tarafından, 1997’de yapılmıştır. Bu çerçevede, E-ticaret, aşağıdaki eylemleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Avcı, 2017: 249-250);

- ticaret öncesi firmaların, elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi,
- firmaların, elektronik ortamda buluşması,
- ödeme sürecinin yerine getirilmesi,
- taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi,
- satış sonrası bakım, destek vb. hizmetlerin temin edilmesidir.

Literatür incelendiğinde ise E-ticaret kavramının, birçok tanımı mevcuttur. Bunlardan bazıları şöyledir:

- OECD tarafından yapılan tanıma göre; “birey ve organizasyonlar tarafından, metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verilerin, işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan, ticari faaliyetlere E-ticaret denir” (OECD, 1998: 8).

- Dünya Ticaret Örgütü (WTO) tarafından yapılan açıklamaya göre, E-ticaret, ‘telekomünikasyon ağları aracılığıyla, ürünlerin üretimi, reklamı, satışı ve dağıtımı’ üç geniş kategoriye ayrılabilir (WTO, 1998);
 - üreticilerin ve tüketicilerin veya alıcıların ve satıcıların ilk etkileşime girdiği arama aşaması,
 - bir işlem gerçekleştiğinde, sipariş ve ödeme aşaması üzerinde anlaşmaya varıldığı aşama,
 - ve son olarak, teslimat aşaması.
- Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından yapılan tanıma göre; “iş, tüketim ve yönetim etkinliklerinin yürütülebilmesi amacıyla yapılanmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar içinde elektronik araçlar yoluyla paylaşılmasıdır”. Ayrıca UNCITRAL tarafından, 1996 yılında kabul edilen, Model Elektronik Ticaret Kanunu (MLEC), ulusal yasa koyuculara, yasal engelleri kaldırmayı ve E-ticaret için yasal öngörülebilirliği artırmayı amaçlayan, bir dizi uluslararası kabul edilebilir kural sağlayarak, elektronik yollarla yürütülen, ticareti etkinleştirmeyi ve kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. Özellikle, kağıt tabanlı ve elektronik bilgilere eşit muamele sağlanarak, sözleşmeye bağlı olarak değiştirilemeyen yasal hükümlerden kaynaklanan engellerin aşılması amaçlanmaktadır. Bu tür eşit muamele, kağıtsız iletişimin kullanılmasını sağlamak ve böylece uluslararası ticarete verimliliği artırmak için esastır (UNCITRAL, 1996).
- E-ticaret, genelde, “ticari işlemlerin telekomünikasyon ağları üzerinden otomatik olarak gerçekleştirilmesi” olarak ifade edilmektedir (Ceran ve Çiçek, 2007: 292).
- E-ticaretin dar anlamda tanımı, “internet gibi açık ağlar üzerinden tüketicilere yönelik olarak ticari işlem ve ödemelerin yapılması” iken; geniş anlamda tanımı ise “iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılanmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler, kamu kurumları ve diğer kurumlar arasında elektronik araçlar üzerinden paylaşılmasıdır” (Arslan ve Biniş, 2012:50).

- E-ticaret terimi, yaygın olarak, internet üzerinden ürün ve hizmet satışını tanımlamak için kullanılır (Akdoğan ve Akdoğan, 2022: 151).
- Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETTK) tarafından yapılan tanıma göre ise kişilerin ve işletmelerin, internet veya internet ortamlarından yazı, ses ve görüntü biçimindeki sayısal bilgilerinin işlenmesi ve korunması ve bir değer yaratmayı hedefleyen ticari işlemlerin tamamıdır (Türkay ve Ercan, 2022: 33-34).

Tanımlardan yararlanarak E-ticaretin sadece mal ve hizmetlerin; internet, e-posta, televizyon, telefon ve faks gibi araçlar aracılığıyla alım satımına yönelik olmadığı, bazı mal ve hizmetlerin bu araçların kullanımı vasıtasıyla üretiminin, dağıtımının, depolanmasının ve reklamının da yapıldığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, E-ticaret, yazı, ses, görüntü biçimindeki dijital ürün ve eğitim, muhasebe, finans gibi dijital hizmetlerin internet, telefon ve televizyon gibi iletişim araçları vasıtasıyla alışverişinin yapılmasıdır (Organ ve Çavdar, 2012: 65). Türkiye, E-ticaretin hızla büyüdüğü ve internet üzerinden mal ve hizmet tüketiminin toplam ticaret içerisindeki payının genel olarak sürekli arttığı ülkelerden biridir. Türkiye'nin COVID 19 pandemisinin de etkisi ile 2020 ve 2021 yıllarında E-ticaret hacmi artış göstermiştir (Ergün, 2022: 1278).

Ticari açıdan büyük kolaylıklar sağlayan bu yeni ticaret şekli, vergileme yönünden ise birçok yeni sorun ortaya çıkarmıştır (Biçenel, 2006: 33). Üstelik E-ticaretin, küresel bir olgu olduğu göz önüne alınırsa, ulusal düzeyde bulunacak çözümlerin, diğer ülkelerce benimsenmediği sürece, sorunu çözmekte yetersiz kalmaya mahkum olacağını söylemek mümkündür (Gökbunar ve Utkuseven, 2002: 198).

E-ticaretin vergilendirilmesinde, uyulması gereken temel ilkelerle ilgili, 1998 yılında, Ottawa'da, OECD tarafından düzenlenen konferansta, vergilendirmeye ilişkin

temel çerçeve kurallar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu konferansta E-ticaret için belirlenen ilkeler şunlardır (Ceran ve Çiçek, 2007: 295):

- i. Tarafsızlık.
- ii. Sadelik ve basitlik.
- iii. Etkinlik ve adalet.
- iv. Esneklik.
- v. İdare ve uyum maliyetlerinin düşük olması.
- vi. Çifte vergilemeden kaçınma.
- vii. Yeni vergilerin ihdas edilmemesi.

E-ticaret ile birlikte, ülkelerin vergi sistemlerinde, ne gibi sorunlar ortaya çıkmıştır?

Artan hızla genişleyen E-ticaret hacmi, vergi yapısı ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak her ülkede farklı düzeyde vergi matrahı erimesine ve vergi geliri kaybına neden olacaktır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 28). Dolayısıyla, ortaya çıkan sorunların başında vergilendirme sorunu gelmektedir. Sermaye ve emeğin, yüksek vergilerin bulunduğu ülkelerden, daha düşük ülkelere kaymasının kolaylaşması, ÇUŞ'un şirketlerin üretimlerini birden çok ülkede, parça parça gerçekleştirmeleri, internet ve E-ticaretin gelişmesiyle birlikte, sanal şirketlerin ortaya çıkması, bu şirketlerin yerinin kesinlik göstermemesi, şirket ve müşterilerin farklı ülkelerde olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabii olması gibi faktörler vergilendirme sorununa yol açan nedenlerden sadece bazılarıdır (Anbar, 2001: 21). Söz konusu sorunlar genel olarak sıralanacak olursa:

- i. **Uluslararası işbirliğinin oluşmaması:** E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda, en önemli sorun, ülkelerin tam bir düşünce birliği içerisinde bulunmamalarından kaynaklanmaktadır. Her bir ülkenin getireceği çözümler, diğer ülkelerce kabul edilmemesi halinde, sorun çözümlenemeyecektir.

Ülkeler, güvensizlik ve belirsizlik ihtimalinden, vergi tabanını koruyan fakat E-ticaretin gelişmesini engellemeyen bir vergi çerçevesi oluşturmak üzere, beraber çalışırlarsa kaçınılabirler (Biçenel, 2006: 33).

- ii. **Dijitalleşme sorunu:** Dijital teknolojiler yeni ürün, süreç ve iş modellerinin ortaya çıkmasını sağlamakta olup, var olanlarında köklü değişimine neden olmaktadır (Akdoğan ve Yavuz, 2022: 5). Dijitalleşme ve E-ticaret, engellerin azaldığı bir faaliyet alanı sunması ve böylece geleneksel ticaretten farklılaşması nedeniyle, bu alandaki süreçlere ilişkin vergilendirme esaslarında bir takım farklı değerlendirmeleri ve tartışmaları gündeme getirmiştir (Ortakarpuz, 2022: 14-15). Dijital ekonomi, geleneksel ticaret yapma yöntemlerini değiştirirken geleneksel ticareti vergilemek üzere oluşturulmuş vergi sistemlerini de değiştirmeye ve günün şartlarına ayak uydurmaya zorlamıştır. Ancak, vergi sistemlerinin sürece uyumu, dijital dönüşümle aynı hızda ve oranda değildir. Bu durum, küresel ölçekli dijital firmaların daha fazla kâr elde etmek için ülkelerin dijital ekonomiyi vergilemedeki eksikliklerini kendi çıkarlarına kullanmasına yol açmıştır. Aslında uluslararası vergilendirme ile ilgili yeni problemler ortaya çıkmamış ancak, mevcut sorunlar daha karmaşık hale gelmiştir. (Ubay, 2022: 33).
- iii. **Aracıların ortadan kalkması:** E-ticaret ile birlikte, artık müşteriler direk olarak üreticiye ulaşabilmektedir. Bu durum da tüketim vergileri için önemli bir unsur olan aracı mükellef kavramını ortadan kaldırmaktadır (Biçenel, 2006: 34).
- iv. **Uluslararası işbirliğinin zorunlu bir hal alması:** Devletlerin kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkı bulunmaktadır. Ancak E-ticaret, gelir getiren faaliyet ile ülkelerin coğrafi sınırları arasındaki bağı koparmaktadır. Dolayısıyla, E-ticarete fiziki olarak herhangi bir yere bağımlılığın söz konusu olmaması gerek mükellefler gerekse ülkeler açısından verginin kim tarafından tahsil edileceğine yönelik sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Çavdar, 2017: 17). Bu durum ise ‘ikamet’ ve ‘kaynak’ ilkesinin E-ticaret ortamında karşılık bulmasını güçleştirmektedir (Biçenel, 2006: 34).

- v. **Sunucu bilgisayar sorunu:** Sunucu bilgisayarların bulunduğu ülkelerdeki vergi mevzuatı diğer ülkelere göre farklılık göstermektedir. E-ticaret faaliyetlerinde kaynak ülkenin tespitinin güç olması, gerçekleşen işlemlerin hangi ülkenin vergi mevzuatına göre vergilendirileceği konusunda sıkıntılar yaratmaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 68).
- vi. **Diğer sorunlar:** E-ticaretin yarattığı sorunlardan biri de haksız rekabetin oluşmasıdır. E-ticaret üzerine konulan vergiler, aynı durumda bulunan ekonomik sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açmaktadır. Bir diğer sorun da çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında sapmalara neden olmasıdır. Ayrıca, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesi de sorunlar arasında yer almaktadır. (Biçenel, 2006: 34).

Ticaret, elektronik ortamda gerçekleştiğinde, vergilendirme güçleşecek, genel kabul görmüş ilkeler yetersiz kalacaktır. Bu sebeple, uluslararası yasal düzenlemelerin yapılmasına ve ihtilafların çözümü için elektronik tahkimin geçerli olacağı katılımı oldukça geniş bir düzenek olgusuna gereksinim duyulmaktadır (Avcı, 2017: 254). Bunların yapılmadığı takdirde, E-ticaret; vergiden arındırılamayacak ve dolayısıyla vergide adaletin sağlanmasını mümkün kılmayacaktır.

3.1.4.3. Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği, toplumsal sistemlerdeki entegrasyon süreci neticesinde; birçok ülkede ekonomik, sosyal, politik ve kültürel alanlarda yaşanan, entegrasyon sorunları ortaya çıkmıştır (Kaplan Dönmez, 2020: 404). Günümüzde ülkeler, uluslararası sermaye akımlarından pay alabilmek, DYY'nin faydalarından istifade edebilmek için uygun yatırım iklimini oluşturmaya yönelik politikalar uygulamaktadırlar. Buna karşılık, etkinlikleri, ülkenin sınırını aşan,

uluslararası şirketlerin vergi yüklerini minimize etmek için geliştirdikleri stratejilerle de mücadele edip, ülkelerinde elde edilen karların vergilendirilmeden çeşitli şekilde ülkeyi terk etmelerine engel olmaya çalışmaktadırlar (Ferhatoğlu, 2014: 148). DYY, genellikle büyümeyi ve istihdam yaratmayı teşvik eden ve sermaye transferleri ve kapasite ve teknolojilerin geliştirilmesi yoluyla üretkenliği artıran gerçek uluslararası ekonomik entegrasyonun önemli bir itici gücüdür. Bu yüzden birçok ülke onlardan daha fazlasını çekmek için her şeyi yapıyor (IMF, 2019: 12). Bu açıdan bakıldığında, ‘Uluslararası Transfer Fiyatlandırması’ kavramı, söz konusu şirketlerin, vergi yüklerini minimize etmek için kullandıkları, en önemli araçlardan biridir.

En az iki ülkede üretim ve hizmet sunan, ÇUŞ’ların, uluslararası ticaretteki öneminin artması, ülkelerin vergi düzenlemelerini yeniden yapılandırmalarını gerektirmiştir. Ülkelerdeki vergi düzenlemelerinin farklı olması, bazı ülkelerin sermaye hareketlerini kendilerine yönlendirmek amacıyla vergi oranlarını düşük seviyelere çekmeleri sonucunda, uluslararası seviyede, vergi rekabeti ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak, öncelikle; sermayenin yoğun, vergi gelirlerinin görece fazla olduğu gelişmiş ülkelerde, daha sonra gelişmiş ülkelerin yönlendirmeleri ile gelişmekte olan ülkelerde de vergi düzenlemeleri yapılmasını zorunlu kılınmış ve uluslararası organizasyonlar da bu sürece müdahil olmuşlardır (Erhan, 2012: 111). Bir ÇUŞ’un şubeleri arasında, uluslararası ticari işlem meydana geldiğinde, bu bağlı firmalar için belirlenen fiyata transfer fiyatı denir. Başka bir tanımla transfer fiyatlandırması, bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını ilişkili kuruluşlara transfer ederken uyguladıkları fiyatlandırma işlemidir (Masun, 2019: 250).

Transfer fiyatlandırması, ‘şirketler arası fiyatlandırma’ ya da ‘dahili fiyatlandırma’ olarak da adlandırılabilir. Bir başka ifadeyle, transfer fiyatlandırması, aynı şirketlerin birbirleriyle ilişkili birimlerin arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlar anlamına da gelir (Pehlivan ve Öz, 2011: 119-120). Bu fiyatın, serbest piyasa koşullarında aynı koşullar altında oluşan fiyatlara uygun olması beklenir. Fakat grup işletmeleri, kendi aralarındaki ekonomik ilişkilerde, piyasa

fiyatlarından ayrılarak, normalin üzerinde belirleyerek, satıcının kazancını artırırken; normalin altında belirleyerek, alıcının kazancının artmasına sebep olabilirler (Şenyüz vd. 2017: 357).

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nın 13. maddesinde “*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır*” hükmü yer almaktadır. 06.12.2007 Tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar’ın 3. maddesinde Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedel olarak tanımlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007).

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ise ilişkili tarafların kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları fiyatların emsallerine uygun olmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Emsallerinden farklı olarak uygulanan fiyatlandırma işlemlerinde kurum kazançları vergilendirilmeden ilişkili kişilere aktarılmaktadır. Bunun sonucunda vergi matrahında aşınmalar ve vergi ziyayı meydana gelmektedir (Ağcakaya ve Kaya, 2022: 70). Bir başka ifadeyle, örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına çıkarılmasıdır. Geniş bir anlatımla örtülü kazanç dağıtımı, bir işletmenin kazancını düşük göstermek adına kar ve zarar hesabını doğrudan etkileyen alım-satım, inşaat işleri, hizmet ilişkileri, imalat ve ücret ödemelerini gerçeğe aykırı bir oranda göstererek işletme bünyesinde kalması gereken gelirin/kazancın işletme ortaklarına ve ilişkili kişilere aktarılmasıdır (Kaplan Dönmez, 2020: 408). Kısacası, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının olması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir (Diliçıkık, 2012: 8-9):

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması.
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması.
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir (Sağlam, 2021: 261).

Peki, söz konusu ‘transfer fiyatlandırması’nın amaçları nelerdir?

Grup şirketler tarafından uygulanan, transfer fiyatlandırmasının, pek çok amacı bulunmaktadır. Her ne kadar transfer fiyatlandırmasının en önemli amacının vergisel avantajlar sağlamak olduğu düşünülse de iç yönetsel, ekonomik ve uluslararası amaçları da bulunmaktadır (Diliçıkık, 2012: 16). Ayrıca, transfer fiyatlandırması, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri etkilemek, royalti ödemelerini azaltmak, rekabetçi piyasa pozisyonunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarını azaltmak, enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurlarını etkilemek vb. amaçlar için de kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının bu amaçlar için kullanılması sadece vergi politikaları dolayısıyla ülkenin egemenlik gücünün zayıflamasına değil ayrıca ülkelerin milli gelirine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesi üzerine de olumsuz etkiler yapabilmektedir (Biçenel, 2006: 36-37). Pek çok ülke, gelir vergilerinden kaçınmak için, transfer fiyatlandırmasını, kendi çıkarlarına göre ayarlamaktadır. Ayrıca, yine bazı olumsuzlukları önlemek amacıyla da söz konusu transfer fiyatlandırması kanunlarını kabul etmişlerdir.

Tablo6: ÇUŞ'lar için Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları

AMAÇLAR	%
VERGİLEME İLE İLGİLİ AMAÇLAR	51
-Tarifeleri Yönetmek	4
-Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
-Vergi Yükünü Yönetmek	40
İÇ YÖNETİM MERKEZLİ AMAÇLAR	21
-Adaletli Performans Değerlemesi	7
-Motivasyon	9
-Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
ULUSLARARASI VE İŞLEVSEL AMAÇLAR	28
-Nakit Transferleri Sınırlamaları	2
-Rekabetçi Durum	21
-Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak: (Masun, 2019: 251) Erişim tarihi: 29.01.2023'ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması uygulamasının etkinliği ve amaçlarını araştırmak üzere ABD'de yapılan bir araştırmada çok ilginç sonuçlar elde edilmiştir. Bu araştırmada, transfer fiyatlandırmasının etkinliğini araştırmak, ilgili finansal veriyi toplamak ve cevap verme olasılığını maksimize etmek amacıyla halka açık ve ticaret yapan ÇUŞ seçilmiştir. 179 şirketten oluşan bu çekirdek grup, dünya 500 ÇUŞ Rehberinde yer alan şirketler arasından seçilmiş olup seçilen 179 şirket ABD merkezli şirketlerin tamamını kapsamaktadır. Örnek olarak, seçilmiş 179 şirket yöneticisi ile yapılan ankette uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamasının en önemli amacının vergi ile ilgili amaçlar olduğu ortaya koyulmuştur (Diliçıkık, 2012: 16). Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere, söz konusu araştırmadan şu sonuçlara varılmıştır; uluslararası transfer fiyatlandırmasının amaçlarını üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunların içinde en önemlisi, %51 ile vergilendirme ile ilgili amaçlardır.

Bir diğeri, %28 ile uluslararası ve işlevsel amaçlar ve son olarak, %21 ile iç yönetim merkezli amaçlardır.

3.1.4.4. Vergi Cennetleri

“Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergilendirme Sorunu: Uluslararası Vergi Rekabeti” başlığı altında, ikinci bölümde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, vergi cennetleri; vergi rekabetinin artış nedenlerinden biridir.

Vergi cennetleri, son zamanların popülerliğini yitirmeyen ve her geçen gün daha fazla artırmaya devam eden, önemli küresel mesele olarak karşımıza çıkmaktadır (Öztürk ve Özsolak, 2019: 294). Vergi cennetlerinin, genel kabul görmüş bir tanımını bulmak oldukça zor olmakla birlikte, bu kavram Barron Vergi Terimleri Sözlüğü'nde "vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yasal yapılar" şeklinde tanımlanmaktadır (Arslan, 2011: 43).

Vergi cennetleri, iş yatırımlarının önemli uluslararası hareketliliğinden ve ilgili vergi tabanından yararlanmak için iyi bir konumdadır. Düşük vergi oranlarının yabancı yatırımcıların hem yatırımını hem de vergiden kaçınma faaliyetlerini etkilemesini beklemek için yeterli neden vardır ve kapsamlı bir literatür, düşük vergi oranlarının etkilerinin büyüklüğünü belgelemektedir (Dharmapala ve Hines, 2009: 1059.) Vergi uygulaması olmayan ya da çok düşük oranda vergi uygulanan ülkelere “vergi cenneti” ülkeler denilmektedir. Bu ülkeler, çoğunlukla ada ülkesi niteliğindedirler. Kendi ülkelerine götördükleri takdirde, vergi cenneti ülkelerin uygulamalarına kıyasla daha yüksek oranda vergiye tabi tutulacaklarını bilen kuruluşlar, özellikle uluslararası faaliyetleri dolayısıyla sağlamış oldukları kazançları, kendi ülkelerine götürmek yerine, vergi cenneti ülkelerde tutmayı tercih

edebilmektedirler (Akdoğan, 2013: 197). Kısacası, söz konusu ülkelerin, en önemli amaçları, paranın, yatırıma dönüşmesini ya da başka bir şekilde burada değerlendirilmesini sağlamaktır.

Vergi cenneti ülkeler, yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek amacıyla, başta gelir ve kurumlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi vergiler olmak üzere, birçok vergiden vazgeçen ya da tamamıyla vazgeçmeksizin bu tür işletmelere sıfır veya kağıt üzerinde kalan göstermelik vergi oranları uygulayan, vergilerden kurtulmak için muafiyetler, istisnalar ve indirimlere geniş bir yelpaze içinde yer veren, önemli idari ve bankacılık kolaylıkları sunan, sermaye hareketlerine tam serbesti sağlayan, coğrafi ve fiziki yapısından ötürü üretim yapmaya pek elverişli olmayan, yüzölçümü açısından küçük ülkelerdir (Şenyüz vd., 2017: 359-360). Söz konusu yatırımcı, gideceği vergi cenneti ülke ile ilgili olarak birçok veriyi birlikte değerlendirmekte ve bu doğrultuda bir tercihte bulunmaktadır (Öztürk ve Ülger, 2016: 244).

Peki yatırımcının, sermayesini vergi cenneti ülkelere götürmesindeki kararını etkileyen unsurlar nelerdir ?

Konuyu genel olarak değerlendirecek olursak, yabancı sermayenin, “vergi cenneti” ülkelere gitmesinin en önemli sebebi, elde edilen gelir üzerinden, vergi alınmaması ya da düşük oranlı bir vergi alınmasıdır. Diğer sebepleri ise maddeler halinde açıklamak yerinde olacaktır.

Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri (Yetkiner, 2001: 79):

1. İkametgâhı bulunulan ülkede yüksek vergi oranlarının bulunması.
2. İkametgah bulunulan ülkede veraset ve intikallerde yüksek oranlı vergi alınması.
3. Özellikle banka hesapları kullanan ve hisse senetleri bulunduranlarda bazı hesap ve işlemlerini gizleme isteği.

4. Bazı zengin kişilerin bulundukları ülkedeki politik istikrarsızlıklar nedeniyle geleceklerini güvence altına almak için paralarının bir kısmını bu ülkelere getirme istekleri.
5. İhraç mallarını tekrar ihraç etme.
6. Artık fonların yaratılması.
7. Başka bir ülkeye göç veya emeklilik öncesinde gelirin vergi cenneti olan ülkelerde biriktirilmesi isteği.
8. Uluslararası şirketlerin coğrafik olarak genişleme arzuları.
9. Bazı şirketlerin rakiplerinin gözünden uzak olup bu tip ülkelerde yeni ürünler geliştirme istekleri.

“Uluslararası Vergi Rekabeti Endeksi (ITCI)” şirketler ve sermaye için "rekabetçi" ve "ideal" vergi politikalarına göre “yatırıma en elverişli” vergi politikalarını inceleyen bir endekstir. Söz konusu endekste, Türkiye geçen sene 17. sırada iken, bu yıl 9. sırada yer almıştır (Bunn, 2022:2). Tablo7’de, OECD ülkeleri arasında, en çok sermaye dostu vergi politikalarına sahip olan ülkelerin listesi bulunmaktadır.

Tablo7: 2022 Uluslararası Vergi Rekabet Edilebilirlik Endeksi Sıralaması

ÜLKELER	GENEL SIRALAMA	TOPLAM PUAN	KURUMLAR VERGİSİ	KİŞİSEL VERGİLER	TÜKETİM VERGİLERİ	EMLAK VERGİLERİ	SINIR ÖTESİ VERGİ KURALLARI
<i>Estonia</i>	1	100.0	2	1	14	1	14
<i>Latvia</i>	2	89.9	1	4	26	5	9
<i>New Zealand</i>	3	89.7	32	7	1	2	21
<i>Switzerland</i>	4	82.9	11	9	4	36	2
<i>Czech Republic</i>	5	81.9	6	5	25	6	11
<i>Luxembourg</i>	6	80.6	26	14	6	14	5
<i>Hungary</i>	7	77.9	5	6	38	18	3
<i>Lithuania</i>	8	76.9	3	11	31	7	24
Turkey	9	76.6	20	8	13	23	8
<i>Israel</i>	10	76.0	17	30	10	10	10
<i>Australia</i>	11	75.5	29	20	9	4	23
<i>Sweden</i>	12	74.2	8	18	22	8	12
<i>Slovak Republic</i>	13	74.1	21	3	29	3	34
<i>Netherlands</i>	14	71.3	25	22	16	22	4
<i>Germany</i>	15	70.2	30	26	15	11	6
<i>Canada</i>	16	69.3	27	31	8	25	16
<i>Norway</i>	17	69.0	15	23	23	16	13
<i>Austria</i>	18	68.6	23	32	17	15	7
<i>Costa Rica</i>	19	67.5	36	33	7	12	17
<i>Finland</i>	20	67.4	9	28	21	20	22
<i>Japan</i>	21	67.3	33	16	5	27	26
<i>United States</i>	22	66.8	22	21	3	29	35
<i>Slovenia</i>	23	66.1	7	12	32	26	20
<i>Belgium</i>	24	65.1	14	13	24	31	19
<i>Korea</i>	25	64.1	34	27	2	33	33
<i>United Kingdom</i>	26	62.9	10	24	34	34	1
<i>Chile</i>	27	61.9	13	34	11	13	38
<i>Poland</i>	28	59.3	12	10	35	32	29
<i>Greece</i>	29	59.2	19	17	30	30	25
<i>Mexico</i>	30	58.4	28	29	12	9	37
<i>Iceland</i>	31	57.9	16	19	28	28	31
<i>Colombia</i>	32	57.8	38	2	18	24	36
<i>Denmark</i>	33	57.3	18	36	20	19	30
<i>Spain</i>	34	56.9	31	25	19	37	18
<i>Ireland</i>	35	55.6	4	37	36	17	32
<i>Portugal</i>	36	51.4	37	35	27	21	28
<i>Italy</i>	37	49.1	24	15	37	38	27
<i>France</i>	38	45.3	35	38	33	35	15

Kaynak: (Bunn, 2022) Erişim tarihi: 28.02.2023'ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

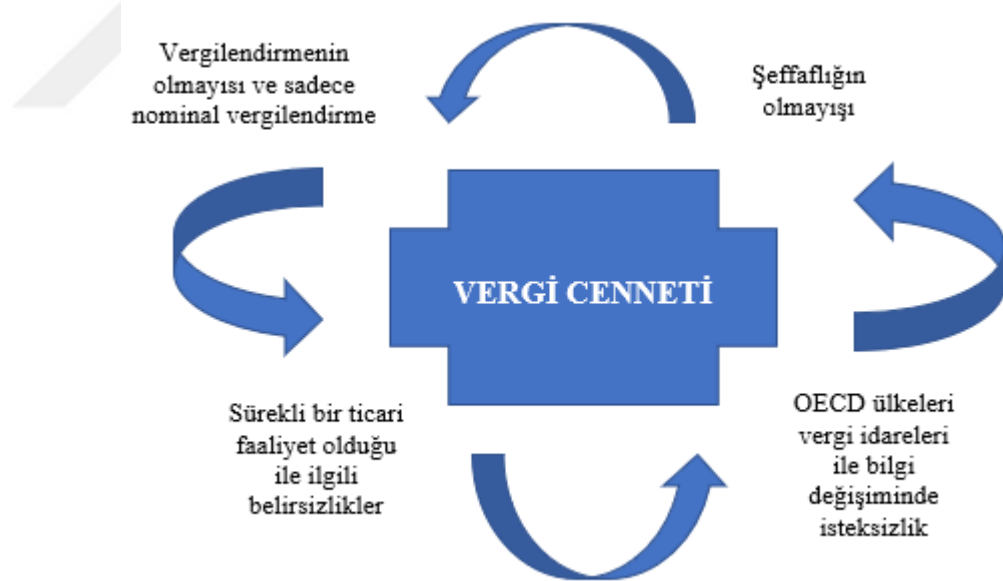
3.1.4.4.1. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

1980’li yılların başında küresel ekonomik sistemde yayılan neoliberal politikalar sermaye ve finansal türev araçların dolaşımının üzerindeki engellerin büyük oranda kalmasına neden olmuş, sermayeye küresel çapta nerdeyse sınırsız hareket özgürlüğü tanımıştır. Ekonomik sistemin finansal varlıklara tanıdığı bu geniş dolaşım özgürlüğü aynı zamanda teknolojik gelişmelerin sağladığı dijitalleşme ile daha da artmış, gerek hukuki gerekse fiziki olarak nakit ve finansal türev araçlar küresel çapta hızlı bir sirkülasyon kabiliyeti kazanmıştır. Bu değişimin ise başta ÇUŞ olmak üzere yatırımcıların tasarruflarını vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla vergi cennetlerine yöneltmesine yol açtığı söylenebilir (Çakaş, 2020: 22). Vergi cennetleri dünyanın her yerinde bulunabilir. Bazıları, Cayman Adaları, Britanya Virjin Adaları veya Hong Kong gibi açık denizdedir. İsviçre, Hollanda ve Lüksemburg gibi ülkeler de vergi cennetidir. Delaware ve Wyoming de birkaç çok popüler vergi cenneti eyaletlerdir. İster ada, ister ülke veya eyalet olsun, yerli ve yabancı yatırımı teşvik etmek ve uzun vadeli ticari büyümeyi beslemek için bir vergi cenneti geliştirilebilir (Akbulak, 2022).

Vergi cennetlerinde gerçekleştirilen finansal işlemlerin neredeyse tamamı paravandır. Yani olduğu iddia edilen işlemler aslında hiç gerçekleşmemektedir. Bu sebeple vergi cennetleri “sanal” merkezler olarak nitelendirilmektedir (Aktuğ ve Öz, 2021: 119). Yüksek vergilendirmeye sahip ülkelerin bütçe gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi cennetleri vergiden kaçınmayı arttırmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte, finansal krizler ve finansal istikrarsızlığa neden olmaktadır. Bu nedenle, önemli bir sorun teşkil etmektedir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları vergi cennetlerinin kullanım amaçları açısından önemlidir. Vergiden kaçınma yasal sınırlar içinde vergi yükünü azaltıcı bir eylemdir. Vergi oranlarının yüksekliği ve daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırmaya itmektedir. Vergi cennetleri de vergiden kaçınma amacıyla sıklıkla başvurulanan bir yöntemdir (Uygun, 2022: 99).

Moerman, vergi cenneti ülkelerin karakteristik özelliklerini şu şekilde belirtmiştir. Bu ülkeler; nispeten düşük vergi oranlarına, yüksek derecede bankacılık ve ticari gizliliğe, önemli ve orantısız bir finans sektörüne, yurt dışı yerleşiklerin yabancı para cinsinden mevduatları üzerinde kontrolün olmamasına, offshore finans merkezi olarak vergi cenneti tanıtımı ve reklamının yapılmasına ve bu ülkelerin belirli operasyonlar için cazip hale getirilmesine katkıda bulunan vergi anlaşmalarına sahiptir (Yıldız ve Demir, 2019: 335). Şekil 2’de, vergi cennetlerinin söz konusu özelliklerine yer verilmiştir. Burada dört temel özellikten bahsedilmiştir. İlk olarak, vergilendirmenin olmayışı ya da sadece düşük oranlı vergilendirme, ikinci olarak, etkin bilgi değişiminin olmayışı, bir diğeri, şeffaflığın olmayışı ve son olarak, sürekli bir ticari faaliyetin olduğu yönündeki belirsizliklerdir.

Şekil2: Vergi Cennetlerinin Özellikleri



Kaynak: (OECD, 1998) Erişim tarihi: 21.02.2023'ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi cennetlerinin sağladığı avantajlarla ilgili diğer özellikler yukarıda sayılan kriterlerle bağlantılıdır. Bu türden bir ülke ya da bölge yabancı vergi

mükelleflerini kendi bölgesine çekmek için sık sık cazip koşullar sağlar. Bu amaç için sağlanan özel avantajlar şu şekilde çeşitlendirilebilir (Ubay, 2020: 31-32):

- Çok geniş kapsamlı gizlilik, bankacılık sırrı vb. sağlanır.
- Mukim olmayanlar için off-shore hizmetler (örneğin; yabancılar için sıfır vergi oranı) sunar. Bu sağlanan koşullar mali piyasa düzenlemelerine karşı koruma sağlayacak şekilde genişletilebilir.
- Yerel ekonomiye kıyasla orantısız bir finansal sektör bulunur.
- Bu ülkelerin politikaları şirketlerin ticari faaliyetlerine gerçek anlamda müdahalede bulunmaz. Bu durum, vergi mükelleflerinin kendi ülkelerinin vergi kanunları ve düzenlemelerinden kaçmasını kolaylaştırır.
- Bu ülkelerde siyasi istikrar önemlidir.
- Bu ülkelerde profesyonel danışmanlık şirketleri hizmet sağlar.

3.1.4.4.2. Vergi Cenneti Türleri

Kavramsal açıdan vergi cennetleri iki grupta sınıflandırılır. **Üretici Vergi Cennetleri:** Bu grupta değerlendirilen ülkeler, üretimden elde edilen kazançlara belli tutarı aşmayacak şekilde vergi uygulamaktadır. Üretici vergi cennetlerinin temel amacı, sermaye yatırımı ve ekonomik faaliyetleri kendi ülkelerine çekmektir. Çoğunlukla doğrudan yatırımların ve büyük üretim tesislerinin ülkelerinde faaliyet göstermesi için teşvik eden ülkelerdir. Üretim tesisleri için ayrıcalıklı vergi politikası uygulayan bu ülkeler, kendi sınırları içinde faaliyet gösteren kişilere ve kurumlara da sıfır oranlı vergi uygulamaktadırlar. En önemli üretici vergi cennetlerinin başında İrlanda ile Belçika gelmektedir. **Geleneksel Vergi Cennetleri:** Vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak isteyen şirket ya da kişilere bu ülkeler ücreti dâhilinde finansal hizmet sunmaktadır (Yılmaz, 2018: 201-202). Geleneksel vergi cennetlerini, üretici vergi cennetlerinden ayıran en önemli nokta; geleneksel vergi cenneti ülkeler, dolaylı sermayeyi, kendi ülkelerine çekmeyi amaçlar.

2009 yılında OECD, ülkelerin kendisiyle işbirliği yapıp yapmaması ve uluslararası vergi standartlarıyla ilgili düzenlemeleri kabul edip yürürlüğe koyup koymamasına göre farklı listeler oluşturmuştur. OECD’de şu anda üç farklı sınıflandırma söz konusudur. **Beyaz Liste:** Uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ve uyan ülkelerdir. **Gri Liste:** Uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standardına uymayı kabul eden ancak henüz büyük ölçüde uygulamayan ülkelerdir. Gri Liste’de ülkeler, vergi cennetleri ve diğer finans merkezleri olarak iki guruba bölünmektedir. **Kara Liste:** Uluslararası düzeyde kabul edilmiş vergi standartlarını uygulayacağını taahhüt etmeyen yani işbirliği yapmayan ülkelerdir (Gravelle, 2022: 6).

Birçok yazar tarafından, farklı sınıflara ayrılmış olan vergi cennetleri, en genel olarak, uyguladıkları “vergi rejimleri” ve bulundukları “coğrafi bölge” itibarıyla iki şekilde sınıflandırılabilir.

Uyguladıkları Vergi Rejimleri Açısından (Yetkiner, 2001: 1):

- Verginin bulunmadığı ülkeler (örneğin; Cayman adaları, Bahama ve Bermuda gibi).
- Sadece vergi cennetlerinde elde edilen gelir üzerinden vergi alınması veya diğer ülkelerden elde edilen gelirlerden çok düşük oranlı vergi alınması (örneğin; HonkKong, Panama ve Liberya gibi).
- Belli tip şirketlere veya işlemlere vergi kolaylıkları ve avantajları sağlayan ülkeler (örneğin; Channel adaları, Luksenburg, The Isle of man ve Monako gibi).

Coğrafi Bölgeler Açısından (Uygur, 2010: 12):

- Karayip Adaları Bölgeleri: Cayman Adaları Bahama, Bermuda Hollanda Antileri, Turks, Coicos, Aruba, Barbados, Nevis, Panama
- Akdeniz Bölgesi: Cebelitarık ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi
- Avrupa Bölgesi: Hollanda, Lihtenştayn, Andora
- Adalar Bölgesi: Guernsey, Jersey, Man Adası
- Pasifik Bölgesi: Vanatu, Nauru

3.1.4.4.3. Vergi Cennetlerinin Yaygınlaşma Nedenleri

Genel olarak vergi cennetlerinin amacı, uluslararası sermayeye, anaakım ülkelerin mevzuatından kaçış imkânı sağlamak ve buradan kazanç elde etmek şeklinde ifade edilmektedir. Ancak meseleye sadece bu açıdan bakmak problemi hafife almak olacaktır. Çünkü vergi cennetlerinin ilgisini çeken şey sadece sermaye değil, mobilitesi yüksek olan her türlü kıymettir. Vergi cennetlerinin uluslararası sermayeyi hedef alması da bu üretim faktörünün mobilitesinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim, teknolojik gelişmeler neticesinde mobilitesi yükselen her şey çok kısa süre içerisinde vergi cennetlerinin ilgi alanına girmektedir (Aktuğ ve Öz, 2021: 120). Dolayısıyla, özellikle teknolojik gelişmelerin artmasıyla birlikte, vergi cennetleri de yaygınlaşmaya başlamıştır.

Yaygınlaşma nedenlerini üç başlık altında toplamak mümkündür. **Ekonomik Nedenler:** Bir ülkenin vergi cenneti olarak hukuki ve ekonomik yapısını düzenlemesi sayesinde, yeni teknoloji birikimi, YPY ve direkt yatırımların cazibe merkezi olması gibi faktörler ekonomik gelişmeyi ve kalkınmayı desteklemektedir. Bu nedenle, bazı ülkeler özel vergi rejimi uygulamaya yönelmektedirler. **Sosyal Nedenler:** Vergi

cenneti olan ÷lkelerde sağlanan ekonomik gelişme ile, vatandaşların yaşan standartlarının yükselmesi, eğitim ve kültür seviyelerinin artması, iş olanaklarının yükselmesi ve sosyal yaşamın zenginleşmesi gibi sosyal imkanlarda sağlanmaktadır.

Politik Nedenler: Vergi cenneti niteliğini almış küçük bir ÷lkeye yönelen büyük sermaye şirketleri ve uluslararası ticaretin gücü, bu ÷lkelerin politik açıdan istikrarlarını korumalarının ve uluslararası tehditlere maruz kalmamalarının teminatını oluşturabilmektedir (Biçenel, 2006: 50-51).

3.1.5. Zararlı Vergi Rekabetinin Ortaya Çıkardığı Sorunlar

Vergi rekabeti, uluslararası bir gündemle karşı karşıyadır. Söz konusu gündem, vergi rekabetinin zararlı olduğu ve bastırılması gerektiği yönündedir (Dwyer, 2000: 51). Dolayısıyla, zararlı vergi rekabeti, beraberinde bir takım sorunlar getirmiştir. İkinci bölümde, ‘vergi rekabetinin olumsuz etkileri’ başlığı altında da bahsedildiği gibi, vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olmasıdır. Ayrıca transfer fiyatlandırması yolu ile kar amaçlı yatırımcıların, en uygun ÷lkeye yatırım yapması söz konusu olduğunda, ÷lkelerin vergi gelirlerinde yaşanacak olan azalma kaçınılmazdır. Bu durum ise beraberinde, gelir dağılımında bozulmayı da getirecektir. Bir başka ortaya çıkan sorunda sosyal devlet anlayışının zarar görmesidir. Dolayısıyla, vergi rekabeti, kamu hizmeti sunumunda da etkinliği olumsuz olarak etkileyecektir.

Görüldüğü gibi, zararlı vergi rekabeti ile birlikte ortaya çıkan, adeta domino etkisi yaratan, birçok sorun ve sorunların da sebep olduğu birçok olumsuzluk vardır. Kısaca, bu konuyu iki başlık altında incelemek mümkündür: “Ekonomik, Mali ve Sosyal Sorunlar” ile “Diğer Sorunlar”.

3.1.5.1. Ekonomik, Mali ve Sosyal Sorunlar

Zararlı vergi rekabetinin sonucunda, ortaya ‘mali bozulma’ çıkmaktadır. Mali bozulma, esnekliği yüksek üretim faktörlerinin vergilendirilememesiyle, vergi gelirleri aşan ülkelerin kamu maliyesi yapısındaki bozulmayı ifade eder (Doğan ve Kabayel, 2016: 82). Ülkeler sermaye ve işletme faaliyetlerini çekmek üzere yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır. Bu durum, komşuluk politikasına neden olur. Belirli bir ülkedeki yatırım, bu ülke tarafından vergi yükünde indirim yapılmaksızın yapılamıyorsa, bu ise ülkedeki kaynakların olası en iyi şekilde yerleştirilemediği ve ekonomik açıdan da etkin bir şekilde kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Ayrıca zararlı vergi rekabeti, etkinsiz vergi ve harcama politikası yaratacaktır. Bölgesel vergi artışları, diğer bölgelerdeki vergi matrahını büyütür pozitif bir mali dışsallık yaratır. Faydacı etki her bir bölge tarafından ihmal edildiği için, vergi oranları etkinlik açısından çok düşük olacaktır (Biçenel, 2006: 51).

3.1.5.2. Diğer Sorunlar

Zararlı vergi rekabeti etkin vergilendirmeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Ayrıca politik ve demokratik bakımdan da sorunlar yaratır. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarında, bir ülkede izlenecek vergi politikaları, kamu harcamalarının maliyetinin uygun bir bölümünü hareketli sermayeyi de içeren tüm üretim faktörü üzerine yükleme amacından ziyade, yükümlülerin diktesine göre belirlenir. Bu durum, politik ve demokratik sorunlar yaratır (Sefikhanov, 2005: 94). Ayrıca yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasına da yol açar (Biçenel, 2006: 52). Söz konusu sorunları:

- Dışsallıklar.
 - Politik ve demokratik sorunlar.
 - Yükümlülerin, vergiye karşı olumsuz bir tavır sergilemesi.
- şeklinde maddeler halinde sıralayabiliriz.

3.1.6. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Çalışmalar ve Alınan Önlemler

Devletlerin, kendi iç hukuk mekanizmalarıyla çözemeyecekleri mali sorunların başında vergisel konular gelmektedir. Bazı vergisel problemler, ikili vergi anlaşmalarıyla çözümlenebilirken, bazı sorunların uluslararası ve uluslararası girişimlerle çözümlenmesi, kaçınılmaz olmaktadır (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 52). Zararlı vergi rekabetinin giderek yaygınlık kazanması üzerine, 1996 yılında toplanan OECD Bakanlar Konseyi tarafından, “zararlı vergi rekabetinin bireylerin yatırım ve finansman kararları ile ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerindeki olumsuz etkilerinin engellenmesine ilişkin önlemlerin belirlenmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir rapor hazırlanması”na karar verilmiştir. Bu konu, 1997 yılında yapılan OECD Bakanlar Konseyi toplantısı ile Lyon’da gerçekleştirilen G-7 devlet başkanları zirvesinde de ele alınmıştır (Pehlivan ve Öz, 2011: 91). Yapılan birçok çalışma ve alınan önlemler ile sermayenin uluslararası dağılımında çarpıklıklar ve vergi gelirlerinde erozyonu önlemek için uluslararası işbirliğine ihtiyaç olduğu vurgulanmaktadır (Giray, 2005: 115).

Zararlı vergi rekabeti ile ilgili yapılan çalışmalara ve alınan önlemlere bakıldığında, en etkili çalışmaların; ‘OECD’ tarafından sürdürüldüğünü söylemek mümkündür. OECD’nin yanı sıra, AB’ nin yaptığı çalışmalar ve zararlı vergi rekabetine karşı, ABD’nin sergilediği tutumu da incelemek, yerinde olacaktır. Son olarak, G8 Finansal Eylem Görev Grubu bünyesinde de yürütülen bazı çalışmalar bulunmaktadır. Söz konusu başlık altında zararlı vergi rekabetine karşı yapılan bazı çalışmalar ve alınan önlemler incelenecektir.

3.1.6.1. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı OECD'nin Yaptığı Çalışmalar

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının OECD'nin belirlediği çerçevede, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak iki gruba ayrıldığı görülmektedir (Ürgüt Saygın ve Avcı, 2020: 644). Bu konuda, özellikle OECD'nin yapmış olduğu çalışmalar daha çok dikkat çekmiştir.

Vergi rekabetinde ülkeler, büyüme ve kalkınmada önemli faktörler arasında yer alan yabancı yatırımları kendi bölgelerine çekebilmek adına çeşitli vergisel avantajlar sağlamak suretiyle (özellikle vergi oranlarında indirimle giderek) kendilerini adeta küresel bir yarışın içinde bulmuşlardır. Küreselleşmenin ve teknolojiye hızlı ilerlemenin de etkisiyle giderek artan bu yarışta bazı ülkeler kazançlı çıkarken bazı ülkeler ise zarar görmektedir. Vergi rekabetine başvuran ülkeler yabancı sermaye karşısında diğer ülkelere kıyasla avantajlı duruma gelebilmek için çeşitli vergisel avantajlar uygulamaktadır. Uygulanan bu avantajlar karşısında yabancı yatırımların ne ölçüde tepki gösterdiğine yönelik OECD ülkeleri üzerinde yapılan uygulamalı çalışmalardan bazıları ve ulaştıkları sonuçlar aşağıda yer almaktadır (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 130-131):

- Devereux & Freeman (1995), yedi büyük ticaret ülkesini (Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Hollanda, İngiltere ve ABD) 1984-1989 yılları arasında incelemişlerdir. DYY akışı verilerini kullanarak yaptıkları uygulamalı çalışmada vergilendirmenin yabancı yatırımları etkilediğine dair sonuca ulaşmışlardır.
- Cassou (1997) çalışmasında, 1970-1989 yıllarında ABD ve diğer ülkeler (çoğunlukla OECD ülkeleri) arasındaki DYY akışları üzerine vergi politikasının etkisini panel veri yaklaşımı kullanarak araştırmış ve ABD kurumlar vergisi oranı ile DYY arasında belirgin bir negatif ilişki olduğunu tespit etmiştir.

- Gropp & Kostial (2000), OECD ülkelerini 1988-1997 yılları arasında vergi rekabeti açısından incelemiş ve vergi oranlarındaki azalmanın DYY girişini olumlu etkilediği sonucuna ulaşmıştır.
- Bretschger & Hettich (2002), panel veri yöntemi uyguladıkları çalışmalarında, 14 OECD ülkesini 1967-96 yılları arasında incelemiş ve artan küreselleşmenin bir sonucu olarak ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürdükleri (negatif yönlü ilişki) sonucuna ulaşmışlardır.
- Mooij & Ederveen (2003), literatürde kurumlar vergisi oranları ile DYY arasındaki ilişkiyi inceleyen 25 ampirik çalışmanın sonuçlarını meta-analiz yöntemiyle karşılaştırarak bir vergi esnekliği hesaplamış ve vergi oranlarını %1 düşüren ülkenin DYY miktarının %3.3 artacağı sonucunu elde etmiştir.
- Gedik (2011), OECD ülkeleri arasındaki vergi rekabeti göstergelerini veri zarflama analizi yöntemiyle incelemiş ve elde ettiği kanonik korelasyon katsayılarının vergi rekabeti ve DYY arasında yüksek ve aynı yönlü ilişkiyi gösterdiği sonucuna ulaşmıştır.
- Liu (2014) panel veri analizini kullandığı çalışmasında, ekonomik kalkınma için daha fazla sermaye çekmenin bir yolu olarak, 1990-2007 dönemine ait OECD ülkelerinin sermaye üzerine olan vergileri düşürme eğiliminde olduğuna yönelik negatif yönlü güçlü deliller bulmuştur.
- Arcalean (2016) panel veri yöntemi kullanarak incelemiş olduğu OECD ülkelerinde mali serbestleşmeyle tetiklenen vergi rekabetinin sonucu olarak kurumlar vergisi oranlarının 1980'de %50'den 2008'de %30'un altına düşerken (OECD ortalaması olarak), aynı dönemde kamu borcunun GSYİH içindeki payının iki katına çıktığı sonucuna ulaşmıştır.
- Tudor & Apper (2016) çoklu regresyon analizi kullanmış olduğu 1985-2012 yıllarını kapsayan çalışmalarında, Doğu Avrupa ülkelerinin yabancı sermayeyi kendilerine çekebilmek için Batı Avrupa ülkelerine göre daha düşük vergi oranları uyguladığı bulgularına varmışlardır.

Vergi Cenneti Ülkelerle İlgili Çalışmalar

Vergi cennetleri; yabancı yatırımcılara hitap etmek üzere, çok düşük vergi oranları ve bunun yanında, bir takım vergisel kolaylıklarla donatılmış ya da gelişen rekabet ortamında vergi mükelleflerine vergiden kaçınmak için imkânlar sunabilen özel bölgelerdir. (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 141). Vergi cennetlerindeki zayıf düzenlemeler, şeffaf olmayan, riskli finansal ürünlerin geliştirilmesini ve dünya çapında yayılmasını kolaylaştırmış ve bu durum offshore merkezlerdeki faaliyetlerin ve varlıkların olduğu, finansal kuruluşların değerlendirilmesini zorlaştırmıştır. Sermaye kaçışları, birçok ülkenin borçluluk durumunu daha da kötüleştirmiştir. Bu durum, ülkelerin döviz rezervlerinin azalmasına ve dış borçlanma miktarının artmasına neden olmuştur (Yıldız ve Demir, 2019: 341). Dolayısıyla, zararlı vergi uygulamaları; devletlerde oluşan kamu açıklarını daha da artırmaktadır. Bunun yanı sıra, sosyal harcamaların da azalmasına sebep olmaktadır.

1998 raporunda, zararlı vergi rekabeti ile mücadelede mümkün olduğu kadar fazla devletin katılımının sağlanması gerekliliği vurgulandıktan sonra, birlikte yürütülecek bu mücadele için bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Tavsiyeler; ulusal mevzuata, vergi anlaşmalarına ve uluslararası alanda işbirliğine ilişkin tavsiyeler şeklinde üç başlık altında sıralanmıştır (Biçenel, 2006: 61-62):

- Bu tavsiyelerin bir kısmı zararlı vergi uygulamalarını teşvik eden devletlerin bu uygulamalarından vazgeçmelerine yönelik düzenlenmiştir.
- Bir grup tavsiye ise vergi mükelleflerinin zararlı vergi uygulamalarından elde etmiş oldukları vergisel avantajları ortadan kaldırmaya yöneliktir.
- Son grup tavsiye ise uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusu üzerine yoğunlaşarak dolaylı yoldan zararlı vergi uygulamalarını ortadan kaldırmaya yöneliktir.

OECD, vergi cennetlerine yapılan ödemelerin, matrahtan indirilmemesini ve tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin vatandaşlarının ödemelerine stopaj konulmasını önermiştir. OECD'nin kendi üyelerine, kısmen bir yaptırım söz konusu olmakla birlikte, üyesi olmayan ülkelere, hiçbir yaptırım söz konusu olmadığı için, vergi rekabetinin zararlı etkilerinden kurtulmak konusunda söyledikleri daha çok tavsiye niteliğindedir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 54-55). Andora'da sıfır kurumlar vergisi uygulanması, Cayman Adaları'nda offshore şirket ve banka kurulmasına izin verilmesi, Dominik Cumhuriyeti'nde yabancı ülkelere elde edilen gelirin vergilenmemesi, Barbuda'da vergi muafiyeti tanınması gibi uygulamalar vergi cenneti ülkelere örnek gösterilebilir (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 141).

Vergi cennetlerinin yol açtığı olumsuz etkileri ortadan kaldırabilmek amacıyla dünya çapında söz sahibi olan OECD ve AB gibi iki etkili organizasyonun tedbirleri dikkat çekmektedir. Bunun yanı sıra Yabancı Hesap Vergi Uyum Yasası (FATCA), CRS (Ortak Raporlama Standardı) ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile de vergi cennetlerinden doğan zararlı vergi rekabetine önlemler alınmaya çalışılmıştır (Kurt & Bozdoğan, 2023: 86). Kısacası, sermaye hareketliliğinin uluslararası düzeyde gerçekleşmesi ve devamında rekabetin artışı, ortaya çıkan ekonomik sorunların çözümü ve önlemler için de ülkeleri birlikte hareket etmeye yönlendirmiştir (Bahtiyar, 2022: 123).

Tercihli Vergi Rejimleri ile İlgili Çalışmalar

Bir diğer zararlı vergi rekabeti türü olan tercihli vergi rejimleri uygulaması, küresel alanda hız kazanan hareketliliği yüksek üretim faktörlerine yönelik vergi rekabeti uygulamalarından biridir (Titiz, 2021: 56). Birçok OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan ülke mobilitesi yüksek olan finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için tercihli vergi rejimleri oluşturulmuştur (Biçenel, 2006: 27). OECD'nin 1998 raporunda açıkça ifade edildiği üzere zararlı vergi uygulamaları; mobil faaliyetlerin yerini etkilemekte, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmakta, ticaret ve yatırımı bozmakta, vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve geniş sosyal kabulünü

baltalamaktadır Bu nedenle, OECD'nin zararlı tercihli vergi rejimleri ile mücadelesi sürmektedir (Çelikkaya, 2022: 24).

Tercihli vergi rejimi, ülke dışındaki akışkanlığı yüksek finansal hizmetleri hedefleyen cazip vergi rejimleridir. Vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki en önemli fark, vergi cenneti ülkelerde gerçekte bir iktisadi faaliyet olmaksızın işlemler sadece kağıt üzerinde gerçekleştirilirken, tercihli vergi rejimlerinde vergi farklılıklarına karşı esnekliği yüksek finansal hizmetler ve yatırımlar yürütülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi cennetlerinde vergisiz kazanç sağlanırken, tercihli vergi rejimleri vergiden arındırılmış olarak paraya para eklemenin merkezidir. Avusturya'da kıyı bankacılığı, Türkiye'de serbest bölgeler, Belçika'da fiktif sermaye işlemleri, tercih yaratan vergi rejimlerine örnek olarak gösterilebilir (Yordadoğ ve Albayrak, 2017: 142).

1998 Raporunda, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele amacını taşıyan bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Söz konusu tavsiyeler aşağıdaki gibidir (Hoşyumruk, 2003: 59-65) :

- Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler: Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kişi ve gelir unsurlarına karşı bazı önlemler alınmasının talep edilmiştir.
- Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiyeler: Ülkelerin birbirleri ile yaptığı ya da yapacağı anlaşmalar yolu ile zarar verici vergi uygulamalarının büyük oranda önüne geçilmesinin mümkün olabilecektir.
- Uluslararası Alanda İşbirliğine İlişkin Tavsiyeler: Zarar verici vergi rekabetine karşı uluslararası işbirliğinin yoğunlaştırılması amacı ile üye olan ve olmayan ülkelere çağrıda bulunularak, geliştirilen ilkelere uygun davranılması ve zararlı vergi uygulamalarının mümkün olan en yakın

zamanda aşamalı olarak ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerden bahsedilmiştir.

OECD tarafından önerilen çalışmaları maddeler halinde sıralayacak olursak:

- OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle ilgili uluslararası işbirliği çabaları, 1996 yılında yayınlanan Bakanlar bildirgesi ile başlamıştır. Zarar veren vergi rekabetinin, alarm verdiği belirtilerek rapor hazırlanması öngörülmüştür (Giray, 2005: 115).
- Toplanan OECD Bakanlar Konseyi, “zararlı vergi rekabetinin bireylerin yatırım ve finansman kararları ile ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerindeki olumsuz etkilerinin engellenmesine ilişkin önlemlerin belirlenmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir rapor hazırlanması” na karar vermiştir. (Pehlivan ve Öz, 2011: 91).
- Ardından, OECD Mali İşler Komisyonu tarafından 9 Nisan 1998 tarihinde, OECD Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabeti raporu yayınlanmıştır (Giray, 2005: 115). Söz konusu raporda, kısaca iki konu üzerinde durulmuştur. Bunlar; “vergi cennetleri” ve “tercihli vergi rejimleri” dir.
- OECD vergi cennetlerinin yol açtığı olumsuzluklarla mücadele edebilmek için geçmişten günümüze kadar çeşitli çalışmalar yapmıştır. Çalışmalarda kısaca, vergi cenneti ülkelerde, şeffaflıktan yoksun bir şekilde işlem yapıldığından bahsedilmektedir. Dolayısıyla bu durum, vergi cenneti ülkeleri kara para aklama ve kaçakçılığın cazibe merkezi haline getirmektedir (Kurt ve Bozdoğan, 2023: 86).
- Bu olumsuz yapılara dikkat çekebilmek ve bazı tedbirler alabilmek amacıyla OECD bünyesinde bulunan Vergi Sorunları Komitesinin 20.01.1998 Tarihli Vergi Rekabeti Raporu'nda zararlı vergi rekabeti konusunda geliştirdiği tavsiyeler şu şekildedir (Kurt ve Bozdoğan, 2023: 86) :

- Vergi cenneti ülkelerin OECD ülkeleriyle iş birliğine giderek bilgi değişimi ve şeffaflık konularında dikkat etmeleri gerekmektedir.
- Bu ikazı dikkate almayan ülkelere uluslararası örgütler tarafından yaptırımların uygulanacağı bildirilmiştir.
- Rapor, OECD üyesi ülkelerde bulunan ve potansiyel olarak zararlı olabilecek tercihli vergi rejim uygulamalarının 2000 yılı içerisinde ayrıntılı bir liste olarak saptanmasını ve bu tarihten itibaren beş yıl içerisinde aşamalı olarak dışlanması öngörmüştür (Öztürk, 2010: 28).

OECD Mali işler Komitesi, 14 Kasım 2001 tarihli toplantısında zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelede 1998 ve 2000 Raporları doğrultusunda çalışmaların değerlendirildiği "Zararlı Vergi Uygulamaları Üzerine OECD'nin Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu" başlıklı rapor kabul edilmiş ve yayınlanmıştır. Rapor, özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmalar olmak üzere, projede yaşanan gelişmeleri ele almaktadır. 2001 Raporu ile işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı da alınmıştır (Hoşyumruk, 2003: 54). Bununla birlikte, OECD'nin vergi mükelleflerinin denetlenmesine yönelik bilgi paylaşım yöntemleri vardır. Bu yöntemler; (1) istek üzerine, (2) otomatik ve kendiliğinden olmak üzere "geleneksel bilgi değişim yöntemleri", (3) eş zamanlı vergi araştırmaları, (4) yurt dışında vergi araştırmaları ve (5) endüstriyel çapta bilgi değişimlerini içeren "yeni bilgi değişimi yöntemleri" dir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 54).

Kısacası, OECD'nin 2006 yılında yürütmeye başlattığı çalışmalar, 2000 ve 2001 Raporları ile birlikte devam etmiştir.

3.1.6.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar

AB; ekonomi, sanayi, siyaset, yurttaş hakları ve dış politika alanlarını kapsayan, çok sektörlü bütünleşmenin, en ileri biçimidir. AB, barışı korumak, ekonomik ve sosyal ilerlemeyi pekiştirmek amacı ile bir araya gelmiştir (Hoşyumruk, 2003: 85). AB'nin temelleri, 1951 yılında, üyeleri arasındaki kömür ve çelik endüstrilerinin yönetimini bir araya getirmek amacıyla kurulmuştur. Kurucu üyeleri; Fransa, Almanya, İtalya, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg olan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'na dayanmaktadır. 1957 yılında ise gümrük birliği işlemlerini sağlayan; Avrupa Ekonomik Topluluğu ve nükleer enerji çalışmaları yürütmek için kurulan; Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu, olmak üzere iki yeni topluluk daha oluşturulmuştur. 1967 yılında, imzalanan Brüksel Antlaşması ile var olan 3 topluluk, Avrupa Topluluğu (AT) adıyla tek bir çatı altında toplanmıştır. 7 Şubat 1992 tarihinde yürürlüğe sokulan, Maastricht Antlaşması ile ilk kez AB terimi kullanılmıştır. AB, 27 üye ülkeden oluşmaktadır (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2023).

AB'de vergi rekabetiyle mücadele, Ruding Komitesinin 1992 yılında minimum kurumlar vergisi oranının %30 olması şeklindeki teklifiyle başlamıştır (Yılmaz, 2014: 144). Rapor' un amacı, üye ülkeler arasındaki kurumlar vergisi oranı farklılıklarının, ortak pazarın işleyişinde bozulmalara yol açıp açmadığının incelenmesidir. Söz konusu rapor, üye ülkelerin maliye bakanları tarafından, önerilerinin uygulanabilir olmadığı yönünde eleştirilere konu olmuştur. AB'de vergilendirmeye ilişkin kararlarda oybirliği kuralı geçerli olduğu için, Ruding Raporunda yer alan önerilerin uygulanması mümkün olmamıştır (Gergin, 2020: 96). AB'nin, zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye ilişkin çalışmaları, Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Kuralların kabul edildiği, 1 Aralık 1997 tarihinde de mevcuttur. AB tarafından kabul edilen kuralların odaklandığı konular şunlardır (Biçenel, 2006: 78-79):

- ÇUŞ’un yardımcı destek hizmetlerinin görüldüğü ve Belçika’da örneği olan “koordinasyon merkezleri”.
- Holding şirketleri.
- İrlanda’da örneği bulunan “Finansal Hizmet Merkezleri”.
- Muaf tutulan şirketler ve bölgeler.

Söz konusu uygulama, kuralları potansiyel olarak zararlı rejimleri belirlemek üzere, bazı ölçütler tespit etmiştir (Biçenel, 2006: 79):

- İlgili ülkenin genel vergilendirme seviyesinden önemli ölçüde düşük efektif vergi oranları.
- Yabancılar tanınan vergisel kolaylıklar.
- Vergi teşviklerinin, yerli ekonomiden ayrık tutulması ve bu nedenle, ulusal vergi tabanını etkilememesi.
- Gerçek bir ekonomik faaliyet olmasa dahi, tanınan kolaylıklar.
- ÇUŞ’ların matrahlarının tespitinde uygulanan, uluslararası standartlardan, özellikle OECD tarafından belirlenenlerden sapan uygulamalar.
- Şeffaflık eksikliği.

AB’nin yasal statüsünün, OECD’den çok daha sıkı kurallarla sağlamlaştırılmış olması ve yine OECD’den farklı olarak, uluslararası bir nitelikte olması, yaptırımların bağlayıcılığı konusunda da farklı bir yerde konumlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, AB’nin üyeleri bağlayıcı birtakım vergisel düzenlemeler getirmesi, egemenlik adına bir sınırlama olarak değerlendirilebilir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: 55). AB’nin, amaçlarından birisi malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç pazar meydana getirmek olduğundan, ‘serbest rekabet ilkesi’ böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. AB’de, vergi rekabeti olgusunun, başlangıcı ve en önemli

belirleyicisi, sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır (Biçenel, 2006: 76).

2000’li yılların ikinci yarısında AB kurumlarının vergi rekabeti ile mücadele anlayışı, birbiriyle dolaylı biçimde de olsa ilişkili bulunan bazı önemli gelişmeler ile yeniden şekillenmiştir. Bunlardan ilki, küresel finansal krizin getirdiği ekonomik bunalım ve kamu harcaması ihtiyacının artmasıdır. İkincisi ise daha güncel bir gelişme olarak ortaya çıkan ve gelişen teknolojik olanaklarla birlikte sivil bir hareket niteliği taşıyan veri sızıntılarıdır. Bu medya hareketi neticesinde vergiden kaçınma ve vergi rekabeti yöntemlerinin mutlak gizliliği ortadan kalkmış, kamuoyunda bu uygulamaların kapsamı ve detayları konusunda daha önce bulunmayan ciddi bir farkındalık oluşmuştur (Gergin, 2020: 101).

AB’ye üye bazı ülkeler, vergi cenneti olmanın avantajlarından faydalanırken, kendisinden sermaye kaçıışı gerçekleşen üye ülkeler ise dezavantajlı duruma düşmektedir. Özellikle, İsviçre ve Lüksemburg gibi hem AB üyesi hem de vergi cenneti olarak gösterilen ülkeler, düşük vergi oranları ve banka gizliliği gibi kriterleriyle, AB ülkeleri arasında, zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. AB yönetimi, bu konuda gerekli çalışma ve dikkati göstermiştir. AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 02.06.2003 tarihinde gerçekleştirdiği toplantı sonrasında üye ülkelerde tespit edilen, 66 zararlı vergi uygulamasının, aşamalı olarak sonra erdirilmesi yönünde talimatlarını yayınlamıştır (Kurt ve Bozdoğan, 2023: 87). Ayrıca, 2002 yılında yayınlanmış ve kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi ile sınır ötesi ekonomik aktiviteleri engelleyici, vergisel uygulamalar ve bunların çözümleri konularını içeren komisyon raporu, en önemli doküman olma özelliğini korumaktadır (Bağdınlı, 2016: 126).

AB nezdinde, zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalarda, özellikle Avrupa Para Birliği sonrasında vergi koordinasyonu kavramına ağırlıklı olarak yer verilmiştir. Daha etkin ve dinamik bir yapı öngören vergi koordinasyonu

kavramı, AB’de vergi harmonizasyonu kavramının yerine kullanılmaya başlanmıştır. Vergi koordinasyonu, üye devletlerin vergi uygulamalarını etkileyici nitelikteki “eylem ve önlemler” olarak tanımlanmaktadır. Vergi harmonizasyonu ise birlik düzeyindeki etkinlikler sonucunda sağlanan yakınlaşma olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, vergi koordinasyonundan farklıdır. Vergi koordinasyonu, vergi harmonizasyonuna göre daha az zorlayıcı ve yaptırımları olmayan bir eylemler dizisidir (Giray, 2005: 117).

3.1.6.3. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı ABD’nin Tutumu

ABD’nin vergi cennetleri ile mücadele konusundaki karşı çıkışı sonucunda, OECD eylemlerini yumuşatmış, 2001 yılında açıklayacağı işbirliği yapmayan, vergi cennetleri listesini geciktirmiş, yaptırımların uygulanmasını ise 2003 yılına kadar ertelemiştir. ABD’nin baskısı sonucu vergi cennetlerinin belirlenmesinde, yalnızca bilgi değişimi ve şeffaflık kriterlerinin esas alınmasına başlanmıştır. Ayrıca, Kongre’de de OECD politikalarına karşı bir muhalefet ortaya çıkmıştır. Kongre çoğunluk lideri Dick Armey; ABD’nin küresel bir vergi polisi projesini desteklememesini, zengin ülkelerin küçük ve fakir ülkeler tarafından başarıyla uygulanan ekonomik politikalara karışmamasını talep etmiştir. Ancak, 11 Eylül olayları sonrasında ABD, offshore merkezlerine vergi rekabeti açısından değilse bile, kara para aklama ve terörün finansmanı yönünden bakmaya başlamıştır. Bununla beraber, 11 Eylül olaylarını gerçekleştirenler aslında offshore merkezlerini değil, bizzat ABD’nin ve AB ile Orta Doğu ülkelerinin bankacılık sistemlerini ve kayıtdışı “Hawala” sistemini kullanmışlardır (Biçenel, 2006: 81-82). Hawala, antik Çin ve Orta Doğu’ya kadar uzanan, asırlık bir uluslararası değer transfer sistemidir. Hawala ağlarının Asya’da yüzyıllar önce İpek Yolu boyunca seyahat eden tüccarlar için güvenli para transferleri sağladığı düşünülmektedir. Hawala güvenle eşanlamlıdır (Gediz Oral, 2021: 333).

ABD'nin 2010 yılında kanunlaştırmış olduğu FATCA'dır (Çakmak, 2016: 145). Uluslararası zararlı vergi rekabeti ile savaşmak amacıyla ABD Gelir İdaresi tarafından ortaya konulmuştur. FATCA'nın amacı, raporlama yolu ile ABD'li kişilerin yurt dışında bulunan mali varlıklarıyla ilgili ABD vergi mercilerine karşı şeffaflık sağlamaktır. OECD tarafından FATCA'yı takiben ortaya konulan bir diğer uygulama ise birden çok ülkeye raporlama yapma gerekliliğinin bir sonucu olan CRS'dir. Böylelikle, birçok ülke ortak olarak vergi cennetlerinin olumsuz etkilerinden etkilenmeyecektir. Kapsamın daha da genişlediği bir diğer önlem, BEPS'dir. BEPS ile hükümetler arası işbirliğine gidilmesi ve kapsamlı bir eylem planının oluşturulması hedeflenmiştir (Kurt ve Bozdoğan, 2023: 87).

ABD'de çoğu çevreler ABD'nin zaten yüksek vergiler nedeniyle ÇUŞ'ların merkez yeri seçimi bakımından kötü bir tercih olduğunu savunmaktadır. Ayrıca, son yıllarda ABD'den pek çok firmanın başka ülkelere kaydığını, ABD'de kurulu firmaların, başka ülkelerde kurulu firmalarla rekabet gücünün azaldığını, bu nedenle dramatik vergi indirimlerine gidilmesi gerektiğini ve vatandaşlarının tüm dünyada elde ettikleri gelirleri vergilemek yerine bölgesel vergileme esasına geçmesi gerektiğini savunmaktadırlar (Biçenel, 2006: 82).

3.1.6.4. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesine Yürütülen Çalışmalar

Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ile ilgili çalışan, bir diğer kuruluş da G8'ler tarafından kurulmuştur (Öz ve Yaraşır, 2010: 24). Mali Eylem Görev Gücü (FATF) Başkanı, Genel Kurul tarafından, FATF üyeleri arasından iki yıllık bir süre için atanmaktadır (Adalet Bakanlığı, 2023). Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu FATF'nin Ekim 2021 itibariyle 37'si ülke ve 2'si uluslararası organizasyon olmak üzere toplam 39 üyesi bulunmaktadır (Akyürek, 2022:1). Grubun temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına yönelik yasal ve düzenleyici

reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmaktadır (Yılmaz, 2014: 142). Bu amaçla, OECD'nin hazırlamış olduğu liste haricinde bir liste hazırlanmıştır. Bu iki liste tamamen birbiri ile aynı olmasa da FATF, vergi cennetlerinde şeffaflığın ve bilgi değişimi kurallarının bulunmaması nedeniyle bu ülkelerin kara para aklama konusunda ideal bölgeler olduğunu ortaya koyulmaktadır (Uygur, 2010: 91). FATF vergi cennetlerine, kara paranın aklanmasına yardımcı olan yerler açısından bakmaktadır. FATF'ın kara listeye aldığı ülkelere Cook Adaları, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Nevis, Dominica aynı zamanda vergi cenneti olan Macaristan ise tercihli vergi rejimi uygulayan ülkedir. Bu anlamda, OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler tam anlamıyla örtüşmese de aynı amaca hizmet etmektedir. Bu nedenle, OECD ve FATF çalışmalarında birbirlerine destek vermektedirler (Gündoğdu, 2009: 101)

FATF ilk olarak, 14 Şubat 2000 tarihinde işbirliği yapmayan ülkeleri tespit etmek için 25 tane kriter belirlemiştir. Daha sonra belirlemiş olduğu kriterler doğrultusunda Haziran 2000 tarihinde 26 ülkeyi ele alan bir çalışma yapmıştır (Yılmaz, 2014: 142). G8 ülkeleri, Haziran 2013 toplantısında, bilgi paylaşımı konusunda daha fazla şeffaflık sağlamak ve modern çağda uluslararası vergi standartları geliştirmek için kararlı adımlar atacaklarını taahhüt etmiş ve OECD'yi desteklediklerini duyurmuşlardır (Çamurcu, 2017: 231).

OECD, AB, G8 dışında başka bazı örgütler bünyesinde de vergilendirme alanında çalışmalar yapıldığı görülmektedir. 140 üye ülkenin katıldığı Uluslararası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi (CIOTA) vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve IMF vergi politikası ve vergi yönetimi konularında çalışmalar yürütmektedir 133. BM'nin Vergi İşleri Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Grubu, uluslararası vergi konularında çalışmaktadır. BM'nin ayrıca sözleşme niteliğinde ve kara paranın aklanmasının suç kabul edilmesi gerektiği yönünde 3 çalışması bulunmaktadır (Biçenel, 2006: 83-84):

- Viyana Sözleşmesi: 34 madde ve 1 ekden oluşmaktadır. 106 ülke tarafından imzalamış, 11 Kasım 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Uyuşturucu suçları ile ilgilidir.
- New York Sözleşmesi: Terör kazançlarına yöneliktir. 1996 yılında kabul edilmiştir.
- Palermo Sözleşmesi: “Uluslararası Organize Suçlara Karşı BM Sözleşmesi” adını taşıyan bu sözleşme 2000 yılında Palermo’da yapılan BM Genel Kurulu’nda kabul edilmiştir. Daha geniş kapsamlı bir sözleşmedir. Kapsamına; organize suç, kara para aklanması suçu ve yolsuzluğun önlenmesi konuları girmektedir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İnsanlar ve toplumlar, küreselleşen dünya ile birlikte ülkelerin sınırlarını aşan faaliyetlere girmiştir. Dolayısıyla, ticaret, ekonomi, iletişim hatta spor ve müzik bile ülke sınırları içinde kalıcılığını koruması mümkün değildir. Farklı ülkelerden insanların bir araya gelmesiyle, mal ve hizmet alışverişinde bulunan toplumlar, uluslararası ölçekte büyük önem kazanacaktır.

Küreselleşmeye tarihsel açıdan bakıldığında; Ortaçağ Avrupa'sının 'burg' kasabasındaki tüccarların, dışarı çıkmak istemesine kadar dayanır. Küreselleşme ile ilgili en önemli olaylardan biri, Berlin duvarının yıkılması ile birlikte Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği ve Doğu Bloğunun çöküşüdür. Küreselleşme bu şekilde yaygınlaşmıştır. Küreselleşmeyi meydana getiren üç önemli unsur vardır. İlk unsur; ülkelerarası serbest mal ve hizmet ticaretidir. İkinci unsur ise sermayenin hareketli bir yapıya ulaşmasıdır. Üçüncü ve son unsur da teknolojide yaşanan gelişmelerdir.

Küreselleşme olgusunun birçok boyutu vardır. Uluslararası ticaretin ve yatırımların yoğunlaşması açısından bakıldığında; ekonomik boyutu olduğunu söylemek mümkündür. Siyasi alanda küreselleşme ise devletlerin değişen güçleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkmasıyla yaygınlaşan teknoloji ile birlikte küreselleşmenin teknolojik boyutu ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte çevresel koşullara da etki etmiş ve küresel ısınma, sel felaketleri gibi problemler yaşanmaya başlaması çevresel boyutunu kapsamaktadır. Son olarak, küreselleşmenin küresel boyutu ise kültürlerin içi içe geçmesiyle oluşmuştur.

Küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar; ekonomik alanda içe kapanık olan gelenekçi yaklaşım ve küreselleşmenin, üretim ve ticaretin ekonomik yapısını

bozduğunu savunan aşırı küreselleşmeci yaklaşımlar olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla bakış açısına ve etkileri göz önüne alındığında, küreselleşmenin hem olumlu hem de olumsuz yanlarının olduğunu söylemek mümkündür. Küreselleşmenin olumlu yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Kültür ve uygarlık, küreselleşme ile birlikte yeniden anlam kazanmıştır.
- Hak, özgürlük, adalet, eşitlik gibi kavramların yaygınlaşması ile toplumların güven duygusu daha çok gelişmiştir.
- Eğitim sistemlerinin önemli olduğu ve tüm toplumun eğitilmiş ve yetişmiş olması gerektiği anlaşılmıştır.
- Üretim ve tüketimde rekabet arttığından insanlar birbirlerinin ürünlerini tüketmeye başlamış, dolayısıyla üretim daha faydalı hale gelmiştir.
- Dünya üzerinde ortak kelimesi önemli hale gelmiş, ortak anlayış ve ortak kavrayış gelişmiştir.

Bunların aksine, 1990ların ortalarında ortaya çıkan, teknoloji ve küreselleşmenin beraberinde getirdiği sorunlar da söz konusudur. Küreselleşmenin olumsuz yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Sermaye girişi ile birlikte, işsizlik artmaya başlamıştır ve dolayısıyla üretimde azalışlar yaşanmıştır.
- İşsizlik de beraberinde ücret azalışlarına sebep olmuş ve dolayısıyla verimlilik düşmüştür. Bir başka deyişle, ekonomi resesyon sürecine girmiştir.
- Serbest ticaret ile birlikte, ekonomideki sektörel yapı değişmiştir. Ayrıca kamu bütçesinde, harcama ve gelir kalemlerinde sınırlamalar ortaya çıkmıştır.

- Ülkelerarasında yapılan anlaşmalar ile ülkelerin aralarındaki engeller kalmış, ticaret serbestleşmiştir. Bu da beraberinde, ülkelerin geleneksel bağımsızlıklarını kısıtlamıştır.
- Serbestleşme ile birlikte, gelişmekte olan ülkelerin mali dengelerinde bozulmalar ortaya çıkmıştır.

Küreselleşme, genel olarak, dünyanın ‘tek bir pazar’ haline gelmesidir. Buradan hareketle çalışmamızın birinci bölümünde küreselleşmenin tanımı ile birlikte, tarihsel gelişimine, unsurlarına ve boyutlarına değinilmiştir. Bölümün ilerleyen başlıklarında ise küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar ele alınmıştır. Ayrıca küreselleşmenin beraberinde getirdiği etkilerin tam anlamıyla kavranabilmesi amacıyla, küreselleşmenin olumlu ve olumsuz yönlerine değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Küreselleşmenin neden olduğu vergilendirme sorunu olan ‘uluslararası vergi rekabeti’ üzerinde durulmuştur. Dünyanın küreselleşmesi ile ve serbestleşme ile kaynaklar hareketli hali geldikçe, vergi rekabeti konusu, daha çok ön plana çıkmıştır. Bu kapsamda, uluslararası vergi rekabeti ile ilgili olarak, tanımı, kapsamı ve unsurlarından bahsedilmiştir. İlk kez, Charles Tiebout tarafından, iktisadi bir kavram olarak kullanılmaya başlayan vergi rekabeti; ülkelerin, vergilerinde büyük ölçüde indirim yapmalarıdır. Bazen teşvikler yoluyla da yatırım faaliyetlerini kendi ülkelerine çekebilirler. Bu konu kapsamında, yararlı ve zararlı vergi rekabeti kavramları önemlidir. Eğer rekabet, ülkelerin gelişmişlik seviyelerini yükseltmek için uygulanıyorsa, yararlıdır. Bu durumun aksine, eğer rekabet, vergi oranlarının düşürülmesi ile doğrudan yabancı yatırımı kendi ülkelerine çekerek, yanlış kaynak dağılıma sebep oluyorsa, zararlıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde ayrıca, vergi rekabetinin olumlu ve olumsuz etkileri irdelenmiştir. Vergi rekabetinin olumlu yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Vergi oranlarında oluşacak indirimler ile, mükelleflerin vergi yüklerinde düşmeler olacaktır.
- Sermayenin mobilitesini etkileyecek olan vergisel avantajlar ile ülkeler mevcut olan vergi oranlarını düşürmeleri için bazı baskılarla karşı karşıya kalır.
- Dolayısıyla, kendi ülkelerine, doğrudan yabancı yatırımı çekmek isten ülkeler, başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere, vergi oranlarında azalmaya yönelik uygulamalar ortaya koymuştur.
- Ülkeler, küresel rekabet ortamında, gelir vergisi tarifelerinde ‘aşağıya doğru indirme’ anlamında düzenlemeler yapmaktadırlar. Ayrıca bu durumdan diğer ülkeler de etkilenecek benzer davranışlar sergileyecektir.
- Geçmişten günümüze, kurumlar vergisi oranlarını düşürmeye çabalayan ülkelerin sayısı gittikçe artmaktadır. Burada ülkeler arasında küresel bir rekabet ortamı söz konusudur. Ülkelerin amacı, rekabet yaratarak vergi oranlarını düşürmek ve yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek istemeleri olduğunu söylemek yerinde olacaktır.
- Vergi rekabetinin artmasının altında yatan nedenlerden en önemlisi, uluslararası sermaye hareketliliğinin artmasıdır. Ayrıca yabancı sermaye yatırımlarının artmasında, düşük oranlı vergilerin ve vergilendirme ilkelerinin yeri büyük önem taşır.
- Vergi rekabetinin, diğer avantajlarından birisi de daha etkin bir kamu hizmeti sunulmasıdır.
- Ülkedeki yabancı sermaye girişleri ile birlikte kalkınma yolunda da önemli adımlar atıldığını söylemek mümkündür.
- Doğrudan vergi oranları düşürüp vergi tabanı genişletildiğinde toplam gelirde artış sağlanabilir.
- Ayrıca yanlış vergi politikaları uygulamalarının azaltılmasını sağlayabilir.
- Yatırımlarda artış sağladığından, istihdam artacaktır ve mali disiplin sağlanacaktır.

- Bu bağlamda mükelleflerin, vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi eylemlere yönelmelerinin önüne geçecektir.

Vergi rekabeti, eğer, önüne geçilemeyecek bir biçimde, ülkelerin vergi oranlarını, dibe doğru bir yarışa götürüyorsa ve dolayısıyla vergilendirilebilir matrahların vergi dışına çıkmasına sebep oluyorsa, söz konusu rekabet, zararlı bir duruma gelmiş olarak nitelendirilebilir. Vergi rekabetinin olumlu yönlerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Vergi rekabetinin, en tehlikeli ve en önemli ekonomik sonucu; mali bozulmaya sebep olabilmesidir.
- Sermayenin, yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kayması ile doğrudan yüksek vergili ülkenin vergi matrahında aşınmaya neden olacak, ve vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır.
- Ayrıca, bazen de vergileme kaynaklı faktörler, yatırım ve tasarruf kararlarında sapmalara yol açabilmektedir.
- Bu durum da beraberinde kamu harcamalarının kalitesinde bir azalmaya ve gün geçtikçe ülkenin refah sisteminde sorunlara neden olabilmektedir.
- Transfer fiyatlaması yolu ile kar amaçlı yatırımcıların, en uygun ülkeye yatırım yapması söz konusu olduğunda, ülkelerin vergi gelirlerinde yaşanacak olan azalma kaçınılmazdır. Bu durum, gelir dağılımında da olumsuz etkiler yaratacaktır.
- Vergi yükünün dağılımındaki bozulma, gelir ve varlıklar üzerinden alınan vergilerden, dolaylı vergilere doğru kaymaya neden olur. Söz konusu durum, vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Küreselleşme süreci yaşanan yıllarda, özellikle de kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler, dolaylı vergilerin artmasının en önemli sebebi olduğunu söylemek mümkündür.
- Ayrıca vergiye karşı gösterilen gönüllü uyum oranlarında azalmalar da yaşanacaktır.
- Eğer bir ülkede dolaylı vergilerin tahsilatı, dolaysız vergilere göre daha baskın ise o ülkede vergi kültüründen söz edilmesi pek mümkün değildir.

- Bir başka ifadeyle, bu kültür tam olarak yerleşmemiş ya da yerleşmiş olsa bile tam bir olgunluğa ulaşmamıştır.

Yine çalışmanın ikinci bölümünde, vergi rekabetini uygulamasında kullanılan araçlar irdelenmiştir. Bu kapsamda genel ve özel amaçlı teşvikler ayrıntılarıyla incelenmiştir. Teşvikler amaçları itibariyle ele alındığında, ekonominin genelini ya da belli bir dalını hedef aldığı söylemek yerinde olacaktır. Genel amaçlı teşvikler, ekonominin tamamını hedef alırken, özel amaçlı teşvikler, belli bir ekonomik faaliyeti veya ekonomik alanı hedefler ve seçicilik kıstasları vardır.

Ayrıca bu bölümde, vergi rekabetinin artış nedenlerine de değinilmiştir. Dünya’da, son 21 yılda hem doğrudan yabancı yatırım hem de yabancı portföy yatırımları artışı, dikkat çekmektedir. Sermaye hareketleri, teknolojik gelişmelerinde etkisi ile ülkelerden ülkelere çok hızlı bir şekilde hareket etmektedir. Bu bağlamda vergi rekabetinin artış nedenlerinden birincisi, sermayenin mobilitesinin artmasıdır. Ayrıca son yıllarda, sürekli ve geçici süreli istihdam amaçlı göç hareketleri önemi gittikçe artırmaktadır. Bu durum vasıflı işçi sayısının az olmasıyla daha da artmaktadır. Dolayısıyla emeğin mobilitesinin artması vergi rekabetinin artış nedenlerinden diğeridir. Nedenlerden bir diğeri ise vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkmasıdır. Söz konusu ülkelerin küresel sermayeyi çekmek için uyguladıkları offshore hesapları ile vergi kaybı oluşturmaktadır. Birçok ülkedeki sermaye bu hesaplar vasıtasıyla vergi cenneti ülkelere akmaktadır.

Çalışmanın son bölümü olan, üçüncü bölümde zararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik yapılan çalışmalar, verilen tavsiyeler, alınan önlemler ele alınmıştır. Bu bölümde; zararlı vergi rekabeti, kavramı ve kapsamı, kriterleri, maliyeti, uygulamaları, ortaya çıkardığı sorunlar ve zararlı vergi rekabetine karşı yapılan çalışmalar ve alınan önlemler açısından, altı başlık altında incelenmiştir.

Aslında, ülkeler için vergi rekabeti, bir hak olarak kabul edilebilir. Fakat söz konusu hak, başka ülkelerin ekonomisine zarar verdiğinde, artık bir hak olmaktan çıkacaktır. Bir başka deyişle, vergi rekabetinin kötüye kullanılmasıyla birlikte vergi rekabeti de zararlı hale gelmiştir demektir. Ülkelerin vergi rekabetine karşı gösterdikleri tutum, söz konusu rekabetten nasıl etkilendiği ile ilgilidir. Yatırımcılar, düşük vergi uygulayan ülkeleri tercih ettikçe, ülkeler de bir yarış haline girerler. Dolayısıyla vergi oranlarında genel olarak bir düşüş yaşanır. Bir başka deyişle ‘dibe doğru yarış’ın başlamasıyla birlikte zararlı vergi rekabeti ortaya çıkacaktır. Dibe doğru yarışın en güzel örneklerinden biri Doğu Afrika ülkeleridir. Burada doğrudan yabancı yatırımı çekmek için, vergi tatilleri gibi birçok vergi teşvikleri sağlamaktadır.

OECD, 1998 yılında, zararlı vergi rekabeti ile ilgili bir rapor yayınlamıştır. Zararlı vergi rekabetini belirleyen, genel kabul görmüş kriterler şöyle açıklanabilir:

- Eğer vergi teşviki, söz konusu ülkeye yerleşik olmayanlar için söz konusu ise rekabet zararlıdır.
- Reel ekonomik bir faaliyetin olmaması durumunda, vergi avantajı garanti ediliyorsa rekabet zararlıdır.
- Çok uluslu şirketlerin lehine, vergi teşvikleri uygulanması halinde rekabet zararlıdır.
- Ayrıca, teşvik, saydamlıktan yoksun ise de rekabet zararlıdır.

Açıkça görüldüğü gibi vergi teşvikinin, zararlı olup olmadığını tek bir kriter ile anlamak mümkün değildir. Türkiye’de ise bu durum, OECD kriterlerine ve Türk Vergi Sistemi’ndeki değişiklikler göz önüne alındığında vergi rekabetinin zararlı olup olmadığı tartışılabilir. Zararlı vergi rekabetinin maliyeti konusunda ise yine OECD verilerinden yararlanarak, bazı tahminler yapılabilir.

Genel olarak bakıldığında, "zararlı vergi rekabeti" şu kriterlere göre tanımlanır:

- Etkin vergi oranlarının olmaması veya düşük olması.
- İşletmelerin iç piyasada faaliyet göstermemeleri.
- Şeffaflık eksikliği.
- Etkin bilgi alışverişi eksikliği

Ayrıca bu bölümde, zararlı vergi rekabeti uygulamaları başlığı altında, tercihli vergi rejimi, elektronik ticaret, transfer fiyatlanması ve vergi cennetleri olmak üzere dört başlıkta incelenmiştir. Ülkelerin tercihli vergi rejimlerinin uygulanmasının nedeni, yatırımcıları, kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmektir. Tercihli vergi rejimleri, vergi rekabetinin alanını sınırladığından yararlı olabilir. Bunun aksine, tercihli vergi rejimi uygulandığında başka bir ülkenin vergi sistemi zarara görüyorsa rejim zararlıdır. Bu zararın tespiti için, şu sorulara sorulabilir:

- Faaliyet gerçek bir üretim yerine, sadece tercihli vergi rejimlerinden faydalanmak için bir ülkeden diğerine kayıyor mu?
- Yatırım ve gelir birbiri ile orantılı mı?

Küreselleşme ve hızla gelişen teknoloji ile ticari alışkanlıkların değişmesi ile birlikte zararlı vergi rekabetinin bir diğer uygulaması, elektronik ticarettir ortaya çıkmıştır. Özellikle COVID 19 pandemisi ile birlikte 2020 ve 2021 yıllarında artış göstermiştir. Söz konusu uygulama ticari açıdan kolaylıklar sağlasa da vergileme yönünden birçok sorun meydana getirmiştir. Söz konusu sorunlar şu şekilde sıralanabilir:

- Uluslararası işbirliğinin oluşmaması ve zorunlu bir hal alması.
- Dijitalleşme sorunu.

- Sunucu bilgisayar sorunu.
- Aracıların ortadan kalkması.

Diğer bir uygulama olan, uluslararası transfer fiyatlandırması kavramı, söz konusu şirketlerin, vergi yüklerini minimize etmek için kullandıkları, en önemli araçlardan biridir. Pek çok ülke, gelir vergilerinden kaçınmak için, transfer fiyatlandırmasını, kendi çıkarlarına göre ayarlamaktadır. Ayrıca, yine bazı olumsuzlukları önlemek amacıyla da söz konusu transfer fiyatlandırması kanunlarını kabul etmişlerdir.

Vergi cennetleri, zararlı vergi rekabeti uygulamalarının sonucusudur. Vergi cenneti ülkelerin, en önemli amaçları, paranın, yatırıma dönüşmesini ya da başka bir şekilde burada değerlendirilmesini sağlamaktır. Vergi cennetleri, sanal merkezler olarak da nitelendirilir. Çünkü burada gerçekleştirilen finansal işlemlerin birçoğu gerçek dışıdır. Genel itibari ile vergi cennetleri, uyguladıkları vergi rejimleri açısından ve coğrafi bölge açısından iki şekilde sınıflandırılabilir.

Vergi cennetleri, teknolojinin gelişmesiyle birlikte, yaygınlaşmaya da başlamıştır. Dolayısıyla ortaya çıkardığı sorunları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Mali bozulmanın ortaya çıkması.
- Yatırımcıların, vergi yüklerini minimize etmeleri için birbirleriyle yarış haline girmesi.
- Dışsallıklar.
- Politik ve demokratik sorunlar.
- Vergiye karşı oluşan olumsuz tavır.

Çalışmada son olarak, zararlı vergi rekabetine karşı yapılan çalışmalar ve alınan önemler ele alınmıştır. En etkili çalışmalar OECD tarafından sürdürülmüştür. 1998 raporunda, zararlı vergi rekabeti ile mücadele için, olabildiğince fazla devletin katılımının sağlanması gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca, OECD, vergi cennetlerine yapılan ödemelerin, matrahtan indirilmemesini önermiştir. Bunun yanı sıra, tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin, vatandaşlarının ödemelerine stopaj konulmasını önermiştir. Vergi cennetlerinin olumsuzlukları konusundaki tavsiye ve çalışmaları, OECD ve AB gibi iki etkili organizasyonlar tarafından ortaya atılmıştır. 1998 raporunda ayrıca, bazı tavsiyelerden söz edilmiştir. Söz konusu tavsiyeler; ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin, vergi anlaşmalarına ilişkin, uluslararası alanda işbirliğine ilişkin tavsiyelerdir. AB ise bu konuda, barışı korumak, ekonomik ve sosyal gelişim için bir araya gelmiştir.

AB'nin yasal statüsü, OECD'den daha sıkı kurallar ile sağlamlaştırılmıştır. Yaptırımların bağlayıcılığı konusunda da farkları olduğunu söylemek mümkündür. AB'de vergi rekabetinin başlangıcı olarak, sermaye üzerindeki hareketlerin kısıtlanmasının kaldırılması kabul edilir. OECD eylemlerinin biraz daha yumuşatılmış hali, ABD'nin tutumudur. 2010 yılında, vergi rekabeti ile mücadele amacıyla, FATCA kanunlaştırılmıştır. Burada amaç, raporlama yöntemi ile ABD'li kişilerin yurt dışında bulunan mali varlıklarıyla ilgili, ABD vergi mercilerine karşı şeffaflık sağlamaktır. Zararlı vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalardan sonuncusu ise G8 Finansal Eylem Görev Grubu'dur. Söz konusu grubun temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına ilişkin yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yürütmeleridir. OECD, AB, G8 dışında, CIOTA; vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve IMF vergi politikası ve vergi yönetimi konularında bazı çalışmalar yürütmektedir.

Sonuç olarak, zararlı vergi rekabeti sorunu için henüz kesin bir çözüm ortaya konulmamasına rağmen, sorunların çözümünde asıl olarak çok taraflı bir çaba gereklidir diyebiliriz. Çünkü teknolojinin de gelişmesi ile birlikte, küreselleşme artık

bir vergi politikası belirlemeyi imkansız kılmaktadır. Ülkeler çok taraflı değil de yalnız hareket edip sorunlarla başa çıkmaya çalıştıklarında, sorunların daha da derinleştiğini söyleyebiliriz. Eğer, tüm ülkelerin katıldığı küresel bir çaba ile çalışma yürütürlerse, çaba karşılıksız kalmayacaktır.



KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı. (2023). FATF (Financial Action Task Force), 16.05.2023 tarihinde <https://124.im/1zutJg> adresinden alındı.

Ağcakaya, S. & Kaya, I. (2022) “Blockchain Teknolojisi ve Uygulamaları”, *Blockchain Teknolojisinin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi*, Derleyen: Serpil Ağcakaya, Ankara: Atlas Akademik Basım Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti., 59-80.

Akdoğan Gedik, M. (2011). “Vergi Rekabeti Etkinlik Değerlendirmesi: OECD Üyesi Ülkeler İçin Veri Zarflama Analizi Uygulaması”, *Maliye Dergisi*, (160), 328-350.

Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, T. & Akdoğan, İ. (2022). “Sosyal Bilimlerde Akademik Analiz ve Tartışmalar”, *E-Ticaret ve Vergi Boyutu*, Derleyen: Ahmet Aydın ve Taner Aydın, Özgür Yayınları, Gaziantep.

Akdoğan, T. & Yavuz, H. (2022). *Dijitalleşme Perspektifinden Vergi Uyumu*, Ankara: İksad Yayınevi.

Akkaya, Ş. & Aktuğ, M. (2021). “Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi”, *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 65, 1-23.

Akmaz, K. (2020). “Uluslararası Vergi Rekabeti”, *E- Yaklaşım* (51).

Aktan, C., C. & Vural, İ., Y. (2004). “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22, 1-18.

Aktuğ, M. & Öz, E. (2021). “Küresel Vergi Şeffaflığının Artırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 115-148.

Akyürek, K. (2022). Mali Görev Gücü (Financial Action Task Force-FATF)’nün Değerlendirilmesi ve Türkiye’deki Yansımaları, 16.05.2023 tarihinde <https://124.im/NrAZ> adresinden alınmıştır.

Alhattı, A., A. & Konak, A. (2022). “Dış Ticaretin Gelişimi Açısından Bankacılık Sektörünün Önemi: Türkiye Örneği”, *Fiscaoeconomia*, 6 (2), 572-600.

Altıntaş, F. & F. (2022). “OECD Grubundaki Avrupa Ülkelerinin Vergi Rekabetçiliği Performanslarının Analizi: İstatistiksel Varyans Prosedürü Tabanlı OCRA Yöntemi ile Bir Uygulama”, *Journal of Emerging Economies and Policy*, 7(2), 40-119.

Anbar, A. (2001). “E-Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (2), 18-32.

Armağan, R. & İçmen, M. (2012). “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 145-172.

Arslan, M. & Biniş, M. (2012). “Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçakları, Sonuçları ve Gelişmekte Olan Ülkeler Bakımından Vergi Rekabeti”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 49(564), 47-59.

Arslan, M., O. (2011). “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, *Vergi Raporu*, 142, 42-48.

Atik, S. (2007). *Küreselleşme ve Küresel İşletmeler* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Avcı, O. (2017). “E-Ticaretin Vergilendirilme Sorunsalı”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 248-263.

Avi-Yonah, R., S. (2001). “Globalization and Tax Competition: Implications For Developing Countries”, *University of Michigan Law School*, 1-12.

Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. (2023). T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, 15.05.2023 tarihinde <https://l24.im/HufUIBo> adresinden alındı.

Aydeniz, N. & Silinir, M. & Karhan, G. (2012). “Küreselleşme Olgusuna Temel Yaklaşımlar”, *Yaşam Bilimleri Dergisi*, 1(1), 1013-1023.

Aynagöz, A. & Acer, A. (2022). “E-ticarete kayıt dışılık ve kayıt dışılığı azaltmaya yönelik çözüm önerileri”, *Disiplinlerarası Yenilik Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 35-51.

Bağdınlı, İ., H. (2016). “Vergi Yüğü ve Vergi Rekabeti”, *KMPG Sorumlu Vergicilik*, 119-128.

Bah, S., İ. & Giritli, N. (2020). “What Drives Foreign Portfolio Investment Flows in South Africa”, *Journal of Yasar University*, 15(58), 368-380.

Bahçekapılı, C. (2009). *Küreselleşme Sürecinde Güçsüzleşen Ulus-Devlet: Türkiye'nin Küresel Politik İktisadı*, İstanbul: Derin Yayınları.

Bahtiyar, E. (2022). “Vergi Cennetlerine İlişkin Kurumsal Önlemler”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 117-132.

Bakkal, U. & Susam, N. (2011). “Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri”, *İstanbul İktisat Dergisi*, 61(2), 23-50.

Balay, R. (2004). “Küreselleşme, Bilgi Toplumu ve Eğitim”, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 37(2), 61-82.

Balla, M. (2021). “Causes of Tax Evasion in Niger”, *Journal of Society, Economics and Management*, 2(1), 112-125.

Balseven, H. (2014). *Uluslararası Kamu Maliyesi*, Derleyen: Fazıl Tekin ve Oğuz Arslan, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1876, Eskişehir.

Bayar, F. (2008). “Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye”, *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, (32), 25-34.

Beydemir, M. (2022). “Dijital Çağın Yeni Vergilendirme Kuralı: OECD'nin Küresel Asgari Oranlı Kurumlar Vergisi Önerisi”, *TNKÜ İİBF Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu*, 152-160.

Biçenel, Y. (2006). *Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı*, İzmir.

Bilgili Denetim. (2012). Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, 2.12.2022 tarihinde <https://124.im/dsXRrp> adresinden alındı.

Bolahatoğlu, M. (2020). *Yeşil Vergilerin Bazı OECD Ülkeleri ile Türkiye'deki Uygulamalarının Panel Veri Analizi Aracılığıyla Değerlendirilmesi* (Doktora Tezi), *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, Bursa.

Bunn, D. (2022). “International Tax Competitiveness Index 2022”, *Tax Foundation*.

Büyükbaykal, C., I. (2010). *Küreselleşme ve Medya*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

Cain, V. & Malvia B. & Arya, S. (2021). “An Overview of Electronic Commerce (E-Commerce)”, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 27(3).

Ceran, & Çiçek, (2007). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, *Yönetim ve Ekonomi*, 14(1), 291-304.

Clausing, K. & Saez, E. & Zucman, G. (2021). “Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals”, *UCLA, School of Law*, 20(12), 1-20.

Coşkun, İ. (2006). Küreselleşme ve Ulus Devlet, 28.10.2021 tarihinde <https://l24.im/TgQycMx> adresinden alındı.

Çakaş, C. & Ö. (2020). “Vergi Sığınakları ve Suç Ekonomisine Etkileri Üzerine Bir İnceleme”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 22-42.

Çakaş, C., Ö. (2020). “Vergi Sığınakları ve Suç Ekonomisine Etkileri Üzerine Bir İnceleme”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 22-42.

Çakmak, T. (2016). “Otomatik Bilgi Değişim Anlaşmalarının Ulusal Vergi Hukukuna Yansımaları”, *Sorumlu Vergicilik*, 143-150.

Çalcalı, Ö. & Eroğlu, A. (2019). “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Bulunduğu Konum”, *Vergi Raporu*, (241), 46-61.

Çalık, T. & Sezgin, F. (2005). “Küreselleşme Bilgi Toplumu ve Eğitim”, *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 13, 55-66.

Çamurcu, Z., N. (2017). “Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”, *International Journal of Public Finance*, 2(2), 226-244.

Çavdar, F. (2017). “Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 13-27.

Çelik, E. (2022). “Neoklasik İktisattan Davranışsal İktisada Doğru Vergi Uyumu: Ampirik Bir Analiz”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(4), 232-243.

Çelikkaya, A. (2022). “Zararlı Vergi Uygulamalarının Gelişimi”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, (28), 12-26.

Çeştepe, H. & Tüylüoğlu, Ş. & Küçükahmetoğlu, O. (2005). *Ekonomik Entegrasyon: Küresel ve Bölgesel Yaklaşım*, Bursa: Ekin Kitabevi.

Çevik, S. (2003). “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(3-4), 353-369.

Çiçek, U. & Uğur, K. (2020). “Vergi Rekabeti ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 37-57.

Deniz, N. (1999). *Global Eğitim*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Dharmapala, D. & Hines, J., R. (2009). “Which countries become tax havens?”, *Journal of Public Economics*, 93, 1058–1068.

Dietsch, P. & Rixen, T. (2014). “Tax Competition and Global Background Justice”, *The Journal of Political Philosophy*, 22(2), 150-177.

Diliçikık, A. (2012). *Transfer Fiyatlaması ve Türkiye Uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı*, İstanbul.

Dinçer, M., Z. (2019). *Güncel Ekonomik Sorunlar*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

Doğan, A. & Kabayel, M. (2016). “Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler”, *Liberal Düşünce Dergisi*, (81), 75-98.

Durgun, Ö. (2007). “Küreselleşme Sürecinde, Finansal Serbestleşmenin Gelişmekte Olan Ülkelere Etkileri”, *Mevzuat Dergisi*, (111).

Dwyer, T. “ ‘Harmful’ Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, Such as Vanuatu”, *Pasific Economic Bulletin*, 15(1), 48-69.

Eden, L. & Kudrie, R., T. (2004). “Tax Haven: Renegade States in the International Tax Regime?”, *Law & Policy* 17, 105-134.

Edwards, C. & Ruggy, V., D. (2002). “Tax Competition and Its Dimensions in the Process of Globalization”, *Policy Analysis*, (431), 1-43.

Eğilmez, M. (2021). Yabancı Sermaye Raporu, 25.06.2022 tarihinde <https://www.mahfiegilmez.com/2021/03/yabanc-sermaye-raporu.html> adresinden alındı.

Elçin, A., B. (2012). Küreselleşmenin Tarihçesi, 20.12.2021 tarihinde <https://l24.im/v132l7i> adresinden alındı.

Emir, M. & Kutlu, M. (2015). “Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Portföy Yatırımları Volatilitesi Arasında Nedensellik İlişkisi”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 15, 269-278.

Ergün, Y. (2022). “Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Seçilmiş Ülke Uygulamaları”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1267-1290.

Erhan, D., U. (2012). “Kâr Maksimizasyonu Açısından Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Ekonomik Analiz İhtiyacı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 36, 109-125.

Ferhatoglu, E. (2014). *Uluslararası Kamu Maliyesi*, Derleyen: Fazıl Tekin ve Oğuz Arslan, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1876, Eskişehir.

FitzGerald, V. & Siu, E., D. (2019). “The Effects of International Tax Competition on National Income Distribution”, *International Policy Rules and Inequality*, 1-22.

Foreks Haber Merkezi. (2018). *Uzman Para*, 28.10.2021 tarihinde <https://l24.im/bQAEBpw> adresinden alındı.

Gaigne, C. & Wooton, L. (2010). “The Gains From Preferential Tax Regimes Reconsidered”, *Regional Science and Urban Economics*, 1-28.

Gediz Oral, B. (2021). “Gayri Resmi Değer Transfer Sistemlerinin Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanındaki Rolü: Hawala Sistemi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(2).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007). Resmi Gazete, 29.01.2023 tarihinde <https://l24.im/5xTGv> adresinden alındı.

Gergin, G. (2020). *Zarar Verici Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği, Veri Sızıntıları ve Mali Demokrasi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı*, Ankara.

Giray, F. (2005). “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9), 93-122.

Goodspeed, T., J. (1998). “Tax Competition, Benefit Taxes, And Fiscal Federalism”, *National Tax Journal*, 51(3), 579-586.

Gökbunar, R. & Utkuseven, A. (2002). “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27, 197-209.

Gökdere, A. (2001). “Küreselleşmeye Genel Bir Bakış”, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 1(1), 71-101.

Göker, Z. (2008). “Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti”, *Maliye Dergisi*, (154), 121-134.

Göngen, M., A. (2013). “Küreselleşmenin Ekonomik Boyutu Küreselleşmeyi Yöneten Üç Ana Kurum: IMF, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü”, *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29), 117-134.

Gravelle, J. & G. (2022). “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”, *Congressional Research Service*, 1-38.

Gündoğdu, M., M. (2009). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, Adana.

Hoşyumruk, Ş. (2003). *Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi* (Doktora Tezi), *Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Eskişehir.

IMF. (2019). L'explosion Des Investissements Fantômes, 21.02.2023 tarihinde <https://l24.im/TbIX8j> adresinden alındı.

İçli, G. (2001). “Küreselleşme ve Kültür”, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(2), 163-172.

Kaçmazoğlu, H., B. (2002). “Doğu-Batı Çatışması Açısından Globalleşme”, *Eğitim Araştırmaları*, 44-45.

Kapani, M. (2001). *Politika Bilimine Giriş*, Ankara: Bilgi Yayınevi.

Kaplan Dönmez, N., F. (2020). “Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi”, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(23), 403-425.

Karaca, G. (2007). *Küreselleşme ve Büyük Ortadoğu Projesi / Globalization and Greater Middle East Initiative* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyoloji Ana Bilim Dalı*, Malatya.

Karasu, (2006). *Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı*, İstanbul.

Kargı, N. & Karalar, E. (2009). “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 21-37).

Kargı, V. & Yaygır, T. (2016). “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, *International Journal of Public Finance*, 1(1), 1-22.

Kaya, M. & Aydemir, C. (2011). “Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(20), 260-282.

Keyifli, N. (2021). “Ekonomik Özgürlüğün Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Kurucu Ülkeleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 12(2), 489-505.

Kızıltoprak, Ö. (2018). “Vergi Rekabetinde Hedef Değişken ve Modern Rekabeti Teknikleri”, *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 143-157.

Klemm, A. (2009). “Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives”, *IMF Working Paper*, 1-27.

Kurt, S. & Bozdoğan, D. (2023). “Vergi Cennetlerinin Uluslararası Vergi Rekabetine Olumsuz Etkileri”, *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 78-93.

Kurtaran, A. (2007). “Doğrudan Yabancı Yatırım Kararları ve Belirleyicileri”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 10(2), 367- 382.

Küçüköğlu, M. & Taş, H., Y. (2019). “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Etkileri”, *Turan-Sam Uluslararası Bilimsel Hakemli Dergisi*, 11(44), 566-586.

Kürkçü, D. D. (2013). “Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımlar”, *The Turkish Online Journal of Design, Art and Communication*, 3(2), 1-11.

Lampreave, P. (2011). “Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, 65(6), 1-18.

Maliye Bakanlığı. (2008). *Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: :2008/385.

Masun, M., A. (2019). “Çokuluslu Şirketlerin Finansal Yönetiminde Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 247-255.

Mitchell D., J. (2004). “The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization”, *Index of Economic Freedom*, 25-38.

Morriss, A., P. & Moberg, L. (2012). “Cartelizing Taxes: Understanding the OECD’s Campaign against “Harmful Tax Competition””, *Columbia Journal of Tax Law*, 4(1), 1-64.

Nicodeme, G. (2006). “Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What Do We Know? Where Do We Stand?”, *European Economy*, 1-45.

OECD. (1998). Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 8.01.2023 tarihinde <https://l24.im/4QqvI> adresinden alındı.

OECD. (2000). Progrès Dans L'identification Et L'élimination Des Pratiques Fiscales Dommageables, 23.12.2023 tarihinde <https://l24.im/lh2RZ> adresinden alındı.

OECD. (2001). The Employment Of Foreigners: Outlook And Issues In OECD Countries, 2.12.2022 tarihinde <https://l24.im/RJ4VfeH> adresinden alındı.

OECD. (2006). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries, 26.12.2022 tarihinde <https://l24.im/835HQ1J> adresinden alındı.

OECD. (2009). Main Trends in International Migration, 2.12.2022 tarihinde <https://l24.im/KMkCaSB> adresinden alındı.

OECD. (2022). 25.06.2022 tarihinde <https://www.oecd.org/#> adresinden alındı.

OECDa. (2009). Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers, 4.12.2022 tarihinde <https://l24.im/Opc4F2> adresinden alındı.

OECDSTAT. (2022). Tablo II. 1. Yasal Kurumlar Vergisi Oranı, 12.05.2022 tarihinde https://stats.oecd.org/viewhtml.aspx?datasetcode=TABLE_II1&lang=fr adresinden alındı.

Oktayer, A. (2009). "Türkiye'de Finansal Serbestleşme ve Derinleşme Süreci Üzerine Nitel Bir İnceleme", *Akademik İncelemeler*, 4(1), 73-100.

Onat, H. (2002). "Küreselleşme Üzerine", *Gazi Üniversitesi Çorum İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 1, 37-47.

Organ, İ. & Çavdar, F. (2012). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", *İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi*, 3(1), 63-84.

Ortakarpuz, M. (2022). "Sınır Ötesi Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Sorunların Çözümüne Yönelik Uygulamalar", *Vergi Raporu*, 274, 11-32.

Öncel, Y. (2005). "Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (47), 1-20.

Öz, B. (2019). “Küreselleşmenin Vergi Sistemi Üzerinde Yarattığı Sorunlar”, *Gümrük Ticaret Dergisi*, (16), 12-26.

Öz, E. & Yaraşır, S. (2010). “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (52), 1-39.

Öz, E. (2019). “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”, *Maliye Dergisi*, (145), 1-10.

Öz, S. (2014). *Uluslararası Kamu Maliyesi*, Derleyen: Fazıl Tekin ve Oğuz Arslan, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1876, Eskişehir.

Özel, H., A. (2012). “Finansal Serbestleşmenin Teorik Temelleri”, *MSGSÜ Sosyal Bilimler*, (5), 69-80.

Öztürk, A. (2010). *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi*, İzmir.

Öztürk, S. & Özsolak B. (2019). “An Investigation on the Relationship Between Tax Havens, Lobby and Welfare Loss”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 35, 294-312.

Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü” *Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9), 118-135.

Paftalı, E. (2019). *Küreselleşme ve Kültürlerarası İletişim*, Derleyen: Erol Nezih Orhon ve Rasime Ayhan Yılmaz, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2492, Eskişehir.

Paientko, T. & Oparin, V. & Sarnetska, Y. (2020). Internal Tax Competition: Does This Result In Economic And Investment Growth?, *Financial Sciences Nauki O Finansach*, 25(1), 23-34.

Patterson, B. (1998). “Tax Competition”, *Economic Affairs Series*, 1-84.

Pehlivan, O. & Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Derya Kitabevi.

Peker, İ. & Kılıçer, E. (2014). “Türkiye Boyutu ile Vergi Rekabeti”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (307), 165-186.

Putra, D. (2002). "Tax Incentives", *World Bank Institute*, 1-35.

PwC. (2022). Vergi Rekabeti Nedir? 1.11.2022 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/vergi-rekabeti-nedir> adresinden alındı.

Quak, E. (2018). "The Impact of International Tax Competition on Low and Middle-income Countries", *Knowledge, Evidence and Learning for Development*, 1-15.

Sağlam, A. (2021). "Ödenmeyen Sermaye Taahhüdünün Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm*, 31(168), 253-270.

Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi* (Doktora Tezi), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, İzmir.

Scheuerman, W. (2002). Globalization, *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, 26.10.2021 tarihinde <https://l24.im/kBa> adresinden alındı.

Sefikhanov, A. (2005). *Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, Bursa.

Selamoğlu, A. (2000). "Yoğunlaşan Sosyal Sorunlarıyla Küreselleşme", *Küreselleşmenin İnsani Yüzü*, Derleyen: Veysel Bozkurt, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 33-69.

Shaxson, N. (2019). "Tackling Tax Havens: The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike", *Finance & Development*, 6-10.

Şahin, M. & Yılmaz, C. (2018). "Eski Fakat Güncel Bir Sorun: Panama Belgeleri ve Vergi Cennetleri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, (640), 101-118.

Şenel, A. & Gençoğlu, S. (2003). "Küreselleşen Dünyada Teknoloji Eğitimi", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 11(12), 45-65.

Şenyüz, D. & Yüce, M. & Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şit, A., Telek, C. (2020). "Yabancı Portföy Yatırımlarının Borsa Üzerine Etkisi: Türkiye Örneği", *Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(19), 164-178.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022). İstatistikler, 16.05.2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri?s=dolayl%C4%B1+vergi> adresinden alındı.

Taşkın, Y. (2010). “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 68-90.

Taylor, A., M. (2002). “Globalization, Trade, and Development: Some Lessons From History”, *Nber Working Paper Series*, 1-37.

Tekin, A. (2006). “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 301-316.

Titiz, L. (2021). *Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı*, İstanbul.

Topal, M., H. (2016). “The Justification and Effectiveness of Incentive Policies: A Theoretical Approach”, *The Journal of International Scientific Researches*, 1(2), 35-51.

Tosun, F., Güneş, E. (2018). “Ankara İli Tarım İşletmelerinin Sermaye Yapısı ve Tarımsal Kredilerin Geri Ödenmesinde Etkili Faktörlerin Analizi”, *Tarım Ekonomisi Araştırma Dergisi* 4(2), 17-24.

Troeger, V. (2013). “Tax Competition and the Myth of the ‘Race to the Bottom’: Why Governments Still Tax Capital”, *The CAGE-Chatham House*, 1-12.

Türk Asya Stratejik Araştırmalar Merkezi. (2006). Küreselleşmenin Boyutları ve Etkileri, 28.10.2021 tarihinde <https://l24.im/ZHHzmrjl> adresinden alındı.

Türkay, K. & Ercan, C. (2022). “Muhasebe Uygulamalarında Teknolojik Entegrasyon”, *Elektronik Ticarete Yaşanılan Muhasebe Sorunlarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği*, Derleyen: Medet İğde ve Murat Karahan, Özgür Yayınları, Gaziantep.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Veri Yönetişimi ve İstatistik Genel Müdürlüğü Ödemeler Dengesi Müdürlüğü. (2022). 27.11.2022 tarihinde <https://l24.im/Mi5E> adresinden alındı.

Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı. (2022). İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), 15.05.2022 tarihinde <https://l24.im/6t30> adresinden alındı.

TÜRMOB. (2022). 25.06.2022 tarihinde www.turmob.org.tr adresinden alındı.

Ubay, B. (2020). “Dijital Ekonominin Dijital Vergi Cennetlerinin Gelişimine Etkisi”, *KOCATEPEİİBF Dergisi*, 22(1), 28-44.

Ubay, B. (2022). “Proceedings”, *Ulusal Vergileme Hakkı-Dijital Kapitalizm Çarpışması*, Derleyen: Rasim Yılmaz, Gamze Yıldız Şeren ve Simla Güzel, Tekirdağ.

Ulucan, D. (2013). “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 369-383.

UNCITRAL, (1996). Modern Law on Electronik Commerce, 9.01.2023 tarihinde <https://l24.im/J15f60H> adresinden alındı.

UNCTAD, (2022). “The Growth of Domestic Capital Markets, Particularly in Developing Countries, and Its Relationship With Foreign Portfolio Investment”, *United Nations Conference on Trade and Development*, 1-17.

UNCTADSTAT. (2022). 25.11.2022 tarihinde <https://l24.im/3nv> adresinden alındı.

Uygun, E. (2022). “Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Küresel Asgari Kurumlar Vergisi”, *International Journal of Public Finance*, 7(1), 93-112.

Uygur, Ö. (2010). *Vergi Cennetleri ile Karapara Aklamanın Mali Piyasalara Etkileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Uluslararası İktisat Bilim Dalı*, İstanbul.

Uyğun, U. & Faydalı, F. (2021). “Maliye Araştırmaları-4”, *Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği*, Derleyen: Burçin Bozdoğanoglu, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 309-327.

Ürüt Saygın, S. & Avcı, O. (2020). “Vergi Rekabetinin Değerlendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(35), 637-671.

WTO, (1998). Electronic Commerce and the Role of the WTO, 9.01.2023 tarihinde <https://l24.im/wQY8i> adresinden alındı.

Yaman, A. (2019). “Küreselleşme Süreci ve Küreselleşmenin Yerel Kültüre Etkisi”, *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, 422-436.

Yetkiner, E. (2001). “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (237).

Yıldırım, A., H. (2019). *Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkileri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı*, İstanbul.

Yıldırım, E. (2022). *Restoran İşletmelerinin Elektronik Ticarete Yönelmesinde Belirleyici Olan Unsurlar ve E-Ticaret Uygulamaları: İstanbul İli Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Gastronomi ve Mutfak Sanatları Anabilim Dalı Gastronomi Ve Mutfak Sanatları Bilim Dalı*, Konya.

Yıldız, A. & Demir, M. (2019). “Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği”, *Maliye Dergisi*, 176, 329-354.

Yılmaz, M. (2018). “Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(4), 197-222.

Yılmaz, Ö. (2014). “Küresel Bağlamda ve Türkiye’de Vergi Rekabeti” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı*, İstanbul.

Yılmaz, Y. (2020). “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu*, 244, 122-139.

Yordadoğ, V. & Albayrak, M. (2017). “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, *Sosyoekonomi*, 25(32), 121-148.

Yöney, E. (2019). *Türkiye’de Vergi Kültürü: Değerler ve Vergi Davranışı Açısından Bir Modelleme*, (Yayımlanmamış Doktora Lisans Tezi), *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı*, İstanbul.

Yurdadoğ, V. & Albayrak, M. (2019). “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabetinin Panel Veri Analizi ile Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 176, 298-328.

Zengingönül, O. (2005). “Nedir Bu Küreselleşme? Kaçabilir miyiz? Kullanabilir miyiz?”, *Siyasa Dergisi*, (1), 85-106.