

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

**KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ALANINDA YARATTIĞI SORUNLAR:
VERGİ REKABETİ, VERGİ CENNETLERİ VE TÜRKİYE**

Yüksek Lisans Tezi

GÜLÇİN KARASU

İstanbul, 2006

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİE TEORİSİ BİLİM DALI

**KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ALANINDA YARATTIĞI SORUNLAR:
VERGİ REKABETİ, VERGİ CENNETLERİ VE TÜRKİYE**

Yüksek Lisans Tezi

GÜLÇİN KARASU

Danışman: Doç. Dr. AYŞE GÜNER

İstanbul, 2006

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ	iv
ŞEKİL LİSTESİ	v
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ	1

1. KÜRESELLEŞMEYE GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Küreselleşme Kavramı.....	3
1.2. Küreselleşmenin Unsurları.....	5
1.3. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi	6
1.4. Küreselleşmenin Ekonomik Etkileri.....	9
1.4.1. Küreselleşmenin Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi	10
1.4.2. Küreselleşmenin Uluslar arası Sermaye Üzerindeki Etkisi	12
1.4.3. Küreselleşmenin Çok Uluslu Şirketler Üzerindeki Etkisi	16

2. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ALANINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI SORUNLAR: VERGİ REKABETİ VE VERGİ CENNETLERİ

2.1. Küreselleşmenin Vergi Politikası Üzerindeki Etkisi	22
2.2. Küreselleşme Sonucu Vergi Sistemlerinde Oluşan Sorunlar.....	23
2.2.1. Vergi Rekabeti.....	24
2.2.1.1. Vergi Rekabetinin Unsurları	25
2.2.1.2. Vergi Rekabeti Teorisi (Tiebout Teorisi)	26
2.2.1.3. Haksız (Zararlı) Vergi Rekabeti	27
2.2.1.3.1. Haksız Vergi Rekabetinin Nedenleri ve Amaçları	29
2.2.1.3.2. Zararlı Vergi Rekabetinin Araçları.....	29
2.2.1.3.3. Haksız Vergi Rekabetini Belirleyen Ölçekler.....	30
2.2.1.3.3.1. Sıfır Vergi ve ya Çok Düşük Oranlı Tercihli Vergi Rejimi Oluşturulması	30
2.2.1.3.3.2. Rejim İçerisinde Serbest Vergi Kantonları Yaratılmış Olması.....	31
2.2.1.3.3.3. Sistemin Şeffaflıktan Yoksun Olması	31
2.2.1.3.3.4. Etkin Bilgi Değişiminin Bulunmaması.....	32
2.2.1.3.3.5. Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yapay Önlemler	32
2.2.1.3.3.6. Dış Sermaye ve ya Ayrımcı Vergi Rejimi Uygulamak	33

2.2.1.3.3.7. Diğer Potansiyel Vergi Rekabeti Göstergeleri	33
2.2.1.3.4. Potansiyel Haksız (Zararlı) Vergi Rekabeti Uygulamalarına İlişkin Ülke Örnekleri.....	33
2.2.2. Vergi Cennetleri	37
2.2.2.1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi	38
2.2.2.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri	39
2.2.2.2.1. Bütün Gelir Türlerinden ve ya Sermaye Gelirinden Çok Düşük Vergi Alınması ve ya Hiç Vergi Alınmaması ...	39
2.2.2.2.2. Bankacılık ve Ticari İşlemlerde Gizlilik Hâkimdir.....	40
2.2.2.2.3. Vergi Cennetlerinde Nakit Kontrolü	40
2.2.2.2.4. Vergi Cennetlerinde Bankacılığa Verilen Önem..	40
2.2.2.2.5. Vergi Cennetlerinde İletişimin Önemi.....	40
2.2.2.2.6. Vergi Cennetleri Bağımsız Olmayan ve/ ve ya Bağımsız Olmayan Ülke Alanlarıdır	41
2.2.2.2.7. Vergi Cennetlerin Diğer Özellikleri	41
2.2.2.3. Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler	41
2.2.2.3.1. Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Oranlı Vergilendirilme Yapılması	42
2.2.2.3.2. Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Faydalandırılmaması.....	42
2.2.2.3.3. Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması	43
2.2.2.3.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması.....	44
2.2.2.4. Vergi Cenneti Ülkeleri.....	44
2.2.2.5. Vergi Cenneti Ülkelerinin Sınıflandırılması	47
2.2.2.5.1. Ülkelerin Vergileme Rejimlerine Göre Yapılan Sınıflandırma	47
2.2.2.5.2. Ülkelerin Coğrafik Konumlarına Göre Yapılan Sınıflandırma	47
2.3. Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri.....	48
2.3.1. Vergi Rekabetinin Ekonomik Etkileri	48
2.3.1.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri	48
2.3.1.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri	50
2.3.1.2.1. Vergi Gelirlerini Erozyona Uğratması.....	51
2.3.1.2.2. Sosyal Devletin Zarar Görmesi	55
2.3.1.2.3. Gelir Dağılımında ve Vergilemede Adaletsizliğe Neden Olması	56
2.3.1.2.4. Kaynak Dağılımını ve Kullanımını Bozması.....	60
2.3.2. Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri.....	61
2.3.2.1. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkileri	61
2.3.2.2. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkileri	62
2.3.2.2.1. Vergiden Kaçınma.....	63
2.3.2.2.2. Vergi Kaçırma	64
2.3.2.2.3. Vergi Planlanması	65
2.3.2.2.4. Vergi Cennetlerinin Diğer Olumsuz Etkileri	66

3. VERGİ REKABETİ VE VERGİ CENNETLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ, TÜRKİYE AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

3.1. Vergi Rekabeti Olgusunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	67
3.1.1. Türkiye'deki Yabancı Sermaye Hareketleri ve Vergi Rekabeti ...	68
3.1.2. Vergi Rekabetinin Vergi Politikasında Meydana Getirdiği Değişiklikler	71
3.1.2.1. Türkiye'de Vergi Yapısının Değişimi	71
3.1.2.2. Türkiye'deki Vergi Yükünün Değişimi	74
3.1.3. Türkiye'de Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları	76
3.1.3.1. Uluslar arası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgeler	77
3.1.3.2. Uluslar arası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgelere Tanınan Avantajlar	77
3.1.3.3. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri	79
3.2. Vergi Cennetlerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	82
3.2.1. Türkiye'de Kıyı Bankacılığına Yönelik Hukuki Düzenlemeler ...	85
3.2.2. Kıyı Bankalarından Elde Edilen Mevduat Faizleri	86
3.2.3. Türkiye'de Kıyı Bankacılığı	87
3.2.4. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi	88
4. SONUÇ	89
KAYNAKÇA	92

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1: Dünya mal ticareti (Milyar Dolar).....	12
Tablo 2: Dünya Mal Ticaretindeki ve GSMH' daki Değişim (%).....	12
Tablo 3: Doğrudan Yabancı Sermaye Girişlerinin Ülkelere Göre Dağılımı (Milyon Dolar)	15
Tablo 4: Globalleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin Genişleyen Gücü..... (Milyar Dolar)	20
Tablo 5: OECD Üyesi Ülkelerin Potansiyel Haksız Vergi Rekabeti Uygulamaları (2004)	34
Tablo 6: OECD Ülkelerinde Kurumlar ve Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişimi (%)	53
Tablo 7: AB'de 65 Yaş ve Üstü Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payı (%).....	56
Tablo 8: Euro Alanındaki İşsizlik Oranları (%).....	57
Tablo 9: Bazı Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin Gelişimi..... (GSYİH'nin Yüzdesi)	58
Tablo10: Türkiye'ye Yönelik Net Sermaye Hareketleri (Milyon Dolar).....	69
Tablo11: Türkiye'de Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımına Göre Vergi..... Gelirleri (%)	72
Tablo12: Türkiye'de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	73
Tablo13: Türkiye'de Vergi Gelirlerine İlişkin Çeşitli Örnekler	75
Tablo 14: Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat	80
Tablo 15: Serbest Bölgelerden Yapılan İthalat	81
Tablo 16: Vergi Cenneti Ülkelerden Türkiye'ye Yapılan Yatırım (Milyon TL)	83
Tablo 17: 2004 Yılına Kadar Türkiye'den Vergi Cennetlerine Sermaye..... İhracı (ABD Doları)	84

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

- Şekil 1:** Uluslararası Sermaye Hareketlerindeki Değişim.....14
(Gayrisafi Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları)
- Şekil 2:** Uluslararası Sermaye Hareketlerindeki Değişim.....14
(Gayrisafi Özel Sermaye Akışı)
- Şekil 3:** Dünyanın En Büyük 500 Çok Ululu Şirketi.....18
- Şekil 4:** Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Toplam Vergi Gelirlerinin59
Yüzdesi Olarak Genel Tüketim Vergileri

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
çev.	Çeviren
drl.	Derleyen
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
GATT	Ticaret ve Tarifeler Genel Antlaşması
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
hızl.	Hazırlayan
IMF	Uluslar arası Para Fonu
KDV	Katma Değer Vergisi
KTÜ	Karadeniz Teknik Üniversitesi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
par.	Paragraf
s.	Sayfa
s.s.	Sayfadan sayfaya
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

GİRİŞ

1980'li yılların sonrasında dünya ekonomisi büyük bir değişim sürecine girmiştir. Bu değişim, ekonomik alanda ortaya çıkmakla birlikte; siyaset, politika, kültür alanında da ortaya çıkmış ve toplumsal yaşamın bütün alanlarında etkili hale gelmiştir. Bu değişimin genel ifadesi de küreselleşme kavramıyla ifade edilmektedir.

Dünya ekonomisinin küreselleşme sürecine girmesiyle uluslar arası ticaret hacminin giderek artması, çok uluslu şirketlerin büyümesi, sermaye gibi üretim faktörlerinin hareketliliğinin artmasına neden olmuştur. Küreselleşmeyle birlikte sermayenin hareketliliğinin artması, sermayenin vergiden kaçabilme olanaklarının artmasına bağlı olarak, sermayeye göre daha az hareketli olan emek faktörünün üzerindeki vergilerin artmasına neden olmuştur. Yani bu durum söz konusu faktörlerin vergilendirilmesi sorununu gündeme getirmiştir. Ayrıca sermayenin öneminin bu derece artması yabancı sermaye yatırımlarının önemini arttırmıştır. Ülkeler, uluslar arası sermayeyi ülkelerine çekebilmek için büyük bir yarış içerisine girmişlerdir. Bu yarıştan pay alabilmek için vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu doğrultuda, ülkeler üretimi artırmak, dış ticaret hacmini genişletmek ve yüksek büyüme hızına ulaşmak için vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Ulusal bir finansman aracı olan vergi, küreselleşmenin bir sonucu olan entegrasyon ile uluslar arası bir boyuta taşınmıştır. Bununla birlikte ulusal vergi politikaları etkilenerek değişmek zorunda bırakılmıştır. Tüm bu değişikliklerle birlikte, teknolojinin de gelişmesi; vergilendirmeye ilişkin sorunları beraberinde getirmiştir. Küreselleşme sürecinin giderek hız kazanması vergi rekabeti, vergi cennetleri gibi bazı vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Çalışmanın temel amacı, küreselleşmenin vergileme alanında yarattığı sorunlar açısından vergi rekabeti ve vergi cennetlerini ele alıp, Türkiye açısından durumu değerlendirmektir. Bu bağlamda, küreselleşme sürecinde vergi sistemlerinde oluşan sorunların: vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin nasıl oluştuğu, vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin ekonomik etkilerinin neler olduğu sorularına yanıt aranacak ardından vergi rekabeti ve vergi cennetleri gibi küresel sorunların Türkiye'yi nasıl etkilediği sorusuna yanıt aranmaya çalışılacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak küreselleşme kavramına yer verilecektir. Bu doğrultuda küreselleşme ile ilgili tanım ve unsurlara yer verilecek ardından küreselleşme sürecinin ekonomik etkileri incelenmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde, küreselleşmenin vergileme alanında ortaya çıkardığı sorunlar açısından vergi rekabeti ve vergi cennetlerine yer verilecektir. Bu bağlamda, küreselleşme ve vergi sistemleri arasındaki ilişki ortaya konulacak, küreselleşmenin vergileme alanında ortaya çıkardığı sorunlardan olan vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin ortaya çıkış biçimleri, özellikleri ve ekonomik etkileri üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde ise, vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin Türkiye açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu bağlamda vergi rekabeti açısından Türkiye'deki yabancı sermaye hareketleri, vergi politikasında meydana gelen değişiklikler incelenecek, vergi rekabeti aracı olarak serbest bölgeler üzerinde durulacaktır. Vergi cennetleri açısından da kıyı bankacılığı düzenlemelerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KÜRESELLEŞMEYE GENEL BİR BAKIŞ

Küreselleşme kavramı yeni olmamasına rağmen, günümüzde sıklıkla kullanılan bir kavram haline gelmiştir. Günümüz dünyasının temel niteliğini yansıtan küreselleşme kavramı, ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel alanlarda son yıllarda yaşanan hızlı bütünleşme ve benzeşme sürecini açıklamaya çalışmaktadır.

1.1. Küreselleşme Kavramı

Dünyada ve ülkemizde birçok tartışmaya sebebiyet veren küreselleşme kavramına öncelikle, yer vermek gerekmektedir. Bir terim olarak bütün belirsizlik ve yetersizlikleriyle birlikte küreselleşme, küresel düzeyde süregelen iktisadi yeniden yapılanmayla ilişkili bir dizi gelişmeye dikkat çeker.

Geniş bir tarihi alana sahip olan küreselleşme dinamiği; ekonomiden siyasete, sosyal politikadan kültüre, dünyadaki hemen hemen her alandaki değişimi ifade etmek için kullanılan sihirli bir sözcük haline gelmiştir¹. Bu dinamiğin olumsuz özü; yukarıda da değinildiği gibi, siyaseti, lider ve seçkinleri kendi himayesi altına alarak, ekonomik olarak gelişmemiş bölgelere sorun oluşturarak, milli karar alanlarında küresel sermayenin disiplini ülkelere empoze etmesidir².

Held ve McGrew'e göre küreselleşme; ekonomik olaylar ve sosyal ilişkiler doğrultusunda oluşan karşılıklı etkileşimler sonucunda üretimin, aktivitelerin kıtalar arası ve ya bölgeler arası dolaşımının tüm dünya bazındaki bir organizasyona dönüştürülmesidir. Bu şekilde tasarlanmıştır.³ Küreselleşme, ulusal ekonomilerin dünya

¹ Veysel Bozkurt, "Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar", Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2000, Cilt: 2, Sayı: 1, <http://www.isguc.org/vbozkurt1.htm> (06.01.2006).

² Richard Falk, **Yırtıcı Küreselleşme**, Ali Çaksu (çev.), 1.Basım, İstanbul: Küre Yayınları, 2001, s.171.

³ David Held ve Anthony McGrew, "What is Globalization?", 1999, <http://www.polity.co.uk/global/globocp.htm+definition+of+globalization&hl=tr&gl=tr&ct=clnk&cd=8> (20.12.2005).

piyasalarıyla bütünleşmesi ve dünya kapitalizminin sermaye birikimi için, bütün iktisadi karar süreçlerinin bu doğrultuda belirlenmesidir.⁴

Held ve McGrew, küreselleşmeyi dört evrede açıklıyor. Birinci olarak küreselleşme; politik sınırlar, bölgeler ve kıtalar arasındaki sosyal politik ve ekonomik ilişkilerden meydana gelir. İkinci olarak, küreselleşme; ticaret akışını, yatırım, finans, göç ve kültürel yapının gelişmişlik düzeyini ve güçlülük durumunu gösterir. Üçüncü olarak, küresel bağlantıların gelişiminin güçlü ya da zayıf olması, fikir, ürün, bilgi, sermaye ve insanların bütünlüğünün gelişimi olarak küresel etkileşimlerin ve bu etkileşmelerin hızlanmasına bağlıdır. Son olarak, başlangıçta zayıf olan küresel etkileşimler git gide hızlanarak güçlenmektedir. Örneğin bir ülkenin yerel problemleri etkileşerek küresel sonuçlara ulaşabilir ve derin etkiler bırakabilir. Böylece yerel olaylar, küresel etkiler sayesinde sınır tanımaz bir hal almaktadır.⁵

Yukarıda açıklandığı gibi en genel anlatımıyla küreselleşme; haberleşme, ulaşım, bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeleri kullanarak toplumsal, ekonomik, kültürel düzenlemelerde mekansal farklılıkları ortadan kaldıran bir süreçtir. Bu yaklaşımla bakıldığında, ekonomik açıdan, üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin, yatırımların uluslar arası sınır tanımadan dolaşımının olmasıdır, kültürel açıdan da farklı kültürlerin kaynaşmasıdır. Bu kavram bu şekilde idealize edildiğinde dünya üzerindeki tüm ulusların eşit koşullarda katılımlarının olduğu düşünülmektedir.⁶ Fakat içinde yaşadığımız dünyanın gerçekleri bu varsayımının geçerliliğini sınırlamaktadır. Şöyle ki içinde bulunduğumuz dünyada farklı gelişmişlik düzeyinde ülkeler bulunmaktadır ve kavramın ifade biçiminden ilk anda anlaşıldığı gibi bütün ülkelerin isteksel olarak katıldığı bir oluşum değildir. Farklı gelişmişlik düzeyleri, uluslar arası ekonomik ilişkilere eşit katılımını da etkiler. Aynı zamanda ekonomik açıdan da idealize edildiği gibi değildir: Küreselleşme olgusu, gelişmiş ülkelerdeki sermayenin, yoğun bir şekilde

⁴ Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi**, 10.Basım, İstanbul: İletişim Yayınları, 2004, s.13.

⁵ Held ve McGrew.

⁶ Gülten Demir, "Küreselleşme Üzerine", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 56-1, (Ocak-Mart 2001), s. 75.

gelişimi sonucunda yeni ürün ve faktör piyasaları yaratarak genişleme sorununu aşmaya yönelik yapılan bir harekettir.⁷

Küreselleşme dünyayı büyük bir köy haline dönüştürmektedir. Bu dönüşüm, şiddetli bir elektronik ortak ticari savaş haline gelmiştir. Bu savaş yeni bin yılda daha da şiddetli olabilir.⁸

1.2. Küreselleşmenin Unsurları

Küreselleşme sürecinin ortaya çıkmasında çok sayıda faktörün etkisi olmuştur. Bu faktörleri üç grupta toplayabiliriz.

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 coğrafik ve politik sınırların ötesinde büyüyen sosyal ilişkilerle bağlantılıdır. Artık küresel ilişkiler rastlantısal değil, tahmin edilebilir ve düzeltilbilir niteliktedir.⁹ Bu bağlamda küreselleşmenin en önemli unsuru; ülkeler arası mal ve hizmet ticaretidir.¹⁰

İkinci unsur; sermayenin mobil bir yapıya ulaşmasıdır. Yüksek teknolojilere sahip ve global oyuncular olarak nitelendirilen çok uluslu firmalar, dünya ekonomisini kontrol edebilmektedir.¹¹

Üçüncü unsur da; 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 çözüm olanakları sağlamaktadır. Teknolojik gelişmeler insan hayatına yön vermektedir. Buna rağmen yüksek hızdaki teknoloji, buz dağının sadece su üzerindeki kısmını temsil

⁷ İzzettin Önder, "Dünya Piyasa Yapılanmasında Devletin Konumu", 2003, http://www.petrol_is.org.tr/2003_CD/03-devlet/govde.htm (21.12.2005).

⁸ S.T. Akindele, T.O. Gidado ve O.R. Olaopo, "Globalisation, Its Implications and Consequences For Africa", 2002, http://globalization.icoap.org/content/V2.1/01_akindele_et.al.html, (25.12.2005), s. 1.

⁹ William Scheuerman, "Globalization in Contemporary Social Theory", 2002, <http://setis.library.usyd.edu.au/stanford/entries/globalization> (20.12.2005), s. 3.

¹⁰ Bozkurt.

¹¹ Scheuerman, s. 4.

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.¹²

1.3. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Küreselleşme kelimesi ilk olarak 1980'li yıllarda kullanılmıştır. Ancak bu fikir yüz yıllar öncesine kadar uzanmaktadır. Küreselleşmeye yön veren olay ve etkenler M.Ö 1492 yıllarına kadar dayanmaktadır. İnsanların yer küre üzerindeki apayrı mekânları, iletişim ve göç yollarıyla birbirine bağlamasıyla başlar.¹³ Küreselleşmenin tarihini daha da eskilere, ilk çağların Asur, Pers, Helen, Roma İmparatorlukları, orta çağların Bizans ve İslam İmparatorluklarına kadar, götürün görüşler bulunmaktadır.¹⁴ Kimilerine göre de, küreselleşme, modernleşme ve kapitalizmin gelişmesi ile yaşıtlı kabul edilirken, bazılarına göre tarihle birlikte var olan bir süreçtir.¹⁵ Bu çerçevede küreselleşme sürecinin başlangıcına ilişkin yaklaşımlar birbirinden çok farklı olmasına rağmen, küreselleşme kavramı yeni bir olgu değildir.

Küreselleşmenin iki evresi vardır. Bu evrelerden birincisi 18.yy sanayi devrimini takip eden 1870-1914 arasındadır. İlk küreselleşme evresinin temel özelliği, para piyasalarında altın standardını norm kabul edilmesidir.¹⁶ Bu dönemde ulaşım maliyetlerinin düşmüş olması sayesinde deniz ve demir yolu ulaşımı yaygınlaşmıştır. Bu da ticaretin gelişmesinde büyük rol oynamıştır. Sermaye hareketleri de hız kazanmıştır. Fakat 1914 yılında birinci dünya savaşının patlak vermesiyle, 1929 dünya ekonomik bunalımı ve ardından ikinci dünya savaşının patlak vermesi küreselleşmeyi

¹² Scheurman, s. 6.

¹³ Lucky O. Imade, "The Two Faces of Globalization: Impoverishment or Prosperity?", 2003, http://globalization.icaap.org/content/V3.1/01_imade.html, (08.01.2006), s. 3.

¹⁴ Ömer Köse, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", Sayıştay Dergisi, 2003, Sayı: 49, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf>. (10.12.2005), s. 10.

¹⁵ Mevlüt Karabıçak, "Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler" **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, (2002), s. 116.

¹⁶ Erineç Yeldan, "Neoliberalizmin İdeolojik Bir Söylemi Olarak Küreselleşme" **İktisat Üzerine Yazılar I Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar**, Ahmet H. Köse, Fikret Şenses, Erineç Yeldan (drl.), İstanbul: İletişim Yayınları, 2003, s. 431.

yavaşlatmıştır.¹⁷ İkinci dünya savaşını izleyen yıllarda siyasal anlamda bağımsızlıklarına kavuşan az gelişmiş ülkelerin, serbest piyasa ekonomisi vasıtasıyla dış dünyayla bütünleşmeyi tercih etmemişlerdir. Devlet önderliğinde içe dönük sanayileşme politikaları izlemişlerdir. Bu dönemde sanayileşmiş kapitalist ülkelerde soğuk savaş etkili olduğu için bu gelişme karşısında sessiz kalmışlardır. Bu ülkelerin birçoğu doğrudan yabancı sermayeye kuşkulu bakmışlar ve bir takım sınırlamalar getirmişlerdir.¹⁸

Batılı ülkeler ikinci dünya savaşının olumsuz sonuçlanmasının ardından, uluslar arası bağları güçlendirmek için Bretton Woods sisteminin ön hazırlığını oluşturmuşlardır. Bu sistem 1944 yılında 44 ülkeyi Bretton Woods'da birleştirmiştir.¹⁹ Bretton Woods sistemi sabit kur rejimine dayanmaktaydı ve spekülative sermaye hareketlerine karşılık, ulusal kontrol olanakları kullanarak savunma mekanizması sağlamıştır.²⁰ Ardından, IMF, World Bank ve GATT adlı üç kurumun hayata geçirilmesiyle küreselleşme süreci ivme kazanmıştır.²¹ GATT sayesinde ithal mallara uygulanan tarifeler ortalama %40 oranında aşağıya çekilmiştir.²² GATT sistemi içerisinde kodifiye edilen kurallar, uluslar arası mal ticaretini bir disiplin altına almaya çalışmışlardır. 1970 ve 1980'li yıllarda başlayan mali ve diğer hizmet piyasalarının, yatırımların entegrasyonu süreci ise, GATT içerisinde belli kurallara bağlanmak aşamasındadır.²³

1948-1967 arası dönemde, hem merkez ülkeleri arasındaki hem de merkez çevre ülkeleri arasındaki ticaret hacmi büyük bir hızla artmıştır. Bu dönemde çok uluslu şirketler ön plana çıkmıştır. Çok uluslu şirketler sanayi sermayesinin ağırlığının giderek artırdığı ve çevre ülkeleri içinde üretime geçmenin bazı sanayi dallarında

¹⁷ Çoşkun Can Aktan ve H. Şen, "Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye, Ankara: Tosyöv Yayınları, 1999, s. 9.

¹⁸ Fikret Şenses, "Neoliberal Küreselleşme Kalkınma İçin Bir Fırsat mı, Engel mi?", ERC Working Paper in Economic, 2004, Cilt: 4, Sayı: 9, <http://www.erc.metu.edu.tr> (12.14.2005), s. 2.

¹⁹ Imade, s. 4.

²⁰ Yeldan, s. 438.

²¹ Imade, s. 4.

²² Serkan Benk ve Tekin Akdemir, "Globalleşme ve Ekonomik Değişim: Globalleşmeyi Ortaya Çıkaran Nedenler", Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası Yayın Organı, 2004, Cilt: 18, Sayı: 1, <http://wwwcmis.org.tr> (20.01.2006), s. 15.

²³ DPT, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu**, Ankara, 1995, s. 2.

kaçınılmazlaştığı bir dönemde merkezde en yüksek kar arayan oligopollerin en uygun örgütlenme biçimidir.²⁴

1971 yılında Bretton Woods sistemi çöktü. Bu sistemin temel özelliği daha önce de ifade ettiğimiz gibi; Amerikan dolarının, bütün ulusal para değişimlerinde temel olmasıydı ve doların altına eşitliği kabul edilmişti. Amerikan dolarının ekonomik gücü karşısında Avrupa'nın, Japonya'nın gücü ortaya çıkmıştır. Amerika'nın dış ödemeler dengesi bozulmuştu.²⁵

Küreselleşmenin önündeki tek engel doğu ve batı blokları arasındaki ideolojik ayrılık görülüyordu. Ne var ki gelişmiş batı dünyası 1970'lerin başından itibaren istikrarlı büyüme sürecinden uzaklaşmış, düşük büyüme hızı, işsizlik, istikrarsız fiyatlar gibi oluşumların etkisinde kalmıştır. Bazı alanlarda küreselleşme devam etmekle birlikte başka alanlarda, bölgeselleşme, bölgesel entegrasyon hareketleri başlamıştır²⁶. Petrol ihracatçısı ülkelerin ellerindeki petro-dolarlar, sanayileşmiş ülkelerdeki finans kuruluşlarıyla, az gelişmiş ülkelere yönlendirilmeye başlanmıştır. Böylece uluslar arası özel finansal akımlar, az gelişmiş ülkelerdeki içe dönük sanayileşme modelinin bir süre daha devam etmesini sağladı. Aynı zamanda, özel finansal piyasaların önemini artırarak, şimdiki küresel dalganın önemli bir unsuru oldu.²⁷

Gelişmiş ülkeler için sermayenin kar oranında düşüş sorunu baş göstermeye başlamıştır. Aynı zamanda hızla artan dünya petrol fiyatlarının etkisiyle artan stagfasyonist eğilimler bu ülkeleri yeni arayışlara yönlendirmiştir.²⁸

1980'li yılların başlarından itibaren, IMF ve Dünya Bankası'nın katkılarıyla neoliberal ekonomi politikaları az gelişmiş ülkelerin büyük bir kısmına hızla yayıldı. Bu politikalar şunlardan oluşmaktadır; mal piyasalarında fiyat müdahalelerinin kaldırılması, finansal sistemin serbestleştirilmesi, kamu iktisadi kuruluşlarının özelleştirilmesi, eğitim ve sağlık başta olmak üzere sosyal hizmet alanındaki

²⁴ Demir, s. 78.

²⁵ Işık Kansu (hzl.), **Emperyalizmin Yeni Masalı: Küreselleşme**, Ankara: İmge Kitabevi, 1997, s. 12.

²⁶ DPT, s. 2.

²⁷ Şenses, s. 2.

²⁸ Reyhan Leba, "Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk", **Mevzuat Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 43 (Temmuz 2001), s. 1.

özelleştirilmelerin yaygınlaştırılması, işgücü piyasalarının esnekleştirilmesini içermektedir. Bu politikalar, az gelişmiş ülkeleri, dışa açık serbest piyasa ekonomisine dönüştürme çabalarıdır. Bu etkenler, farklı zamanlarda, farklı ülkelerde uygulanmışlardır.²⁹

20. yy yeni küreselleşme sürecinin en önemli özelliği, finansal sermayenin giderek üretici/sanayi sermayesinden bağımsızlaşarak kendi rasyonalitesi üzerinde yükselmesidir.³⁰

1990'lı yılların başlarında eski doğu bloğu ülkelerinin ekonomik ve siyasi çöküşü küreselleşme sürecini daha da hızlandırmıştır. Bu ülkeler de neoliberal bir dönüşüm içerisine girmişlerdir. Doğu bloğu ülkeleri, batı ile yakın ekonomik ve siyasi ilişki içerisine girmiştir ve batıyla bütünleşmiştir. Küreselleşme süreciyle de etkileşim hızlanmıştır.

1980'li yıllarda hız kazanan günümüze kadar gelen ikinci küreselleşme sürecinin getirdikleri; dış ticaret, uluslar arası sermaye, uluslar arası yatırım ve üretimin kaynağını teşkil eden çok uluslu şirketler olmuştur.

Bütün bu olaylar, endüstriyel yeniklerle birleşerek küreselleşmeyi zirveye taşımıştır ve günümüze kadar getirmiştir. Bu açık tarihin geçmişinde gösterdiği gibi küreselleşme oldukça uzun bir yol kat etmiştir.³¹

Özetle küreselleşme; 1870-1914 yılları arasında birinci küreselleşme evresi, 1914-1980 ara dönemdir fakat ikinci küreselleşme evresinin alt yapısını oluşturmuştur, 1980 yılından günümüze kadar olan kısımda ikinci küreselleşme evresinden meydana gelmektedir.

1.4. Küreselleşmenin Ekonomik Etkileri

Küreselleşmenin ekonomik boyutu, en çok öne çıkan ve en çok tartışılan boyutudur. Aynı zaman da, ekonomik boyutu en eski dönemlere dayanmaktadır.

²⁹ Şenses, s. 2.

³⁰ Yeldan, s. 440.

³¹ Imade, s. 5.

Yeni dünya düzeninde, uluslar arası sermayenin serbest dolaşımı için önündeki engeller kaldırılmıştır. Sosyalizmin yoğun olarak yaşandığı ülkelerde bile, yabancı sermayeyi çekmek için teşvik edici unsurlar konulmuştur. Gelişen teknoloji sayesinde çok uluslu şirketlerin hareket alanı genişlemiştir ve bazı gelişmekte olan ülkelerin bile önüne geçmiştir.

1.4.1. Küreselleşmenin Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin dış ticaret üzerindeki etkisi; küreselleşmenin, devlet anlayışında ve devletin işlevleri üzerindeki etkisiyle yakından ilgilidir. Bu durumda, küreselleşmenin dış ticaret üzerindeki etkisi irdelenirken; küreselleşmenin devletin işlevlerinde oluşturduğu değişikliklerle birlikte ele alınması gerekmektedir.

Küreselleşme sürecinde devlet anlayışındaki değişikliklere baktığımızda; 1940 yılından 1980 dönemine kadar gelişmiş ülkelerde refah devleti, gelişmekte olan ülkelerde de devletçi kapitalizm anlayışı yerleşmiştir. Bu anlayış içerisinde şu mali görevlerini üstlenmiştir: kamusal malların sağlanması; tahsis işlevi, gelirin yeniden dağılımı; bölüşüm işlevi, tam istihdam, fiyat istikrarı, ödemeler bilançosu dengesi ve uygun büyüme oranı; istikrar işlevi, sektörel ya da makro düzeyde üretimin planlanması; istikrar işlevidir.³²

Ulus devletleri çevreleyen ve politikalarını belirlemede ulus aşırı piyasaları etkin kılan bir takım değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden birincisi, küreselleşmenin getirdiği neo-liberal ideolojinin serbest piyasa çerçevesinde ekonominin de-regülasyonunu içeren makro ekonomik politikaların dünya çapında yaygınlaşmasıdır.³³ 1945 yılından itibaren GATT (Ticaret ve Tarifeler Genel Antlaşması) bünyesinde çok taraflı tarife indirimleri konusunda sekiz round yapılmıştır. Bunlar koruma oranlarını önemli ölçüde azaltmışlardır. Bu önemli tarife indirimleri, dış ticarete bugün de devam eden bir artışa neden olmuştur. Dış ticarete artışın en fazla olduğu iki alan ise gelişmiş sanayi ülkeleri arasındaki ticaret ve firma içi ticaret

³² Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri**, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s. 34.

³³ Tolga Demirbaş, "Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri", **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt: IV, Sayı: 2 (2002), s. 2.

olmuştur³⁴. 1970'lerin sonundan itibaren monetarist ve neo-liberal politika yükselişe geçmiştir. IMF, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü bu paradigmanın kurumları haline gelmişlerdir ve dünyaya neo-liberal reçeteler sunmuşlardır.³⁵ 1994 yılında oluşturulan DTÖ, ticaretteki küreselleşmeye daha köklü bir hukuki alt yapı getirmiştir. GATT sisteminde dünya ticareti, gelişmiş ülkelerin zorlamalarıyla, belli kurallara bağlanmaktadır. Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulmasıyla, bu kurallara uyulmaması durumunda belli yaptırımların uygulanma gücü bulunmuştur.³⁶

Gelişmelerden ikincisi ise, iletişim ve ulaşım alanındaki teknolojik gelişmeler uluslar arası ticaretin küreselleşmesi sürecine hız kazandırmıştır. Özellikle son yıllarda hızlanan internet kullanımı ile elektronik ticaretin büyük bir hızda yaygınlaşmasıyla ticari işlemler kolaylaşmış ve devletin etkisini azaltan politikaların uygulamasını kolaylaştırmıştır.

Bütün bu gelişmeler sonucunda devletin, bölüşüm, istikrar ve kalkınma işlevi serbest piyasa ekonomisine bırakılmıştır. Bu anlayışta, devlet sadece kamusal malların sağlanması işlevini yürütecektir.³⁷ Piyasa mekanizmasını gerçekleştirmek için uygulanan neo-liberal politikalar sayesinde fiyatların serbestleştirilmesi yoluyla iç ve dış ticaretin serbestleştirilmesi, özelleştirmeler yoluyla da mülkiyet ilişkilerinin değişikliğini sağlamak ve özel sektör ağırlıklı bir mekanizmanın oluşturulmasını sağlamaktır.³⁸ IMF, GATT, DTÖ ile bu engeller ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik gelişmeler, soğuk savaşın sona ermesiyle planlı ekonomi sistemine tabi birçok ülkenin serbest piyasa ekonomisine yönelmesi gibi gelişmelere bağlı olarak uluslar arası ticarete önemli artışlar sağlanmıştır. Son yıllarda dünya ticaretindeki artış dünya ekonomisinde (GSMH) sağlanan artışın daima önünde seyretmiştir.³⁹

³⁴ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000, <http://plan8.dpt.gov.tr/> (28.01.2006), s. 24.

³⁵ Demirbaş, s. 4.

³⁶ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Türkiye Dış Ticaret Stratejisi", <http://www.dtm.gov.tr/ead/strateji/1-4.htm> (18.10.2005), s. 42.

³⁷ Demirbaş, s. 4.

³⁸ Veli Kargı ve H. Yasemin Özüğurlu, "Küreselleşmenin Vergi Gelirlerine Etkisi", **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 869.

³⁹ DPT, s. 23.

Tablo 1
Dünya mal ticareti (Milyar Dolar)

İhracat (FOB)				İthalat (CIF)			
Değer	Yıllık değişim %			Değer	Yıllık değişim %		
1997	1990-97	1996	1997	1997	1990-97	1996	1997
5,300	6.8	4.3	3.2	5,470	6.8	4.9	3.0

Kaynak: DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000, <http://plan8.dpt.gov.tr/> (28.01.2006), s. 23.

Tablo 2
Dünya Mal Ticaretindeki ve GSMH' daki Değişim (%)

	1990-97	1995	1996	1997
Mal ihracatı	6.5	9.0	5.5	10.0
Mal üretimi	2.0	3.0	3.0	3.5
GSMH	2.0	2.0	2.5	3.0

Kaynak: DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2000, <http://plan8.dpt.gov.tr/> (28.01.2006), s. 23.

1.4.2. Küreselleşmenin Uluslar arası Sermaye Üzerindeki Etkisi

Uluslar arası sermaye hareketleri, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, portföy yatırımları ve diğer yatırımlardan oluşmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımları, bir firmanın yabancı bir ülkede doğrudan yatırım yapması ve yatırımın yönetimine katılmasıdır. Portföy yatırımları, tasarruf sahiplerinin ve ya yatırımcıların bir kazanç elde etmek için uluslar arası sermaye piyasalarından menkul kıymetler satın almaları şeklinde yaptıkları yatırımdır. Diğer yatırımlar ise, hazine bonusu ve tahvil alım satımıyla oluşan kısa ve uzun vadeli sermaye hareketleridir.⁴⁰

⁴⁰ Aktan, s. 48.

1980’li yıllarda yaşanan borç krizi ile önemli ölçüde daralan dış finansman imkanları sonucunda gelişmekte olan ülkeler kalkınma ve büyümelerini gerçekleştirmek amacıyla gereksinim duydukları sermaye birikimini sağlamak için dış borç ve ticari banka kredileri, doğrudan yatırım ve portföye kaymıştır. Neo klasik teori bağlamında, yerli tasarrufların yetersiz kaldığı durumlarda yabancı tasarrufların yerli yatırımlar ve büyüme için önemli bir kaynak oluşturacağı temeline dayanmıştır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonucunda tasarruflar sermaye sıkıntısı çeken ülkelere doğru gidecek, yani ekonomik etkinliği geliştirerek büyüme ve istihdamı gerçekleştirmek için yurt içi tasarrufları yeterli olmayan gelişmekte olan ülkelerde faiz oranını yükselterek tasarruf fazlası olan ülkelerin tasarrufları çekilecektir.⁴¹ Artık amaç, ihracatı artırmak değil, kısa vadeli ve spekülâtif amaçlı yabancı sermaye, yani sıcak para girişini hızlandırmaktır. Bu yeni birikim modelinin temelleri, yabancı sermayenin girişini kolaylaştıracak olan 1989 düzenlenmesiyle sağlanmıştır.⁴²

Dünya ölçeğindeki sermaye hareketleri 1984-1989 döneminde sadece 13,5 milyar dolar iken, 1996 sonlarına doğru 215 milyar dolara yaklaşmıştır. Küresel krizin etkisiyle 1997 ve 1998 yıllarında yavaşlamıştır fakat, sermaye hareketlerinin 1999’dan itibaren tekrar hızlanmaya başladığı görülmektedir. Uluslar arası sermaye piyasalarında bir günde el değiştiren döviz tutarı 1,5 trilyon dolardır.⁴³

Neo liberal anlayışa uygun olarak finans piyasalarının serbestleştirilmesinin, çevre ülkelerin yaşadığı kaynak sıkıntısına çözüm olabileceği düşünülmüştür. Çünkü finans piyasaları serbestleştirildiği takdirde, merkez ülkelerin birikim fazlasının, yüksek getiriler sunan çevre ülkelere doğru hareketlenmiş olacaktı. Beklendiği gibi, 1990’lı yılların başından itibaren, çevre ülkelere kısa vadeli sermaye girişi olmuştur. Sıcak para, en fazla spekülâtif kazanç sağlayacağı ülkeyi tercih etmektedir. Yani, kur artışına göre daha yüksek reel faiz getirisi elde edeceği ülkeyi seçmektedir. Fakat bu ilişkiyi sürekli hale getirmek mümkün değildir. Çünkü ülkeye giren sıcak para, ulusal paranın aşırı

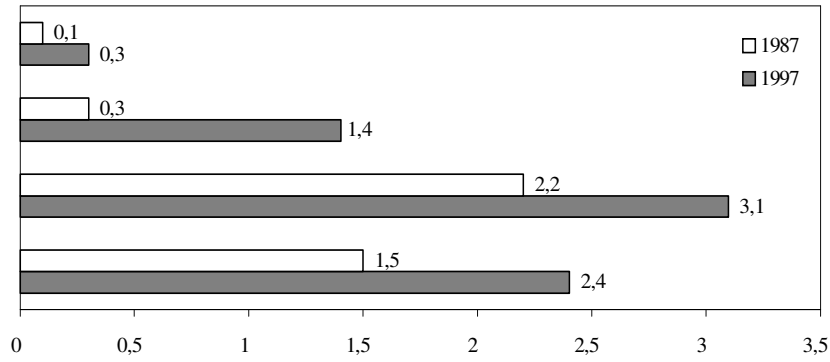
⁴¹ Serap Durusoy, “Finansal Liberalleşmenin Sorgulamasının Nedenleri”, Dış Ticaret Dergisi, 2000, Sayı: 18, <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2000/finans.htm> (01.02.2006), s. 2

⁴² M. Kemal Aydın, “Sermayenin Küreselleşmesi”, Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 2004, <http://www.iibf.sakarya.edu.tr/tm/mustafakemalaydin.pdf> (10.11.2005), s. 10.

⁴³ Muhammet Akdiş, “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler”, Dış Ticaret Dergisi, 2002, Sayı: 26, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/akdis.htm> (20.12.2005), s. 20.

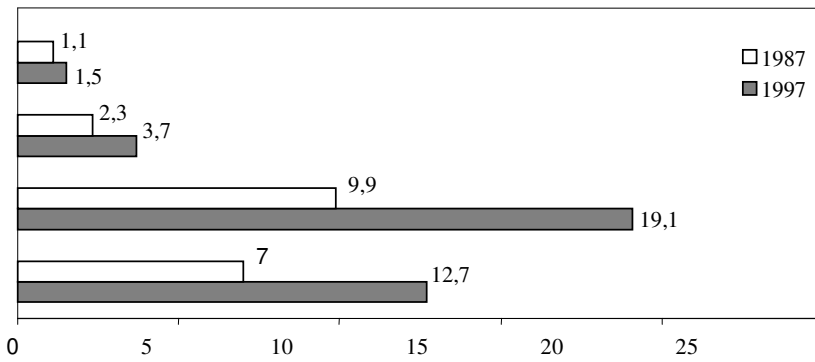
değerlendirilmesine neden olmaktadır. İthalata olan bağımlılık artarken, ihracat azalıyor. Aynı zamanda sıcak para girişi tüketim talebini artırmaktadır ve reel sermaye birikimini aşındırmaktadır. Bu durum gelişmekte olan ülkeler açısından çok büyük sorun teşkil etmektedir.⁴⁴

Şekil 1
Uluslararası Sermaye Hareketlerindeki Değişim (Gayrisafi Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları)



Kaynak: Çoşkun Can Aktan Aktan ve H. Şen. **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye.** Yayınları, 1999, s. 54.

Şekil 2
Uluslararası Sermaye Hareketlerindeki Değişim (Gayrisafi Özel Sermaye Akışı)



Kaynak: Çoşkun Can Aktan Aktan ve H. Şen. **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye.** Ankara: Tosyöv Yayınları, 1999, s. 54.

⁴⁴ Aydın, s. 12.

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının GSYİH'ya oranı, tüm dünyada son yılda önemli bir artış göstermiştir. Tüm dünya ülkelerinde doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının GSYİH'ya oranı, 1987 yılında % 1.5 iken bu oran 1997 yılında % 2.5'e yükselmiştir.⁴⁵ Gelişmekte olan ülkeler de, doğrudan yabancı sermaye oranında büyük bir artış olduğu görülmektedir. Gayrisafi özel sermaye akışının GSYİH'ya oranı da yüksek gelirli ülkelerde daha büyük bir artış göstermiştir. 1987 yılında gayrisafi özel sermaye akışı toplamının (gayrisafi özel doğrudan yabancı sermaye yatırımları, portföy yatırımları ve diğer yatırımlar toplamı) GSYİH'ya oranı, 1987 yılında % 9.9 iken bu oran yüksek gelirli ülkelerde %19.1'e ulaşmıştır.

Tablo 3
Doğrudan Yabancı Sermaye Girişlerinin Ülkelere Göre Dağılımı (Milyon Dolar)

Ülkeler	2002	2003	2004	2005
AB Ülkeleri (25)	519	625	1.088	3.243
Almanya	86	142	73	335
Fransa	22	120	34	263
Hollanda	72	50	568	296
İngiltere	8	141	79	267
İtalya	241	1	15	676
Diğer AB Ülkeleri	26	101	208	1.354
Diğer Avrupa Ülkeleri (AB Hariç)	64	70	111	52
Afrika Ülkeleri	0	0	0	3
Amerika	9	58	97	3.513
Kuzey Amerika	9	58	97	1.919
A.B.D.	2	52	36	1.894
Kanada	7	6	61	25
Orta Amerika ve Karayipler	0	0	0	1.594
Güney Amerika	0	0	0	0
Asya	70	60	60	1.671
Körfez Ülkeleri	5	0	1	134
Yakın ve Orta Doğu Ülkeleri	0	1	53	1.503
Diğer Asya Ülkeleri	65	59	6	34
Avustralya	0	0	0	1
Sınıflandıramayan	24	2	0	1
Toplam	622	745	1.245	8.432

Kaynak: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Web Sayfası, <http://www.hazine.gov.tr>

⁴⁵ Aktan, s. 54.

Tablo 3'den de görüldüğü gibi doğrudan yabancı sermaye yatırımları genelde AB ülkelerinde ve Amerika üzerinde gerçekleşmektedir. Son yıllarda ise Asya'ya akan doğrudan yabancı sermayede önemli artışlar gerçekleşmiştir. Ancak diğer bölgeler ciddi şekilde ihmal edilmiştir. Dünya nüfusunun %57 ila %72'si, küresel doğrudan yabancı yatırımın yalnızca %8,5'ini almaktadır.⁴⁶

Artık, sermaye eski dönemlerden çok farklı olarak reel ve finansal sermaye diye ayrılmaktadır. Reel sermaye; kar oranlarıyla hareket ederken, spekülative sermaye; faiz-kur makasıyla tetiklenmektedir. Spekülative sermayenin çok hızlı hareket edebiliyor olması uzun dönemde özellikle de borçlu durumundaki az gelişmiş ülkelerdeki krizleri derinleştirmekte ve ülke halklarını yoksullaştırmaktadır. Girdikleri ülkelerde finansal krizlere neden olan spekülative finans sermayesi, bu özelliği ile reel sermayeyi uzaklaştırmaktadır ve tüm yüksek faiz alanlarını kendi sömürüsüne açık tutmaktadır.⁴⁷

1.4.3. Küreselleşmenin Çok Uluslu Şirketler Üzerindeki Etkisi

Genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, üretim ve pazarlama faaliyetlerini iki ve ya daha fazla ülkede mülkiyetini kısmen ve ya tamamen kendisine ait olarak yürüten, kendisine ait işletme stratejileri tüm bağlı kuruluşları ve ya şubelerinde uygulayan işletmelere, çok uluslu işletmeler denir.⁴⁸

Çok uluslu şirketler dünya piyasalarına doğrudan yatırımlarla, lisans antlaşması, imtiyaz sözleşmesi, ihracat, ithalat, portföy yatırımları ve diğer şekillerde girerler. Bu şirketler güçlü finansal kaynaklara ve teknolojik olanaklara sahiptirler. Bu şirketler, merkez ülkelerin sosyo-ekonomik gelişmesinin, teknolojik kabiliyetlerinin ve sermaye biriktirme özelliklerinin ürünüdürler. Çok uluslu şirketler, diğer şirketlerin belli

⁴⁶ Hasan Sabır, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Gelişmekte Olan Ülkelere Yönlendirici Politikalar", Dış Ticaret Dergisi, 2002, Sayı: 26, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/sabir.htm> (10.02.2006), s. 25.

⁴⁷ İzzettin Önder, "Küresel Ekonomik Süreç", **Yaklaşım**, Yıl: 13, Sayı: 152 (Ağustos 2005), s. 28.

⁴⁸ Gülşen Sarı Gerşil, "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri: Çok Uluslu Şirketler ve Yapıları", **DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1 (2004), s. 148.

alanlarda faaliyette bulunmasını, ölçek ekonomileri, monopol ve oligopol konumu oluşturarak, engellemektedirler.⁴⁹

Çok uluslu şirketlerin üç temel hedefi bulunmaktadır;

- 1- Dünya pazarlarında yer almak.
- 2- Bir ve ya daha fazla işletmenin işlevsel alanlarını dünya ölçeğinde standart hale getirmek.
- 3- Dünya çapındaki çalışmalarını birleştirmektir.⁵⁰

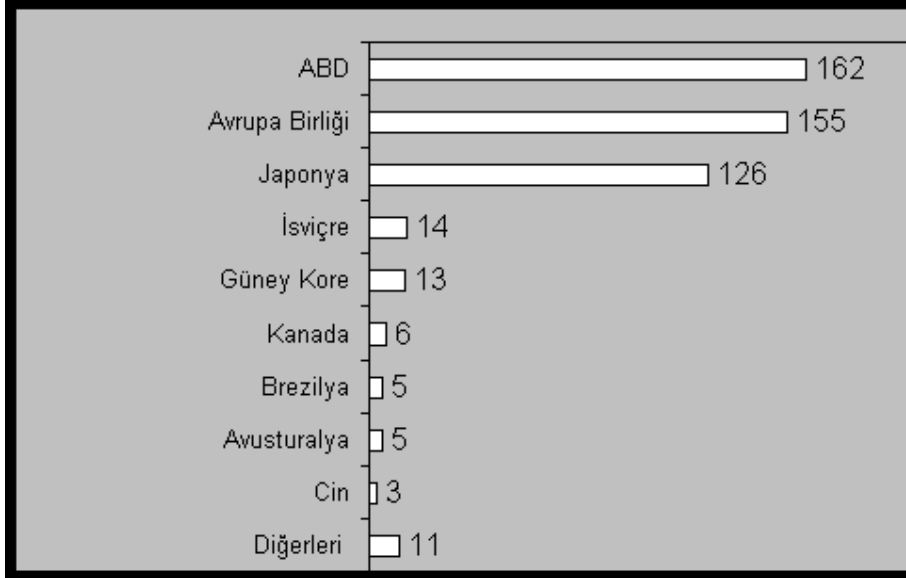
Çok uluslu şirketlerin geçmişi, XIX. Yüzyılın ortalarına dayanmaktadır. İkinci dünya savaşına kadar kurumsallaşmışlardır. İkinci dünya savaşından sonra ABD şirketleri ve 1950'lerde İngiliz ve Avrupa şirketleri faaliyet alanlarını genişletmişlerdir. Son dönemlerde Japonya, İsviçre, Güney Kore şirketleri, kendi ülkeleri dışında yoğun biçimde yatırıma yönelmişlerdir.⁵¹

⁴⁹ Harun Kaya, "Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı: 272 (Mart 2004), s. 178.

⁵⁰ Ayhan Gençler, "Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2003, Cilt:5, Sayı: 2, http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=144 (20.10.2005).

⁵¹ Gerşil, s. 149.

Şekil: 3
Dünyanın En Büyük 500 Çok Uluslu Şirketi



Kaynak: Memet Zincirkıran, “Küreselleşme: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2001, Cilt: 3, Sayı: 1, <http://www.isguc.org/memet2.htm> (20.01.2006).

İşletmelerin çok uluslu hale gelmesinde etkili olan bazı faktörler vardır. Merkez ülkenin itici faktörleri, yabancı işletmeleri kabul eden ülkelerin çekici faktörleridir.

Merkez ülkenin itici faktörleri; üretim yerindeki (iç) pazarların yetersiz olması, mal veya hizmete olan talebin doymuşluğudur. Büyük ölçekte üretim kapasitesine sahip olmak ve bunu uluslar arası alanda gerçekleştirebilmek için rekabette avantajlı olabileceği yerlerde üretimde bulunarak pazarı büyütme ve diğer pazarlara girişte üstünlük sağlamaktır. Kendi ülkelerindeki vergi, ücret ve sosyal haklar gibi maliyet artırıcı unsurların rekabette dezavantaj oluşturması da başka bir etkidir.⁵²

Yabancı sermayeyi kabul eden ülkelerin, kabul etme nedenlerine bakarsak; uluslar üstü sermayenin çok uluslu şirketlerin mobilitelerinin artması, bu şirketlerin kendilerine en cazip imkanları sunan ülkelerde faaliyet göstermesine yol açmıştır. Ülkenin gelişmesinde ve istihdam sorunlarının çözümünde yabancı sermayenin önemli

⁵² Gençler.

bir rol oynaması, ülkenin çok uluslu şirketlere mali konularda cazip imkanlar sunmasına yol açmaktadır.⁵³ Bu ülkelerde iş gücünün ucuz olması bu şirketleri çeken başka bir etkidir. Gelişmekte olan ülkeler, yabancı yatırımları çekebilmek için vergi muafiyeti ve indirimleri uygulamaları, sanayi bölgelerinin ücretlerinin düşük olması gibi bir takım imkanlar sunmaktadırlar.

Çok uluslu işletmelerin ne kadar büyüdüğü tablo 5 yardımıyla görülebilir. Çok uluslu şirketlerin bir yıl içerisinde gerçekleştirdiği satış hasılatı toplamı, bazı ülkelerin GSMH'sından daha büyüktür. Örneğin Endonezya'nın gerçekleştirdiği GSYİH'sı 174,6 milyar dolardır. General Motors adlı Amerikan şirketine baktığımızda toplam hasılatının 168,8 milyar dolar olduğunu görüyoruz. Türkiye ve Danimarka'nın GSYİH'sı her biri ayrı ayrı yaklaşık olarak 150 milyar dolarken, Ford şirketinin satış hasılatı 137 milyar dolardır. Tabloya göre en büyük beş çok uluslu şirketin satış hasılatı toplamı 871 milyar dolardır. Oysa tüm az gelişmiş ülkelerin aynı yıl içerisindeki GSYİH toplamı sadece 77 milyar dolardır. Tüm Afrika ülkelerinin GSYİH toplamı 246 milyar, tüm Güney Asya ülkelerinin ise 451 milyar dolardır. Bütün bu göstergeler çok uluslu şirketlerin ne kadar büyüdüğünü ve sahip olduğu gücün ne derece büyük olduğunu göstermektedir.⁵⁴

⁵³ Memet Zincirkıran, "Küreselleşme: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2004, Cilt: 3, Sayı: 1, <http://www.isguc.org/memet2.htm> (20.01.2006).

⁵⁴ C. Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Globalleşme: Fırsat mı, Tehdit mi?", 2004, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm> (10.12.2006).

Tablo 4
Globalleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin Genişleyen Gücü
(Milyar Dolar)

Ülke ve Şirketin Adı	Toplam GSYİH	Toplam Şirket Satışları
Endonezya	174,6	
General Motors		168,8
Türkiye	149,8	
Danimarka	146,1	
Ford		137,1
Güney Afrika	123,3	
Toyota		111,1
Exxon		110,0
Shell		109,8
Norveç	109,6	
Polonya	92,8	
IBM		72,0
Malezya	68,5	
Venezuela	59,0	
Pakistan	57,1	
Unilever		49,7
Nestle		47,8
Sony		47,6
Mısır	43,9	
Nijerya	30,4	
En Büyük 5 Çok Uluslu Şirket		871,4
Az Gelişmiş Ülkeler	76,5	
Güney Asya	451,3	
Afrika	246,8	

Kaynak: Çoşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Globalleşme: Fırsat mı, Tehdit mi?", 2004, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm> (10.12.2006).

Çok uluslu şirketler bir takım olumsuzluklar da beraberinde getirir; çok uluslu şirketler girdikleri ülkedeki ekonomik büyümeyi engelleyip, ülkede stratejik kırılganlığa ve bağımlılığa neden olabilir. Çok uluslu şirketler finansal olarak orta büyüklükteki ülkelere daha güçlü olduklarından az gelişmiş ülkelere girdiklerinde yerel şirketleri zor durumda bırakabilirler.⁵⁵ Emek rekabetini piyasadan uzaklaştırarak istihdamı azaltırlar ve çalışanlara verilen ücreti sınırlarlar. Rekabet ve serbest girişimi engelleyen oligopolistik kümeleşmeleri artırırklar, ürünlerin üretimlerini tekelleştirerek, dünya piyasalarında denetimlerini denetleyerek ele geçirilmesini sınırlarlar. Üçüncü dünya ülkelerini, birinci dünya teknolojisine bağımlı hale getirirken, az gelişmiş ülkelerdeki yavru endüstrilerin ve yerel teknik uzmanlaşmaların gelişimini engellerler.⁵⁶

⁵⁵ Kaya, s. 183.

⁵⁶ Gençler.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME ALANINDA ORTAYA ÇIKARDIĞI SORUNLAR: VERGİ REKABETİ VE VERGİ CENNETLERİ

Ulusal bir finansman aracı olan vergi, küreselleşmenin bir sonucu olan entegrasyon ile uluslar arası bir boyuta taşınmıştır. Bununla birlikte ulusal vergi politikaları etkilenecek şekilde değişmek zorunda bırakılmıştır. Tüm bu değişikliklerle birlikte, teknolojinin de gelişmesi; vergi rekabeti, vergi cennetleri gibi bazı vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

2.1. Küreselleşmenin Vergi Politikası Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin bir sonucu olarak bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler uluslar arası ekonomik yapının köklü olarak değişmesine neden olmaktadır.⁵⁷ Ortaya çıkan uluslar arası entegrasyon ile hızlı teknolojik ilerlemenin hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini hem de vergi yükü dağılımını etkilemektedir.⁵⁸

Küreselleşmenin vergileme üzerindeki etkilerini dört grupta toplayabiliriz.

1- Geçmişte her ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimlerine göre biçimlendirmekteydi. Küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir. Küreselleşme ülkeleri rakipleri veya ticari ilişkiler içinde buldukları diğer ülkelerin vergi değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmaya zorlamaktadır.⁵⁹

⁵⁷ İhsan Günaydın ve Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 267 (Kasım 2003), s. 160.

⁵⁸ Hüseyin Şen, “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241 (Eylül 2001), s. 165.

⁵⁹ Filiz Giray, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272 (Nisan 2004), s. 175.

2- Küreselleşen ekonomilerdeki değişiklikler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri, vergi sistemlerini etkilemektedir. Ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır.⁶⁰ Diğer bir ifadeyle ülkelerin vergi politikalarını belirlemede bağımsızlıkları giderek azalmaktadır.

3- Küreselleşme sonucu ticaretteki liberalizasyon iletişim ve teknolojilerdeki gelişmeler, sermayenin denetimini zorlaştırmaktadır. Kullanılabilir vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutmayı zorlaştırmaktadır.⁶¹

4- Küreselleşme sonucu üretim faktörlerinin hareketliliği de artmıştır. Çok uluslu şirketlerin istedikleri ülkeye sermaye transfer etmeleri teknoloji sayesinde oldukça kolaylaşmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin başı boş sermayeyi ülkelerine çekebilmek için rekabet etmek zorunda kalmışlardır. Tüm bunlar için vergi indirimlerine ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya yoluna gitmişlerdir.

2.2. Küreselleşme Sonucu Vergi Sistemlerinde Oluşan Sorunlar

Bugün sanayileşmiş ülkelerin büyük bir çoğunluğu, yirmi ya da otuz yıl öncesine göre çok daha fazla vergi geliri toplayabilmektedir. Bununla birlikte, vergi sistemlerindeki boşluklar, ülkelerin vergi sistemlerinin temelini bozmaktadır. Söz konusu mali boşluklar küreselleşme olgusunun bir parçasıdır.⁶² Bu mali boşluklar, vergileme alanında yeni sorunları da beraberinde getirmektedir. Ulus devletin, mali konulardaki haklarını büyük ölçüde zedeleyen küreselleşme olgusu; vergi rekabeti, vergi cennetleri, elektronik ticaret, transfer fiyatlaması gibi sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

⁶⁰ Savaş Çevik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 270 (Şubat 2004), s. 154.

⁶¹ Giray, s. 175.

⁶² Şen, s. 165.

2.2.1. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, kamu tüketim mallarını etkin bir düzeyde finanse edebilmek için vergi oranlarının çok düşük düzeyde tutulmasıdır.⁶³ Başka bir tanıma göre ise vergi rekabeti, küreselleşmenin bir sonucu olarak finansal hareketliliğin artması ve ülkelerin sermaye hareketliliğini sağlamak ve uluslar arası şirketleri kendi piyasalarına çekebilmek için düşük vergi oranları uygulayarak rakiplerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olması şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁴

Vergi rekabeti, geniş anlamda, vergilendirme yetkisine sahip; yerel yönetimler, eyaletler, devletler gibi idari birimlerin, vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir.⁶⁵ Bu otoriteler tarafından doğrudan ve ya portföy yatırımlarının, üretim faktörlerinden emek ve özellikle sermayenin, faaliyet ve yerleşim alanlarını etkileme, yönlendirme amacına yönelik olarak vergisel araçların uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bunun sonucunda, vergilendirme yetkisine sahip ülkeler ya da yerel yönetimler, eyaletler gibi alt birimler tarafından yatırım faaliyetlerini kendi ülkelerine çekerek katma değerlerini artırır. Diğer taraftan da yükümlülük doğuran olay olarak başka bir ülkede veya alt birimde oluşacak vergi matrahlarını uyguladıkları vergi politikaları sonucu kendi ülkelerine kaydırabilirler.⁶⁶

Yatırım, kar, istihdam ve ticaret faaliyetlerinin konumsal kararları, ulusal vergi rejimlerine ve sosyal refah sistemlerindeki değişkenlere duyarlıdır. Ticarete ve vergi esaslarındaki giderek artan hareketlilik ve değişkenlikler, verginin düşük olduğu ülkeyi seçmektedir. Üye ülkeler arasındaki bu tür rekabetler düzenlenmediği takdirde,

⁶³ Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 260 (Nisan 2003), s. 125.

⁶⁴ İsmail Engin, “Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları: Vergi Rekabeti; Avrupa Birliği ve Türkiye”, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002, s. 181.

⁶⁵ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2004, s. 69.

⁶⁶ Türkan Öncel ve Yenal Öncel, “Uluslar arası Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 88 (2003) s. 5.

yatırımlar zarar görebilir ve vergi seviyesi oldukça aşağıya düşebilir. Bu da vergi sistemlerini tamamıyla etkiler ve zarara uğratır.⁶⁷

Vergi rekabetinin çeşitleri de bulunmaktadır. Bunlar; yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabetidir. Vergi rekabeti aynı düzeydeki yönetimler arasında oluyorsa yatay vergi rekabeti söz konusudur. Eğer federal-federe devlet gibi farklı yönetim düzeyleri arasında gerçekleşiyorsa dikey vergi rekabeti mevcuttur.⁶⁸ Dikey vergi rekabetine örnek: federal hükümet ve eyaletler aynı vergi kaynağından vergi alırlar, sonuçta bölgelerden birinde uygulanan vergi diğerinde toplanan vergi miktarını gösterilebilir.⁶⁹ Bir eyalette meydana gelen vergi oranındaki artış, hükümetin diğer eyaletinde vergi oranının ve ya vergi gelirlerini etkileyebilir.⁷⁰

2.2.1.1. Vergi Rekabetinin Unsurları

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsuru olduğu söylenebilir.

1- Vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslar arası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.

2- Vergi rekabeti, uluslar arası rekabeti içerir. Uluslar arası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha kötü durumda olması ve ya tersi durum için kullanılır. Vergi rekabetinde yatırımcı, şirket veya yükümlüler kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeyi tercih edeceklerdir.

⁶⁷ European Communities, "Tax Policy In The European Union", 2000, <http://www.europea.eu.int>, (05.03.2006), s. 9.

⁶⁸ John D. Wilson, "Theories of Tax Competition", National Tax Journal, 1999, Cilt: 52, Sayı: 2, <http://www.ntj.tax.org/>, (01.03.2006), s. 289.

⁶⁹ İsa Sağbaş, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm", **Maliye Dergisi**, Sayı: 139 (Ocak-Nisan 2002), s. 53.

⁷⁰ Genevieve Gaboury ve François Vaillancourt, "Tax Competition and Tax Mimicking by Sub-national Entities: A Summary of The Literature", Institute of Inter-Governmental Relations, 2003, <http://www.iigr.ca/>, (03.03.2006), s. 5.

3- Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla sağlanmasıdır.⁷¹ Doğrudan yabancı yatırımlar vergi oranlarındaki değişkenlere karşı aşırı duyarlıdır.⁷² Yapılan bir çalışmaya göre, bir ülkede şirketlere yönelik olarak yapılan efektif vergi oranlarındaki %1 oranındaki bir azalış, ilave doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde % 3,3 oranında artırabileceğini göstermiştir.⁷³

2.2.1.2. Vergi Rekabeti Teorisi (Tiebout Teorisi)

Vergi rekabeti konusunda oluşturulan ekonomik literatür, 1956'da Charles Tiebout tarafından yapılan çalışma sonucunda vergi rekabeti teorisi üzerine kurulmuştur.

Tiebout'un analizine göre, eyaletler arasındaki rekabet mobil halde bulunan hane halkı için toplumun toplam refahını artırır. Eyaletlerin sınırları içerisinde bulunan vatandaşları kaybetmemek için kamu harcamalarını ve vergi düzeylerini uygun hale getirmelidirler. Bireyler kamu harcamalarına ve ödenilecek vergiye göre istedikleri eyaleti seçebilirler. Eğer, hane halkı eğitim için kaliteli okulları istiyorsa, yüksek oranda vergi vermeyi de kabul edecektir. Fakat istemiyorsa, daha az oranda vergi ödeyebilecekleri eyaletlere yerleşeceklerdir⁷⁴.

Eyaletler arasındaki rekabet, ürünlerin pazar içindeki rekabetinin benzeridir. Pazar içi rekabet üretimin daha verimli olmasını ve tüketici memnuniyetini sağlıyorsa, vergi rekabeti de; hükümet seçmenlerinin tatmin düzeylerini artırmak için, verimliliği yükseltecektir.

⁷¹ Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 9 (Mayıs 2005), s. 95.

⁷² Agnes Benassy-Quere, Lionel Fantagne ve Amina Lanhrèche-Revil, "Tax Competition and Foreign Direct Investment", Ceppii, 2003, Sayı: 17, <http://www.cepii.fr/>, (06.03.2006), s.19.

⁷³ Gerard Meussen, "The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States", 2003, Tilburg University, http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf, (10.02.2006), s. 5.

⁷⁴ Chris Edwards ve Veronique de Rugy, "International Tax Competition A 21st- Century Restraint on Government", Policy Analysis, 2002, Sayı: 431, <http://www.cato.org/pubs/pas/pa-431es.html>, (01.03.2006), s. 19.

Tiebout teorisi yerel yönetimlere ve eyaletlere odaklanmıştır. Fakat uluslar arası sermaye ve emeğin artan uluslar arası dolanımı, ülkeleri yerel hükümetler haline getirmiştir.⁷⁵

Tiebout teoremi sınırlı varsayımlara dayandığı için sorgulanmaktadır. Bu varsayımlar arasında, herkesten eşit oranda vergi alınması ve ölçek ekonomisi gibi unsurların göz önüne alınmaması bulunmaktadır. Bu varsayımlar Tiebout teoreminin sorgulanmasının yerinde olacağını göstermektedir.⁷⁶

Teoremde dışsallıklar dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle dışsallıklardan dolayı eyalet yönetiminin kendi vatandaşlarının memnuniyeti için yaptığı reformlar başka bir eyaletin refahını düşürebilir ve ya yükseltebilir. Bu durumda sosyal marjinal fayda dikkate alınmamıştır.⁷⁷ Örneğin bölgelerden birinin hareketli sermaye üzerindeki vergi oranını düşürdüğünde elde edeceği sermaye kazancı, diğer bölgelerin vergi tabanları ve vergi hasılatlarının düşmesine neden olacaktır.⁷⁸

Özel sektörde rekabet, kaynakların verimli kullanılmasıyla ilgilidir. Vergi rekabeti, bir hükümetin vergi sisteminde yapmış olduğu değişikliklerin başka bir hükümetin vergi sistemini de etkilediği takdirde sonuç verir.⁷⁹

Tiebout teoremi, eyaletler arasında yaşanan vergi alt yapılı rekabeti göstermesine karşın, günümüzde ülkeler arasında yabancı sermayeyi çekme alanında yaşanan rekabet için çok da geçerli görünmemektedir.

2.1.1.3. Haksız Vergi Rekabeti (Zararlı)

Küreselleşmenin vergi politikası alanında neden olduğu sorunlardan biri de zararlı vergi rekabetidir. Hızla gelişen teknoloji, ulaşım ve dolaylı, dolaysız yabancı

⁷⁵ Edwards ve Rugsy, s. 19.

⁷⁶ William B. Robson ve Finn Poschmann, "Interprovincial Fiscal Competition in Canada: Theory, Fact and Options", Fraser Institute Conference, 2001,

http://www.oldfraser.lexi.net/publications/tax_reform/FiscComp.pdf, (02.03.2006), s. 5.

⁷⁷ Timothy J. Goodspeed, "Tax Competition, Benefit Taxes and Fiscal Federalism", National Tax Journal, 1998 Cilt: 51, Sayı: 3, <http://www.ntj.tax.org/>, (05.03.2006), s. 580.

⁷⁸ Mesut Sert, "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE, 2003), s. 43.

⁷⁹ Goodspeed, s. 580.

sermaye üzerindeki engellerin azaltılması, dünya ticaretinin gelişmesini sağlamakla birlikte bazı yeni sorunları da beraberinde getirmiştir. Bunlardan biri de zararlı vergi rekabetidir.

Ülkeler, finansal işlemleri ve diğer coğrafi olarak hareketli faaliyetleri ülkelerine çekebilmek için vergi planları yapmışlardır. Ticaret ve yatırım faaliyetlerinin çarptırılması, ülkelerin ulusal vergi tabanlarını erozyona uğramasını da beraberinde getirebilir.⁸⁰ OECD raporunda zarar verici vergi rekabetini; finansal yatırımlar ve sermaye üzerinde saptırıcı etki yaratarak yön değiştirmesini sağlayıp, diğer ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılması şeklinde tanımlamıştır.⁸¹

Bir başka tanıma göre, efektif vergi oranlarının düşük tutulması, vergi ayrıcalıklarının sağlanması ve vergisel işlemlere ilişkin bilgilerin saklanması yoluyla, ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmesine yönelik uygulamalara zararlı vergi rekabeti denilmektedir.⁸²

Haksız vergi rekabeti, vergi sitemlerinin, vergi yükümlülerine vergilerini asgari düzeye çekme veya vergiden kaçınma olanağı veren ve coğrafi olarak hareketli sermayenin çekilmesi amacıyla uygulanan ve diğer ülkelerin vergi gelirleri üzerinde zararlı etkiler yaratan olanaklarla donatılmasının bir sonucudur.⁸³

Ülkelerin, kurumların finansal yatırımları cezbetmeye ve üretim faktörlerini özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, uluslar arası rekabete neden olmaktadır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilebilir uygulamaları içerirken, bir noktadan sonra, yatırımcının ikamet ettiği ya da işlemlerini gerçekleştirdiği ülkenin vergi idaresine zarar vermektedir. Örneğin son 15 yılda % 1400 artarak 1 trilyon ABD doları, offshore fon olarak yatırılmıştır.⁸⁴ Haksız vergi rekabeti uygulamaları Amerika, Avrupa ve Asya-Pasifik bölgelerinde ciddi bir uluslar arası vergi problemi haline

⁸⁰ OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (10.02.2006), s. 8.

⁸¹ OECD, s. 16.

⁸² Yıldız, s. 43.

⁸³ Billur Yatılı Soydan, "Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları: Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak", **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002, s. 128.

⁸⁴ N. Semih Öz, "Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslar arası Çalışmalar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 143 (Ağustos 2000), s. 49.

gelmiştir. Vergisel avantajlar nedeniyle dolaşan sermaye akışı özellikle çıkış yaptığı ülkeler için zararlı boyutlara varmaktadır.⁸⁵

2.2.1.3.1. Haksız Vergi Rekabetinin Nedenleri ve Amaçları

Vergi düzenlemeleri yoluyla ekonomik faaliyetleri etkilemek, eskiden beri vergi politikasının makro ekonomik amaçları arasında yer almıştır. Devletlerin, çeşitli ekonomik aktiviteleri özendirmek amacıyla, bir takım cazip vergi düzenlemelerini uygulamaya geçirmesi, makro ekonomik politikaların başarıya ulaşması için olağan karşılanmalıdır. Ancak, verginin ekonomik faaliyetleri özendirmede bir araç olarak kullanılması, ekonomik karar alma sürecine birinci derecede belirleyici ve etkileyici bir faktör olmamalıdır.⁸⁶

Haksız vergi rekabetine yol açan nedenlerden biri de; bazı ülkelerin, diğer ülkelerde bulunan mobil haldeki sermayeyi, kendi ülkelerine çekerek, finansal hizmetlerin gelişmesini sağlamak ve bu yolla ekonomik kalkınmayı sağlamak istemeleridir.⁸⁷

Birçok uluslar arası yatırım ve sermayenin yönü vergi oranlarına ve vergi tabanına bağlıdır. Vergi oranı, vergi idaresinin kontrolü altında olmasına rağmen, vergi tabanı hükümetin dışındaki faktörlerden ve vergi oranındaki değişikliklerden kolaylıkla etkilenmektedir. Dışa açık ekonomilerde, vergi oranlarında meydana gelen bir azalma küresel ekonomik faaliyetleri de ülkeye çekmektedir. Böylece uluslar arası hareketliliği yüksek olan sermayeyi kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler, başta düşük oranlı vergi tarifeleri olmak üzere birçok vergisel avantajı kullanmaktadırlar.⁸⁸

2.2.1.3.2. Zararlı Vergi Rekabetinin Araçları

Zararlı bir vergi düzeni, kıyı ötesi yatırımlarının varlığı ve ya miktarıyla ilgili bilgi olasılığını sınırlama ilkesiyle işler. Bu tür vergi düzenleri, gelir vergisi sistemi

⁸⁵ Naci Ağbal, “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 106 (Ekim 2001), s. 77.

⁸⁶ Niyazi Cangir, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 91 (Temmuz 2000), s. 110.

⁸⁷ T. E. Olsen ve P. Osmundsen, “Stratejik Tax Competition; Implications of National Ownership”, **Journal of Public Economics**, 2001, s. 81.

⁸⁸ Yıldız, s. 46.

olmayan yerlerde vergi cenneti ve vergilendirmeden muaf tutulan ve ya kıyı ötesi geliri üzerine vergi oranının düşük olduğu tercihe değer rejimlerde bulunan genel gelir vergisine sahip alanlarda ortaya çıkabilir. Sözde var olan ve ya düşük olan bir vergi oranı, bir vergi rejiminin var olduğu ülkede kendi vergi yasalarını uygulama yetkisinin önüne engeller koyduğu gerekçesiyle birlikte görüldüğü zaman, zarar verici vergi uygulamaları ortaya çıkabilir.⁸⁹

2.2.1.3.3. Haksız (Zararlı) Vergi Rekabetini Belirleyen Ölçekler

1998 yılındaki OECD raporunda coğrafi olarak hareketli sermaye ve finansal faaliyetler üzerinde hatta fiziksel olarak var olmayan faaliyetlerin üzerinde de durmuştur. Bazı ülkeler teşvik edici vergilendirmeye yatırımları etkilemeyi planlasalar da bunlar zararlı sonuçlar doğurabilir. Bu zarar verici faaliyetler birkaç şekilde ortaya çıkabilir ancak en önemlisi vergi oranlarının düşük tutulmasıdır.

Rapora göre ülkeler kendi vergi politikalarını belirlemede özgürdür. Ancak uluslar arası standartlara uymalıdır. Buna göre bir ülke için zararlı görünen faktörler başka bir ülke için problem teşkil etmeyebilir. Örneğin ek yatırım sağlamak için ülkeler teşvik edici yatırımlarda bulunabilir. Bu, o ülke için yararlı olabilir, fakat diğer ülke için zarar verici olabilir. Yatırımı çarpıtmayı hedefleyen politikalar ya da düşük vergi oranları uygulamak, diğer ülkelerin vergi oranlarını azaltmakta ve zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır.⁹⁰

2.2.1.3.3.1 Sıfır Vergi ve ya Çok Düşük Oranlı Tercihli Vergi Rejimi Oluşturulması

Haksız vergi uygulamalarının en önemli özelliği, vergi tarifesinde yer alan oranın düşük olması ve ya vergi oranının görünüşte yüksek olmasıyla birlikte, vergi matrahının tanımıyla (uygulanan muafiyet ve istisnalar sonucu vergi matrahı

⁸⁹ Ersan Öz, "OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformun Geleceği", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145 (Ocak-Nisan 2004), s. 208.

⁹⁰ Joann M. Weiner ve Hugh J. Ault, "The OECD's Report on Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, Cilt: 51, Sayı: 3 (Eylül 1998), s. 603.

azaltılabilir ve ya kaldırılabilir) oynanarak, ödenen verginin, gerçekte elde edilen gelir oranının düşük olmasıdır.⁹¹

Kurulan sistem dışarıdan sermaye akımlarını yönlendirici niteliktedir. Bu vergi rejimleri, genel vergi yasalarının içinde yer alabileceği gibi, genel vergi sisteminin dışında özel bir vergi düzenlenmesi olarak da yer alabilir. Söz konusu olan mali yatırımlar, ülkelerin uygulayabilecekleri vergi rejimlerine göre hareket duyarlılığı ve esnekliği olan pasif yatırımlardır.⁹²

Bu kıstas olmadan tercihli bir vergi rejiminin tahrip edici olarak ifade edilmesi eksik bir tanımlama olur. Bu ölçüt önemli bir etkidir fakat, tek başına yeterli bir kriter değildir.

2.2.1.3.3.2. Rejim İçerisinde Serbest Vergi Kantonları Yaratılmış Olması

Rejim içinde serbest bölge kantonlarının oluşturulması ölçütü, oluşturulan kapalı vergi rejiminin iç piyasadan izole edilmesidir. Bu iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Birincisi; tercihli vergi rejimi uygulayan devlet, kendi vergi mükellefini açık ve ya kapalı bir şekilde bu rejimin sağladığı avantajlardan yararlanmalarını engelleyebilmektedir. İkinci olarak da, tercihli rejimden yararlanan firmaların iç piyasada faaliyette bulunmalarını açık ve ya örtülü biçimde yasaklayabilir.⁹³

2.2.1.3.3.3. Sistemin Şeffaflıktan Yoksun Olması

Bir vergi rejiminde şeffaflığın olmaması, ikametgah ülkesi için koruyucu tedbirler almayı daha zor hale getirecektir. Bir vergi rejiminin şeffaf olarak nitelendirilebilmesi için, iki temel şartın, vergi rejiminin idaresi tarafından sağlanması gerekir. Birincisi; vergi mükelleflerine uygulanacak hükümler, gerektiğinde vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek açıklıkta olmalıdır. İkincisi ise, vergi rejiminin ayrıntıları gerektiğinde endişe duyan diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olması

⁹¹ İhsan Günaydın ve Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 179 (Ağustos 2003), s. 152.

⁹² Öncel ve Öncel, s. 10.

⁹³ Cangir, s. 111.

gerekir. Bu kriterlerin karşılanmaması halinde zararlı vergi rekabetinin artması muhtemeldir. Çünkü şeffaf olmayan rejimler, ondan faydalanmak isteyenler, vergi otoriteleri ile pazarlık etmek için serbestlik verir. Aynı durumda olabilecek vergi mükelleflerine farklı muamele yapma adaletsizliğine neden olur.⁹⁴

Bu ülkelerde mükellef bazında bazı maddelerin tercihli olarak uygulanabilmesi ve ya mevzuatın uygulanmasının müzakereye açık olması nedeniyle mükellefin korunma önlemleri alması mümkün olabilmektedir.⁹⁵

2.2.1.3.3.4. Etkin Bilgi Değişiminin Bulunmaması

Bu faktör, zararlı vergi politikasına etkisi açısından kilit faktörlerden biridir. İdari politikalar, bankacılık bilgilerine girişin sınırlı olması ve ya mali kaçakçılığı ve kaçınmayı önlemek ile ilgili vergi idarelerinin potansiyel uygulamalarından mali hesaplarını korumak isteyen yatırımlara izin veren uygulamalardan dolayı, ülkelere bilgi değişimi konusunda istekli olmayabilir ve bunu gerçekleştirmeyebilir.⁹⁶

Bir ülkenin bankacılık kuralları dışındaki alanlarda (yasal bir engel bulunmayan alanlarda) vergi idarelerinin işletme ve kurumlarla ilgili konularda bilgi vermemesi haksız vergi rekabetine yol açmaktadır.

2.2.1.3.3.5. Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yapay Önlemler

Matrahın azalması için haklı bir gerekçeye dayanmayan uygulamalar yapılmaktadır. Vergi yasalarında bazı muafiyet, istisna ve indirimler oluşturularak çifte vergilendirmeyi düşürmeye ve ya enflasyon etkilerini azaltmaya çalışılmaktadır. Örneğin, vergiden istisna olan bir kazanç ile ilgili giderlerin indiriminin kabul görmesi ve ya gerçekte yapılmayan götürü bazı giderlerin indirimine izin verilmesi gibi.⁹⁷

⁹⁴ Günaydın ve Benk, **Vergi Sorunları**, s. 153.

⁹⁵ Saygın Eyüpgiller, “Vergi cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222 (Şubat 2000), s. 189.

⁹⁶ Giray, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, s. 179.

⁹⁷ Cangir, s. 112.

2.2.1.3.3.6. Dış Sermaye ve ya Yatırımlara Ayrımcı Vergi Rejimi Uygulamak

Sadece yabancı yatırımcıların yararlanacağı vergisel teşvikler düzenleyerek, tercihli vergi rejimleri ile yerel yatırımcıları kendi ülke piyasalarından kısmen ve ya tamamen uzak tutmaktır.⁹⁸

2.2.1.3.3.7. Diğer Potansiyel Vergi Rekabeti Göstergeleri

Yukarıda saydığımız kriterler dışında zararlı vergi rekabetine neden olabilecek başka faktörler de vardır. Bunlar; Uluslar arası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması, yurt dışından elde edilen gelirin ikametgâh ülkesi vergisinden istisna edilmesi, tartışılabilir vergi oranı ve ya vergi matrahının olması ve geniş bir vergi antlaşması ağının olmasıdır.⁹⁹

2.2.1.3.4. Potansiyel Haksız (Zararlı) Vergi Rekabeti Uygulamalarına İlişkin Ülke Örnekleri

Haksız vergi rekabetinin uygulanma biçimi konusunda OECD Dışişleri Komitesi 2000 yılında bir rapor hazırlamıştır. Bu raporda bazı vergi uygulamaları, kesin olmamakla birlikte potansiyel vergi rekabeti olarak değerlendirilmiştir. 2004 yılında da hazırlanan başka bir raporla OECD üyesi ülkelerde potansiyel haksız vergi rekabeti uygulamaları açıklanmıştır.¹⁰⁰ Söz konusu uygulamalar, ülkelere, konulara ve faaliyet alanlarına göre sınıflandırılmıştır. Bu uygulamalar tablo 5’de gösterilmiştir.

⁹⁸ OECD, s. 16.

⁹⁹ Giray, “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, s. 179.

¹⁰⁰ Yıldız, s. 50.

Tablo 5
OECD Üyesi Ülkelerin Potansiyel Haksız Vergi Rekabeti Uygulamaları
(2004)

Ülke	Rejimin Adı	Kaldırılan Rejimler	Değiştirilen Rejimler	Zararlı Değil
SİGORTA				
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimi			X
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X		
Finlandiya	Aland Captive Sigortacılık Rejimi	X		
İtalya	Trieste Finansal hizmetler ve Sigorta Merk.	X		
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merk.	X		
Portekiz	Maderia Uluslar arası İş Merk.		X	
İsveç	Yabancı Sigorta İşlemleri	X		

FİNANS VE KİRALAMA

Macaristan	Risk Sermayesi İşletmesi			X
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X		
Macaristan	Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Firmaların Tercihli Rejimi	X		
İzlanda	Uluslararası Ticari Fir.			
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merk.	X		
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	X		
İtalya	Trieste Finansal hizmetler ve Sigorta Merk.	X		
Lüksemburg	Finans Bölgesi		X	
Hollanda	Uluslar arası Grup Finansmanı İçin Risk Rezervleri	X		
Hollanda	Grup İçi Finans Merk.		X	
Hollanda	Finans Bölümleri		X	

İspanya	Bask Counrty ve Navara Co-ordination Merkezi	X		
İsviçre	50/50 İşletmeleri			
FON YÖNETİCİLERİ				
Yunanistan	Yatırım Fonu/ Porföy Yatırımı			X
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merk	X		
Lüksemburg	Fon yönetimi Firmaları			
Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezi	X		
BANKACILIK				
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimleri			X
Kanada	Uluslararası Bankacılık Merkezi			X
İrlanda	Uluslar arası Finansal Hizmetler Merk.	X		
Kore	Dövizle İşem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı Faaliyetleri	X		
İtalya	Trieste Finansal hizmetler ve Sigorta Merk.	X		

Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezindeki Dış Şubeler	X		
Türkiye	İstanbul Kıyı Bankacılığı	X		
MERKEZ REJİMLERİ				
Belçika	Koordinasyon Merkezi	X		
Fransa	Merkez Rejimi.		X	
İrlanda	Shannon Havaalanı Bölgesi	X		
Almanya	İzleme ve Koordinasyon Ofisleri		X	
Yunanistan	Yabancı İşletme	X		

	Ofisleri			
Hollanda	Transfer Fiyatlandırılması		X	
Portekiz	Madeira Uluslar arası İş Merkezindeki Dış Şubeler	X		
İsviçre	50/50 Rejimi (İdare Rejimi Yerine)			
İspanya	Bask Counrty ve Navara Co-ordination Merkezi	X		
İsviçre	Hizmet İşletmeleri		X	
DAĞITIM MERKEZİ REJİMLER				
Belçika	Dağıtım Merkezi		X	
Fransa	Lojistik Merkezleri		X	
Hollanda	Transfer Fiyatlandırılması		X	
Türkiye	Serbest Bölgeler			X
HİZMET MERKEZİ REJİMLER				
Belçika	Hizmet Merkezleri		X	
Hollanda	Transfer Fiyatlaması		X	
GEMİCİLİK				
Kanada	Uluslararası Gemicilik			X
Almanya	Uluslararası Gemicilik			X
Yunanistan	Gemicilik Ofisleri			X
Yunanistan	Gemicilik Rejimleri			
İtalya	Uluslararası Gemicilik			X
Hollanda	Uluslararası Gemicilik			X
Norveç	Uluslararası Gemicilik			X
Portekiz	Madeira Uluslar arası Gemicilik Kaydı			
DİĞER FAALİYETLER				
Belçika	Sermaye ile İlgili Yargı Kararları		X	
Belçika	Dış Satım Şirketleri İlgili Düzenleme	X		
Kanada	Dar Mükelleflerin Sahip Olduğu Yatırım İşletmeleri	X		
Hollanda	Informal Capital		X	

	Düzenlemeleri			
Hollanda	Dış Satım Şirketi Faaliyetleri İlgili Düzenleme	X		
ABD	Dış Satım Şirketleri	X		

Kaynak: Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri**, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s. 51-53.

2.2.2. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir.¹⁰¹

Vergi cennetleri, uluslar arası ticaret faaliyetlerini ülkelere çekebilmek için, vergilerin minimize edilmesi ve işletme faaliyetleri üzerindeki kısıtlamaların azaltma gibi politikalar uygulayan ülkelerdir.¹⁰²

Diğer bir tanıma göre vergi cenneti, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yargısal düzenlemelerdir.¹⁰³

Başka bir tanıma göre vergi cenneti, yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayrımcı vergi düzenlemeleri uygulayan sistemlerdir.¹⁰⁴

Bütün bu tanımlardan hareketle vergi cennetleri; hareket halinde olan sermayeyi ve diğer ticari faaliyetleri kendi ülkesine çekebilmek için çok düşük vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan ve vergiden muafiyet, indirim, istisna

¹⁰¹ N. Semih Öz, “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım**, Sayı: 12 (Eylül 2004), s. 25.

¹⁰² İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 206 (Kasım 2005), s. 121.

¹⁰³ Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 235 (Mart 2001), s. 92.

¹⁰⁴ Esra Ekmekci, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2003, s. 11.

faaliyetlerine geniş yer veren ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılmasına imkân veren ülkeler olarak tanımlayabiliriz.

2.2.2.1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi

Birinci dünya savaşından sonra Amerika ve İngiltere’de (1930’lu yıllarda) vergi oranları yükseldiği için her iki ülke varlıklarını transfer edebilmek için yeni yerler aramışlardır. Sonunda İngiltere Kanada’yı, Amerika da Bahamalar’ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır. Endüstri ülkelerinde vergi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğu vergi cennetlerine fazla ilgi göstermemişlerdir. Yaşam sigortası, emekli aylığı ve ya emeklilik fonlarını vergi cennetlerine finanse etmişlerdir. İngiltere’de varlıklı üst sınıfa ait vergi cennetlerinin gelişmesinde büyük rol oynadıkları belirtilmektedir.¹⁰⁵

Modern vergi cennetlerinden en eski kurulan İsviçre’dir. İkinci Dünya Savaş’ından uzun bir zaman önce gelişmiş olan bu vergi cennetinin geçmişi Roma İmparatorluğu zamanına kadar uzanmaktadır. Bunlar vergiden çok sermaye için cennet olarak kullanılmıştır. İkinci Dünya Savaş’ından önce Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkan ülkeleri sermayelerini siyasal ve sosyal kargaşadan kaçırmak için İsviçre’de ki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş bittikten sonra İsviçre hariç Kuzey Amerika ve Avrupa’da vergi oranları, sosyal ihtiyaçları karşılamak için arttırılmıştır.¹⁰⁶ Diğer ülkelerin sermayelerini İsviçre’de ki bankalara aktarmaları İsviçre’nin önemli bir finans merkezi olmasını sağlamış. İsviçre bu fırsatı iyi değerlendirerek ülkeye gelir sağlamış bu nedenle de herhangi bir gelir artışı yapılmamıştır. Bu dönemden sonra, o gün için adlandırılmamış olsa da bugün anladığımız anlamdaki vergi cenneti kavramı ve uygulamaları önemli bir yer edinmeye başlamıştır.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Terry Dwyer, “Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, Such as Vanuatu”, **Pacific Economic Bulletin**, Cilt. 15, Sayı: 1 (2000), s. 49.

¹⁰⁶ Stephen Smith, “Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Havens”, The George Washington University Washington DC Minerva Program, 1999, <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf> (10.03.2006), s. 4.

¹⁰⁷ Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 116 (Ağustos 2002), s. 39.

1930'lu yıllarda zengin Kanadalı ve Amerikan vatandaşları, Bahamalar'ı varlıklarını değerlendirmek için kullanmaya başlamışlardır. Fakat orada Amerikan mafyasının yasa dışı bir şekilde kazandığı büyük nakit akışlarını saklanmaktaydı.

1960'lı yılların sonu 1970'li yılların başında birçok Amerikan bankası Karayip'ler de vergi cenneti kurmuştur. Diğer vergi cennetleri de birçok farklı yerlerde ortaya çıktı ve yenilerinin de oluşması için ortam yaratılmıştır.¹⁰⁸

Vergi cennetlerinin sayısı 1980'li yıllardan itibaren küreselleşmeye, telekomünikasyon hizmetlerindeki iyileşmeye ve kambiyo hareketlerindeki serbestleşmeye paralel olarak hızla artmaya başlamıştır. Artık para transferleri daha kısa zamanda ve düşük maliyetlerle yapılmaktadır. Ülkeler arasındaki; insan, sermaye ve mal varlığı gibi unsurlardaki mobilitenin artması, ticari fonlar açısından vergilemenin ağır olduğu ülkelerden, daha hafif olan diğerlerine kaymayı ilginç hale getirmiştir. Günümüzde vergi cenneti olarak bilinen ülkelerde tutulan fonların miktarının 11 trilyon doları aştığı tahmin edilmektedir. Bu tutar dünya GSMH'nin üçte birine karşılık gelmektedir. Oysa bu ülkeler dünya nüfusunun sadece % 1,2'ini barındırmakta ve GSMH toplamı dünya GSMH'nin %3'üne tekabül etmektedir.¹⁰⁹

2.2.2.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

OECD raporunda vergi cennetlerinin karakteristik özelliklerini şöyle sıralamıştır:

2.2.2.2.1. Bütün Gelir Türlerinden ve ya Sermaye Gelirinden Çok Düşük Vergi Alınması ve ya Hiç Vergi Alınmaması

Vergi cennetlerinin asıl amacı vergilendirmeden fayda sağlamak için düşük oranlı vergilendirme ortamı sağlamaktır. Vergilendirme düzeyindeki farklılık vergi cennetinin belirleyicileri açısından önemli bir faktördür.¹¹⁰ Sadece vergi cennetlerinden

¹⁰⁸Smith, s. 4.

¹⁰⁹Nurettin Bilici, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele", **19. Maliye Sempozyumu**, Belek, 10-14 Mayıs 2004, s. 602.

¹¹⁰Smith, s. 6.

elde edilen gelir üzerinden vergi alınması ve ya diğer ülkelerden elde edilen gelirden çok düşük oranlı vergi alınmasıdır.¹¹¹

2.2.2.2.2. Bankacılık ve Ticari İşlemlerde Gizlilik Hâkimdir

Vergi cennetleri genellikle faaliyetlerinde gizliliğe önem verir. Bankacılık ve finansal işlemlerle ilgili olarak yabancı vergi otoritelerine bilgi vermez. Genellikle vergi cennetleri, şirketlerin yıllık hesaplarının üretimini gerektirmez.

2.2.2.2.3. Vergi Cennetlerinde Nakit Kontrolü

Birçok vergi cenneti ülke çift nakit kontrol sistemi uygulamaktadır. O ülkede yaşayanlara hem yerel hem de yabancı nakit kontrolü uygulanıyor. O ülkede ikamet etmeyenlere yerel nakit kontrolü uygulanmaktadır. Vergi cennetlerinde kurulan şirketler, sahipleri vergi cennetinde ikamet etmiyor ve birçok faaliyetlerini vergi cennetinin dışında gerçekleştiriyorlarsa nakit kontrolüne tabi olmayacaklardır.¹¹²

2.2.2.2.4. Vergi Cennetlerinde Bankacılığa Verilen Önem

Modern ve verimli bir bankacılık sisteminin varlığı vergi cennetinin başarısı için gereklidir. Vergi cennetlerinde bankacılık sektörü açısından ikamet eden ve ikamet etmeyenlere karşı farklı bir uygulamaya gidilir.

2.2.2.2.5. Vergi Cennetlerinde İletişimin Önemi

Vergi cennetleri fiziksel açıdan ulaşılabilir olmalıdır. Vergi cennetlerinde (hava ve ya deniz bağlantıları gibi) iyi bir ulaşımın olması ve telefon, uydu ve internet gibi iletişim alt yapılarının olması gereklidir. İletişim, vergi cennetlerinde özellikle bankacılık faaliyetleri açısından çok önemlidir.¹¹³

¹¹¹ Yetkiner, s. 92.

¹¹² Smith, s. 6.

¹¹³ Smith, s. 6-7.

2.2.2.2.6. Vergi Cennetleri Bağımsız ve/veya Bağımsız Olmayan Ülke veya Alanlardır

Söz konusu vergi cennetleri ağırlıklı olarak OECD üyesi ülkelerin kolonisi halindedirler. Ayrıca bu ülkeler özelliklerin büyük bir çoğunluğu gelişmekte olan ülkeler arasında bulunmaktadır. Bağımsız olan vergi cennetleri ise OECD üyesi değildir.¹¹⁴

2.2.2.2.7. Vergi Cennetlerinin Diğer Özellikleri

Bir vergi cenneti siyasal ve ekonomik kararlılığa sahip olmalıdır. Siyasal ve ekonomik güven eksikliği bazı yerlerin vergi cenneti olmasını tehlikeye sokabilir. Vergi antlaşmalarının varlığı ve çifte vergilendirme antlaşmaları, vergi cennetlerinin çekici hale getiren diğer bir faktördür. Adından da anlaşılacağı gibi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, aynı gelirin iki ayrı ülkede vergilendirilmesinin önlenmesini sağlamaktır. Fakat sermayeyi kendi ülkelerine çekmek isteyen ya da ülkelerinin bir finansal merkez olmasını isteyen vergi cenneti gibi ülkeler çok düşük oranda ya da hiç vergileme yapmamaktadırlar.¹¹⁵ İşte bu yüzden çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları vergi cennetlerini daha çekici hale getirir. Ayrıca vergi cennetlerinde uzman danışmanlar muhasebeciler ve avukatların bulunması oralarda şirket kurmak isteyenler açısından son derece önemlidir.¹¹⁶

2.2.2.3. Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler

OECD'nin 1998 yılındaki raporunda vergi cennetlerini tanıma ve tanımlamada kullandığı dört temel faktör bulunmaktadır.¹¹⁷

¹¹⁴ Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2002), s. 35.

¹¹⁵ İsa Çoşkun, "Vergi Cennetleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 192 (Ağustos 1997), s. 28.

¹¹⁶ Smith, s. 7.

¹¹⁷ Hakan Ay, "Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası**, Sayı: 236 (Nisan 2001), s. 135.

2.2.2.3.1. Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Oranlı Vergilendirilme Yapılması

Bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanmasında, o ülkede yapılan faaliyetlerin düşük oranda vergilendirilmesi ve ya hiç vergilendirilmemesi ile istisna ve muafiyetlere geniş bir yer verilmesi vergi cenneti olma kriterleri açısından oldukça önemlidir.¹¹⁸ Fakat bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilmesinde yalnız başına yeterli bir faktör değildir. Uygulanan rejimlerle ilgili olarak faaliyette bulunulan bir vergi cennetinde vergileme yapılmaması esasen, yerleşmiş olan ülkede yapılan vergileme bir sorun olmamaktadır. Yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkiler gündeme gelse de, ilgili ülke hazinesinde vergi kaybı yaratılması durumu diğer faktörlerinde gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.¹¹⁹

2.2.2.3.2. Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Faydalandırılmaması

Vergi cennetleri düşük oranlı vergilendirme ve yasal kısıtlamalar getirmektedirler ve kendi hükümetlerini etkileyecek etkin gelir vergilendirmesini kaybetmemek için, diğer vergi otoriteleriyle bilgi alışverişi içinde bulunmayı tercih etmiyorlar.¹²⁰ Bu yüzden vergi cennetlerinde çok sıkı bir gizlilik hâkimdir. Ülkedeki yasal ve idari düzenlemelerle diğer ülke vergi otoriteleriyle bilgi değişimi yapılmaması suretiyle, sistemden yararlananlara önemli avantajlar sağlamaktadır.¹²¹ Şöyle ki bu ülkedeki bankalarla işlem yapanların bilgileri hiçbir şekilde diğer ülkelere ve ya kurumalara bildirilmemektedir. Böylece bu ülkelere yatırılan paranın; Latin Amerikalı bir uyuşturucu kaçakçısından mı, bir Rus mafyasından mı yoksa bir Alman vergi kaçakçısından mı geldiğinin öğrenilmesi engellenilmektedir.¹²² Vergi cennetlerinin bilgi paylaşımı konusundaki isteksizlikleri sadece yatırımcıları vergilendirmeden

¹¹⁸ Bilici, s. 604.

¹¹⁹ Bülent Taş ve Yüksel Karaca, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”, **19. Maliye Sempozyumu**, Belek, 10-14 Mayıs 2004, s. 430.

¹²⁰ Weiner ve Ault, s. 603.

¹²¹ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238 (Haziran 2001), s. 94.

¹²² Bilici, s. 607.

kaçındırmakla kalmayıp aynı zamanda vergiden kurtulma ve para transferi gibi yasa dışı faaliyetleri kolaylaştırır.¹²³

Bir ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırılmaması ve aşırı titizlikle uygulanan vergi mahremiyeti esasları, mükellefler hakkında, bu mükelleflerin gerçekte vergilendirilmeleri gereken diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından talep edilebilecek bilgilerin verilmemesi sonucuna neden olur.¹²⁴

2.2.2.3.3. Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması

Bir vergi cennetinin şeffaf olarak nitelendirilmesi için iki temel şartı sağlaması gerekir. İlk şart vergi mükelleflerine uygulanacak hükümlerin kolayca anlaşılabilir şekilde açık ve net olması ve gerektiğinde mükelleflerin vergilemeden doğacak mağduriyetlerini önlemek amacıyla yasada yer alan hükümlerin vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek şekilde ortaya konulması gerekir. Bu mükellef haklarının korunması ve mükelleflerin vergi yasaları ile idarenin bu yasalara dayanan uygulamaları karşısında mağdur olmaması için gerekli bir unsurdur. Örneğin bir mükellef, yaptığı faaliyet nedeniyle kendisine uygulanacak olan vergi oranını, matrahın tespit yöntemini, matraha dahil olan ve olmayan unsurlar gibi konuları açık ve net olarak bilmelidir.¹²⁵

İkinci şart ise; vergi sisteminin ayrıntılarına ilişkin yapının, diğer ülke vergi otoritelerine karşı açık ve net olmasıdır. Bu şekilde olduğunda diğer vergi otoritelerini de ilgilendiren sorunlar olduğunda bilgi alışverişinde bulunarak sorunlar çözüme kavuşturulabilir. Şeffaflığın olmayışı önemli bir etkidir. Eğer bir ülkenin şeffaf olmayan bir rejimi varsa belli başlı gelirlerde vergi külfeti belirgin bir şekilde azaltılmış olabilir.¹²⁶

Vergi cennetlerinde sistemin şeffaf olmaması altyapı eksikliklerinden kaynaklanabileceği gibi, bazı ülkelerde sırdaş hesap benzeri uygulamalarda olduğu gibi sistemin şeffaf olmaması kasten sağlanmaktadır. Sistemin şeffaf olmamasına ilişkin

¹²³ Weiner ve Ault, s. 603.

¹²⁴ Karaca, s. 94.

¹²⁵ Heper ve Hoşyumruk, s. 42.

¹²⁶ Weiner ve Ault, s. 604.

olarak, idari uygulamaların yasal alt yapıya uygun olmaması, özel mükellef grupları lehine özel antlaşmalar gibi unsurların etkili olabileceği vurgulanmaktadır.¹²⁷

2.2.2.3.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Vergi cennetlerinin dördüncü unsuru ise, asıl faaliyetlerin bu ülkede gerçekleşmemesi, söz konusu ülke mevzuatının sadece vergi teşvikleri nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır.¹²⁸

Asıl faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmemekte, oralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir idare, bir masa, bir telefon, bir sekreterden daha öteye geçememektedir. Örneğin bir şirket vergi ödememek için kendi ülkesi dışında yani vergi cennetlerinde şube kurmakta, gerçekte olmayan mali işlemleri olmuş gibi gösterip, karlarını kendi ülkesinde vergilendirmeye tabi olmamak için vergi cennetine aktarmaktadır.¹²⁹

2.2.2.4. Vergi Cenneti Ülkeleri

OECD Mali İşler Komitesi talimatıyla kurulan forum, daha önce yapılan çalışmalardan da yararlanarak 47 ülke belirlemiş ve bunlarla ilgili detaylı bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada, oluşturulan grupların hazırladıkları raporların yanı sıra ilgili ülkenin yazılı ya da tek ve ya çok taraflı temaslar yoluyla sunduğu bilgiler de dikkate alınmıştır. Sonuçta elde edilen bilgi ve bulgular ülkeler itibarıyla ayrı ayrı titiz bir şekilde gözden geçirilmiş ve vergi cenneti ülkelerin listesi hazırlanmıştır.¹³⁰

2000 raporu ile kamuoyuna açıklanan listede 35 ülke yer almaktadır. Vergi cenneti tanımına uyan ancak OECD ile işbirliği içinde zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarından vazgeçeceklerini taahhüt eden ülkeler listeden çıkarılmıştır. Bu çerçevede Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda; Cayman Adaları ve Maritius teknik kriterler açısından vergi cenneti tanımına girmekle birlikte listede yer

¹²⁷ Taş ve Karaca, s. 430.

¹²⁸ Eyüpgiller, s. 189.

¹²⁹ Bilici, s. 607.

¹³⁰ Niyazi Cangir, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-II", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 92 (Ağustos 2000), s. 73.

almamışlardır. Bu listede yer alan Barbados, Maldivler ve Tonga ise ikinci bir değerlendirme sonucunda OECD tarafından listeden çıkarılmıştır.¹³¹

OECD'nin 2000 raporu ile kamuoyuna açıkladığı vergi cenneti ülkeleri aşağıdaki gibidir:

¹³¹Saygın Eyüpgiller, “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 249 (Mayıs 2002), s. 94.

Liste1: 2000 Raporunda Yer Alan Vergi Cenneti Ülkeler

Amerikan Virjin adaları	Liberya
Andora	Lihtenştayn
Aruba	Man Adası
Angila	Maldiv Adaları
Bahama Adaları	Marşal Adaları
Bahreyn	Monako
Barbados	Monsera
Barbuda	Nauru
Belize	Nevis
Cebelitark	Niyu
Cook Adaları	Panama
Dominik Cumhuriyeti	Samoa Adaları
Grenada	San Lusa
Grenadines	Seyşel Adaları
Guernsey	Tonga
Hollanda Antileri	Turks&Caicos
İngiliz Virjin Adaları	Vanutu
Jersey	

Kaynak: Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003, s. 26.

2.2.2.5. Vergi Cenneti Ülkelerin Sınıflandırılması

Vergi cenneti ülkeler vergileme rejimlerine ve coğrafik konumlarına göre ikiye ayrılmıştır.

2.2.2.5.1. Ülkelerin Vergileme Rejimlerine Göre Yapılan Sınıflandırma

1- Verginin bulunmadığı ülkeler (Cayman Adaları, Bahama ve Bermuda gibi),

2- Sadece vergi cennetlerinde elde edilen gelir üzerinden vergi alınması ve ya diğer ülkelerden elde edilen gelirlerden çok büyük oranlı vergi alınması (Panama ve Liberya gibi),

3- Belli tip şirketlere ve ya işlemlere vergi kolaylıkları ve avantajları sağlayan ülkeler (Man Adası ve Monako gibi).

2.2.2.5.2. Ülkelerin Coğrafik Konumlarına Göre Yapılan Sınıflandırma

1- Karayip Adaları Bölgesi; Bahama, Bermuda, Cayman Adaları, İngiliz adaları, Hollanda Antileri, Turks ve Caicos Adaları, Aruba, Barbados, Nevis, Monsera, Panama v.s.

2- Akdeniz Bölgesi; Cebelitarık ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi.

3- Avrupa Bölgesi; Hollanda, Lihtenştayn, Andora, Monako.

4- Şanel Adaları Bölgesi; Gurnsey, Jersey, Man Adası.

5- Pasifik Bölgesi; Vanutu ve Nauru.¹³²

Vergi cenneti ülkelere coğrafik açıdan baktığımızda coğrafi yüzölçümleri genel olarak küçük ve nüfusları azdır. Bu ülkelerin yüzölçümleri küçük olduğundan tarıma ya da hayvancılığa dayalı ekonomileri olması pek mümkün görünmemektedir. Nüfusları da az olduğundan iş gücü eksikliği vardır. En önemli geçim kaynakları turizm ve hizmet sektörü olmasına rağmen yeterli düzeyde değildir. Bu ülkelerde bundan dolayı yabancı

¹³² Yetkiner, s. 92-93.

sermayeyi ve finansal faaliyetlerini ülkelerine çekip, bunların avantajlarından yararlanmaya çalışmaktadırlar.

2.3. Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri

Çalışmanın bu bölümünde vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin ekonomik etkileri üzerinde durulacak ve bu olguların ne gibi değişikliklere yol açtığı üzerinde durulacaktır.

2.3.1. Vergi Rekabetinin Ekonomik Etkileri

Vergi rekabeti olumlu ve olumsuz bir takım etkilere neden olmaktadır. Vergi rekabetinin olumlu etkileri genelde Tiebout hipotezi doğrultusunda açıklanmıştır. Aynı zamanda vergi rekabetinin olumsuz etkileri ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

2.3.1.1. Vergi Rekabetinin Olumlu Etkileri

1- Vergi rekabeti mali disiplini sağlar. Ulusal vergi matrahı üzerinde hükümetlerin tasarruf gücü, vergi sistemlerini kendi çıkarları için kullanmak isteyen partiler ve çıkar gruplarına fırsat verebilir. Bu durum güçlü bir azınlığın lehine vergi yükünün yeniden dağılımına neden olabilir. Uluslar arası rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına kamu hizmetleri ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli şekilde sunmaya yönlendirebilir.¹³³

2- Huang'ın ifade ettiği gibi ülkede işsizlik söz konusu olduğunda, bunu gidermek için ilave teşvikler verilebilir. Bu ilave verilen teşvik sayesinde mobil halde bulunan sermayeyi ülkeye çeker. İlave oluşan sermaye sonucunda istihdam yaratılacaktır. İşsizliğe, bu yaratılan sermaye bir miktar da olsa çözüm olmaktadır.¹³⁴

3- Uluslar arası vergi rekabeti, refahı artırır. Şöyle ki; vergi rekabeti olmazsa piyasada sadece devlet kalacağından tekel gibi çalışır, devlet tekel olarak arzıcı konumda

¹³³ Giray, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, s. 97-98.

¹³⁴ Wilson, s. 271.

olduğundan hükümet etkinsiz olabilir.¹³⁵ Oysa vergi rekabeti olduğunda daha düşük fiyatla daha kaliteli ve daha çok hizmet verilecektir.¹³⁶

4- OECD raporuna göre vergi rekabeti, kaynaklardan daha etkin bir şekilde faydalanılmasını sağlayarak, tüm dünya refahını ve yaşam standardını yükselttiği ileri sürülmektedir.¹³⁷ Özel sektördeki rekabet normalde kaynakların verimli tahsisi ile ilgilidir. Vergi rekabeti bir kurumun vergi sisteminin diğer bir kurumun vergi sistemini genellikle ikinci kurumun vergi gelirlerini etkilemesiyle sonuçlanır. Vergi rekabetinin kamu sektöründe verimli olup olmaması kullanılan verginin cinsine bağlıdır. Vergi rekabeti çalışmasının bir örnek sonucu Tiebot'nun analizine dayanır. Oates ve Schwab 1998'da modern bir tartışma içerir. Bu şöyle bir sonuç gösterir; eğer kullanılan vergiler "vergi iadesi" (sosyal yardım) ise, yatay vergi rekabeti kaynakların verimli tahsisi ile sonuçlanabilir. Eğer vergiler ve sosyal yardımlar birbirleriyle uyuyorsa Tiebot'nun önerisine göre serbest dolaşım firmalar ve bireyler aynı markette alış-veriş eder gibi kendi yetki alanlarındaki tercihi vergi harcama paketlerini seçip uygulayabilirler. Bunun üstüne kaynakların tahsisinin sonucu "pareto" etkin olacaktır. Böylece bir ekonomik faktör diğer bir ekonomik faktörü daha iyi ya da daha kötüleştirmeden kaynakların yeniden tahsisi mümkün olabilir.¹³⁸

5- Uluslar arası vergi rekabetinin arkasında yatan başka bir fikir; verginin tarafsızlığıdır. Ekonomistler genellikle, ekonomik kararları çarpıtmayan vergi sistemlerini desteklerler. Hiçbir vergi tamamen tarafsız değildir. Fakat hükümetler, ekonomik kararları bozmayacak bir şekilde vergi toplayabilirler.¹³⁹ Bu da vergi teşvikleri vererek mümkün olabilir. Böylece vergilerin tarafsızlığını bozan etkileri, bu şekilde giderilebilir.

6- Aynı tür vergiler her ülke için aynı sonuçları vermeyebilir. Örneğin aynı satış vergileri tüm bireyler için aynı etkilere sahip değildir. Zengin yerleşim yerlerindeki hane halkı için bu vergilere katlanmak daha kolayken, gelir düzeyi düşük aileler için

¹³⁵ Edwards ve Rugsy, s. 22.

¹³⁶ Mason Gaffney, "The Worldwide Benefits of International Tax Competition", The Progress Report, 1998, <http://www.progress.org/archive/gaffne10.htm> (02.03.2006), par.8.

¹³⁷ OECD, s. 14.

¹³⁸ Goodspeed, s. 580.

¹³⁹ Edwards ve Rugsy, s. 22.

katlanmak daha zor olabilir. Tek bir uygulama, gelir düzeyi daha düşük komşu, bölge ve toplumları cezalandırmaya neden olabilir. Bu nedenle, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, tam vergi harmonizasyonunu istememektedirler.¹⁴⁰

7- Yatırım ortamının iyileştirilmesine yönelik diğer koşulların yerine getirilmesi yanında, vergi avantajları sağlayarak yerli ve yabancı yatırımları cazip hale getirmek mümkündür. Vergi rekabeti sayesinde bazı ülkeler önemli yatırım avantajı elde etmişler ve sermayeyi çekmeyi başarmışlardır. Örneğin, İrlanda, imalat sanayinde uyguladığı düşük oranlı (yüzde 10) kurumlar vergisi sayesinde yatırım cenneti haline gelmiştir.¹⁴¹

8- Tiebout modelinde verimlilik eğer vergiler fayda vergisi ise elde edilebilir. Fayda vergileri sosyal marjinal maliyetleri yansıtır ve bu yüzden tüketicileri ve firmaları kendi yetki alanlarını daha verimli bir şekilde seçmeye yönlendirir. Oates'in önerisine göre dış etkenler verimli olmak için öyle yaratılır ki konumlama kararlarına inisiyatif oluşturur. Hamilton'ın üzerinde durduğu gibi dönüşümü olmayan vergiler bile dönüştürülebilir. Örneğin Hamilton belirli bölgeleme sınırlamaları vererek (mesela evlere en az değerleri vererek) emlak vergileri fayda vergilerine çevrilebilir. Bunun üstüne uygun vergi taban sınırlamaları herhangi yerel vergiyi sosyal yardım vergilerine dönüştürebilir. Örneğin minimum gelir seviyesini yerleşim sınırı gelir vergisini ana vergiye çevirecektir. Hatta sosyal yardım vergisi olmayan vergiler kullanıldığında yaratılan verimsizlik az olabilir.¹⁴²

2.3.1.2. Vergi Rekabetinin Olumsuz Etkileri

Aşağıda vergi rekabetinin olumsuz etkileri dört başlık altında ele alınarak açıklanmıştır.

¹⁴⁰ Giray, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, s. 99.

¹⁴¹ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri, 2002, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm> (10.02.2006) s. 6.

¹⁴² Goodspeed, s. 580.

2.3.1.2.1. Vergi Gelirlerini Erozyona Uğratması

Küreselleşme sürecinde ticaretin serbestleşmesi, sermaye üzerindeki kontrollerin azalması, taşıma teknolojilerindeki gelişmeler mal, hizmetin ve sermayenin hareketliliğini kolaylaştırmıştır. Bu gelişmeler sonucunda vergi mükellefleri kendi ülkelerindeki vergilerden kaçabilmek için vergi tabanlarını düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaydırmışlardır.¹⁴³

Küreselleşme sonucu finansal sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve gelişmekte olan ülkelerin yabancı finansal kaynağa olan ihtiyacı, ulusal ekonomileri bu pazardan pay alabilme yarışına yöneltmiştir. Yabancı sermayeyi ülkelere çekmek için gelişmekte olan ülkeler vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmışlardır.¹⁴⁴

Bütün bu faktörler kaynakların etkin bir biçimde vergilendirilmesini engellemektedir ve bunun sonucunda da ulusal vergi tabanlarını erozyona uğratmaktadır.

Ülkeler küreselleşme süreci içerisinde, kaynak kullanımı ve etkinliği artırmak, ekonomik işbirliği ve ticaretin geliştirilmesi için bir takım kurallar benimsemişlerdir. Emek ve sermaye ile ilgili engelleri ortadan kaldırmaya çalışmışlardır. Bu amaca yönelik olarak, ülkeler arasında ortak vergi düzenlemeleri geliştirilmiş, siyasi ve ekonomik birlik ve kuruluşlar oluşturulmuş, vergi uyumu projeleri geliştirilmiş ve uygulanmaya başlanmıştır.¹⁴⁵

Her ülke, kendi vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma hak ve yetkisine sahiptir. Uluslar arası hukuka göre hiçbir ülke, diğer bir ülkenin vergi sistem ve yargısını uygulamak zorunda değildir. Ancak, ulusal ekonomilerin birbirleriyle artan entegrasyonu, bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaların diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisini artırmıştır.¹⁴⁶ Bu durumda her ülkenin vergilendirme yetkisini belirleyen faktörler olabileceğini görüyoruz:

¹⁴³ Sert, s. 42.

¹⁴⁴ Engin, s. 180.

¹⁴⁵ Öncel, s. 7.

¹⁴⁶ Çevik, s. 154.

1- Vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasındaki kurallar ve bunların uygulanmasındaki sınırlamalardır. Kaynak, kişisellik ve ikamet ilkelerinden birini esas alarak vergilendirme yapan ülkenin (örneğin kaynak ilkesi) bu çerçevede tanımladığı vergi yükümlüsü, üretim faktörlerinin mobil halde bulunması ve başka bir ülkenin, aynı vergiye ilişkin olarak farklı vergilendirme ilkesini benimsemesinden dolayı çifte vergilendirmeye karşılaşılabılır. Bu çerçevede oluşturulan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları sınırlandırıcı etkiye sahiptir.¹⁴⁷

2- Vergi yükünü ve vergi oranlarını belirleyen içsel faktörlerdir. Vergilerin gelir ve ikame etkileri, toplam tasarruf ve yatırımlar üzerindeki artırıcı ve ya azaltıcı sonuçları, kaynak ve gelir dağılımı, kamu ekonomisi ve piyasa ekonomisi arasındaki siyasal tercihler, kamu harcamalarının düzeyi, üretim ve dağıtım yapısı ile matrah dağılımı gibi içsel faktörler vergi oranlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır.¹⁴⁸

3- Vergi yükü ve vergi oranlarının belirlenmesinde diğerlerinden daha çok etkili olan dış dinamiklerdir. Mobil halde bulunan emek, sermaye ve doğrudan yabancı yatırımları her bir ülke kendi ülkesine çekmek için bir takım vergi düzenlemeleri getirmektedir. Örneğin vergi oranlarını düşürebilir ya da teşvikler verebilir. Bir ülkenin yapmış olduğu bu değişiklikten diğer ülkenin etkilenmemesi mümkün değildir. Diğer bir ülke eğer vergi oranlarını düşürmezse, mobil halde bulunan emek, sermaye ve doğrudan yabancı yatırımlar ülkesini tercih etmeyecektir.

¹⁴⁷ Coşkun, s. 27.

¹⁴⁸ Öncel, s. 7.

Tablo 6
OECD Ülkelerinde Kurumlar ve Gelir Vergisi Oranlarındaki Değişim (Yüzde Olarak)

Ülkeler	Kurumlar Vergisi					Gelir Vergisi				
	1986	1991	1995	2000	1986-2000	1980	1986	1990	2000	1980-2000
Avusturalya	49	39	33	34	-15	62	60	49	47	-15
Avusturya	30	30	34	34	4	62	62	50	47	-15
Belçika	45	39	39	39	-6	76	76	55	58	-18
Kanada	36	29	29	28	-8	60	50	44	44	-16
Danimarka	50	38	34	32	-18	66	73	68	59	-7
Finlandiya	33	23	25	29	-4	65	64	63	52	-13
Fransa	45	42	33	33	-12	60	65	53	54	-6
Almanya	56	50	45	40	-16	65	65	65	59	-6
Yunanistan	49	46	40	40	-9	60	63	50	43	-17
İzlanda	51	45	33	30	-18	63	56	40	45	-18
İrlanda	50	43	40	24	-26	60	65	58	42	-18
İtalya	36	36	36	37	1	72	81	66	51	-21
Japonya	43	38	38	27	-16	75	70	65	50	-25
Kore	30	34	32	28	-2	89	65	58	42	-47
Lüksemburg	40	33	33	37	-3	57	57	56	49	-8
Meksika	34	34	34	35	1	55	55	40	40	-15
Hollanda	42	35	35	35	-7	72	72	72	52	-20
Yeni Zelanda	45	33	33	33	-12	62	66	33	39	-23
Portekiz	47	36	36	32	-15	84	69	40	40	-44
İsveç	52	30	28	28	-24	87	80	72	51	-36
Türkiye	46	49	25	33	-13	68	63	50	45	-23
İngiltere	35	34	33	30	-5	83	60	40	40	-43
A.B.D	46	34	35	35	-11	70	50	33	42	-28
O.E.C.D ortalaması	41	35	33	32	-9	67	63	53	47	-20

Kaynak: Edwards, Chris ve Veronique Ruy, 2002, s. 11-15.

Tablo 6'dan da görüldüğü üzere; bazı ülkeler kurumlar vergisi oranlarını büyük ölçüde düşürmüşlerdir. Bu ülkeler arasında İrlanda %18 oranında, İsveç %24 oranında, İzlanda ve Danimarka %18 oranında, kurumlar vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. OECD ülkelerinde en yüksek kurumlar vergisi oranı, 1986 yılında % 41 düzeyindeyken, 2000 yılında %32'ye gerilemiştir. Gelişmiş ülkelerin daha yüksek kurumlar vergisi oranlarına sahip olduğu görülmektedir. Öte yandan gelişmekte olan ülkelerde bu oranın daha düşük olduğu göze çarpmaktadır. Az gelişmiş ülkeler mobil halde bulunan sermayeyi ülkelerine çekebilmek, toplam tasarrufları artırmak, yabancı yatırımları ülkelerine çekebilmek için, diğer ülkelere göre, kurumlar vergisi oranlarını daha fazla düşürmüşlerdir.

Kurumlar vergisi rekabeti, sermayenin mobilitesinin fazla olması nedeniyle uluslar arası vergi rekabetinin en önemli kısmını oluştururken mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde genellikle varış ülkesi uygulanmakta olduğundan bu tip vergilerdeki uluslar arası rekabet fazla bir öneme sahip değildir.¹⁴⁹

Gelir vergisi oranlarına bakıldığında ise; Kore %47 oranında, Portekiz %44 oranında, İngiltere %43 oranında gelir vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. OECD ülkelerinde gelir vergisi oranları, 1980 yılında %67 düzeyindeyken, 2000 yılında % 53'e gerilemiştir.

Küreselleşme sürecinde yaşanan ulaşım, bilgi ve teknolojiye meydana gelen gelişmeler ve bu teknolojiye sahip olan global oyuncular olarak nitelendirilen ve dünya ekonomisini kontrol edebilen çok uluslu firmaların karşısında kimi ülkeler, kurumlar ve gelir vergisinde indirim gitmek durumunda kalmışlardır.

Vergi rekabetiyle kaynakların etkin bir biçimde vergilendirilmemesi ve bunun da ulusal vergi tabanlarını eritmesi söz konusudur. Diğer taraftan vergi uygulamaları vergi idaresinin yönetim giderlerini artırmakta ve vergi politikalarından dolayı devletlerin vergi gelirlerindeki aşınmalara paralel olarak borçlarını arttırmaktadır. Vergi gelirleri sadece gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde de azalış

¹⁴⁹ İstiklal Y. Vural, "Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: II, Sayı: 2 (Ocak 2001), s. 254.

gösterecektir. İngiliz yardım kuruluşu Oxfam'ın yayınladığı bir araştırmaya göre vergiden kaçma, vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti uygulamaları gelişmekte olan ülkelerde yılda 50 milyar dolarlık bir vergi kaybına neden olduğu tahmin edilmektedir.¹⁵⁰

2.3.1.2.2. Sosyal Devletin Zarar Görmesi

Vergiler üzerinde oluşacak bir rekabetin sosyal devletin de durumunu zora sokması muhtemel görülmektedir. Tablo 7'den de görüldüğü gibi Avrupa Birliği ülkelerinin yaşlı nüfusunun giderek arttığı görülmektedir. Yani bağımlı nüfusu artmaktadır. Dünyadaki nüfus artış oranı 1981-1990 yılları arasında yıllık ortalama %1,7 ve 1991-2003 yılları arasında %1,3 olarak gerçekleşmiştir. Gelişmiş ülkeler ortalaması 1981-2003 yılları için %0,6 olmuştur. Avrupa Birliği için ise %0,3 oranında kalmıştır. Dolayısıyla Avrupa dünyanın yaşlanan kıtası olarak görülmektedir. Avrupa birliğinde kamu harcamaları artış eğiliminde olduğu halde bütçe gelirleri aynı oranda artmamaktadır. Aksine gelirler azalma eğilimindedir. Nüfus yapısına baktığımızda yaşlanan, bağımlı bir nüfusun olduğunu görmekteyiz. Yani AB'nin gelecekte sosyal harcamalara daha fazla ihtiyacı olacak bir nüfus yapısı bulunmaktadır. Gelecekte sosyal harcamaların boyutunun büyük ölçüde artacağı görülmektedir. Fakat artan borçlar ve kamu açıkları karşısında azalan kamu gelirleri ileride sosyal harcamaların kısılması ve dolayısıyla sosyal devletin zarar görmesi kaçınılmaz görülmektedir.¹⁵¹

Bu ülkeler oldukça ayrıntılı sosyal güvenlik sistemlerine sahiptirler ve kamu harcama gereksinimleri oldukça yüksektir. Vergi rekabeti ise kamu gelirlerini tehdit eden önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerdeki fakirlik olgusu bu ülkelerin daha fazla vergi gelirine ihtiyacı olduğunu göstermektedir.¹⁵²

¹⁵⁰Harun Kılıçaslan, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye", **İktisadi Araştırmalar Vakfı**, Eylül 2005, s. 47

¹⁵¹ Kılıçaslan, s. 66.

¹⁵² Serkan Benk, "Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 273 (Mayıs 2004), s. 144.

Tablo 7
AB’de 65 Yaş ve Üstü Nüfusun Toplam Nüfus İçindeki Payı (%)

	1992	1997	2003
AB-25	14,3	15,2	16,3
Belçika	15,2	16,3	17,0
Çek Cumhuriyeti	12,8	13,5	13,9
Danimarka	15,6	15,0	14,8
Almanya	15,0	15,7	17,5
Estonya	12,0	13,8	15,9
Yunanistan	14,3	16,2	17,3
İspanya	14,1	15,9	17,1
Fransa	14,4	15,5	16,3
İrlanda	11,4	11,4	11,1
İtalya	15,5	17,2	18,2
GKRY	-	11,1	11,8
Letonya	12,3	14,0	15,9
Litvanya	11,0	12,4	14,7
Lüksemburg	13,5	14,2	14,0
Macaristan	13,6	14,5	15,4
Malta	-	11,6	12,6
Hollanda	13,0	13,4	13,7
Avusturya	14,9	15,3	15,5
Polonya	10,3	11,5	12,8
Portekiz	13,8	15,2	16,7
Slovenya	11,1	12,9	14,8
Slovakya	10,4	11,1	11,6
Finlandiya	13,6	14,5	15,3
İsveç	17,7	17,4	17,2
İngiltere	15,7	15,7	15,6

Kaynak: Harun Kılıçaslan, “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **İktisadi Araştırmalar Vakfı**, Eylül 2005, s. 65.

Vergi rekabeti ülkelerin vergi hasılatını ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin düzeyini düşürücü sonuçlara yol açmaktadır. Bütün bunlar da sosyal devletin zarar görmesine neden olmaktadır.

2.3.1.2.3. Gelir Dağılımında ve Vergilemede Adaletsizliğe Neden Olması

Vergi rekabeti, vergi yükünü hareketli üretim faktörlerinden daha az hareketli ve/veya hareketli olmayan faktörlere doğru kaydırır. Vergi rekabeti sonucu emek faktörünün efektif vergi yükü önemli ölçüde artmıştır. Ülkeler sermayeyi çekmek için

rekabete girerken emek faktörünü çekmek için bir girişimde bulunmayacaklardır. Vergi yükü finansal sermaye ve şirket yatırımları kadar hareketli olmayan emek gibi üretim faktörleri üzerine yüklenir. Özellikle üretim sürecinde, emeğin sermayenin yerini alması ve işsizlik üzerindeki potansiyel etkiden dolayı, emek üzerindeki vergilerdeki bir artış, istenmeyen çarpıklıklara neden olur. Ayrıca vergi eşitsizliğine neden olur. Vergi yükünün zengin vergi yükümlüleri yerine ücret geliri elde edenler üzerinde daha yüksek olması, uluslar arası açıdan ise, ülke yükümlülerinin, yabancı yükümlülerden çok daha ağır olarak vergilendirilmelerinden doğan negatif etki, hem yatay hem dikey eşitliği bozacaktır.¹⁵³

Tablo 8
Euro Alanındaki İşsizlik Oranları (%)

	2001				2002				2003		
	(çeyrek)				(çeyrek)				(çeyrek)		
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III
Fransa	8,6	8,5	8,5	8,5	8,6	8,7	8,9	9,0	9,2	9,3	9,5
Almanya	7,8	7,8	7,8	7,9	8,0	8,1	8,7	8,9	9,2	9,4	9,4
İtalya	9,7	9,4	9,4	9,2	9,1	9,0	9,0	8,9	8,9	8,7	8,5
İngiltere	5,0	4,9	4,1	5,1	5,1	5,1	5,2	5,0	5,0	5,0	5,0
Euro Alanı	8,4	8,3	8,0	8,0	8,1	8,2	8,5	8,6	8,7	8,8	8,8

Kaynak: Harun Kılıçaslan, s. 67.

Ayrıca emeğin vergi yükünün artması; gölge ekonomisine, gelir dağılımında eşitsizliğe ve işsizliğe neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi rekabetinin yarattığı asıl önemli sorun toplam vergi gelirlerindeki düşmeden ziyade, vergi yükünün üretim faktörleri arasında dağılımı değiştirmesidir.¹⁵⁴ Tablo 8'den de görüldüğü üzere Fransa'daki işsizlik oranı 2001 yılında hemen hemen aynı kalmasına karşın 2002 yılının ikinci çeyreğinden itibaren artmaya başlamıştır ve 2003 yılının son çeyreğinde % 9,5 seviyelerine kadar çıkmıştır. Büyük ekonomilerden Almanya'nın işsizlik oranına bakıldığında 2001 yılının son çeyreğinde artmaya başlamış ve 2003 yılında % 9,4 oranına kadar yükselmiştir. Fransa' daki işsizlik oranına göre daha hızlı bir artış

¹⁵³ Giray, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, s. 129.

¹⁵⁴ Giray, s. 135.

gözlendi. İngiltere’de bu oran dönem dönem küçük artış ve azalışlarda bulursa da 2003 yılı itibariyle aynı seviyede kalmıştır. İtalya’da ise işsizlik oranı azalış trendinde olmasına rağmen hala yüksektir.

Tablo 9
Bazı Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonominin Gelişimi (GSYİH’nin Yüzdesi)

Ülke	1980	1997	2000-2001
Avustralya	-	13,9	14,1
Belçika	16,4	22	22,4
Danimarka	6,9-10,2	18,1	18,9
Almanya	10,3-11,2	15,0	16,3
Fransa	6,9	14,7	15
İngiltere	8,4	13,0	13,5
İrlanda	8,0	16,1	16
İtalya	16,7	27	27
Kanada	10,2-11,2	14,9	15,8
Hollanda	9,1	13,5	13,8
Norveç	10,2-10,9	19	19,4
Avusturya	3,0	8,6	10,6
İsveç	11,9-12,4	19,1	19,5
İsviçre	6,5	7,8	9,4
A.B.D	3,9-6,1	8,7	8,8
Ortalama	9,5	15,6	17,3

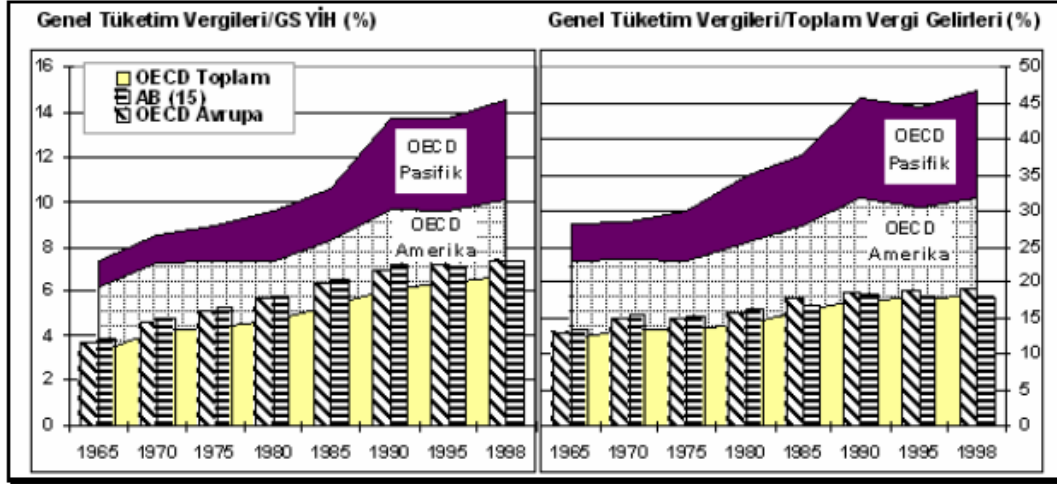
Kaynak: Harun Kılıçaslan, s. 68.

Emeğin vergi yükünün artması aynı zamanda gölge ekonomisine de beraberinde getirmektedir. Tablo 9’da bazı ülkelerin kayıt dışı ekonomilerinin gelişimi verilmiştir. Yukarıda verilen bütün ülkelerin kayıt dışı ekonomileri artış göstermiştir.

Avrupa Birliği’ndeki ulusal vergi rejimlerinde sosyal güvenlik katkı sistemlerindeki farklılıklardan dolayı yatırım etkinliği negatif olarak etkilenmektedir. Genellikle küreselleşen ekonomik sistemler şirketler açısından en uygun yerler olmaktadır. Bu nedenle AB üyesi ülkeler arasındaki etkin rekabete bağlı olarak uygulanan vergi oranlarının ve sosyal güvenlik katkı paylarının aşağılara doğru çekilmesi amacıyla bir baskının oluşması söz konusu olmuştur. Fakat AB üyesi ülkeler arasındaki rekabetin olumlu olarak geliştirilmesi amacıyla gerek vergi sistemlerinde gerekse sosyal güvenlik paylarının düzenlenmesinde gerekli çalışmalar tam olarak

gerçekleştirilmezse bu durum vergi adaletsizliğinin gelişmesine hem de vergi sistemindeki etkinsizliğin azalmasına neden olacaktır.¹⁵⁵

Şekil 4
Gayrisafi Yurtiçi Hasıla ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Genel Tüketim Vergileri



Kaynak: Çoşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Globalleşme: Fırsat mı, Tehdit mi?", 2004, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm> (10.12.2006). s. 73.

Mobil üretim faktörleri üzerinden alınan vergilerin oranlarında ciddi indirimler olmasına rağmen, vergi tabanlarında herhangi bir daralma gözükmemektedir. Son kırk yılda gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payında büyük bir değişiklik görülmemiştir. Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ülkelerinde 1965 yılına %34,6 iken, 2000 yılında %36 olarak gerçekleşmiştir. Gelir düzeyi düşük olan kesimleri olumsuz biçimde etkileyen ve daha az mobil olan ve nihai tüketiciler üzerinde kalan genel tüketim vergilerinin önemi ise artmaktadır.¹⁵⁶ Genel tüketim vergilerinin GSYİH içindeki payı OECD ülkelerinde ortalama olarak 1965 yılında %3,3, 1998 yılında ise %6,6'dır. Toplam vergi gelirleri içindeki payı ise 1965 yılında %11,9 ve 1998 yılında ise %17,9 olmuştur.

¹⁵⁵ Hüseyin Özdeşer ve Okan Şafaklı, "Avrupa Birliğinde Yeni Vergi Politikaları", **Maliye Dergisi**, Sayı: 138 (Eylül-Aralık 2001), s. 65.

¹⁵⁶ Aktan ve Vural, s. 73.

Vergi rekabeti yalnızca diğer üretim faktörlerine göre daha mobil olan sermaye üzerinden alınan vergilerde meydana gelmemektedir. Daha az da olsa tüketim vergileri ve ücretlerin vergilendirilmesi de söz konusudur.¹⁵⁷ Genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması ve dolaysız vergilere oranla bu tip vergilerin oranlarında artış olması, vergi rekabetinden en fazla olumsuz etkilenecek üretim faktörleri, akışkan olmayan üretim faktörleri olacaktır. Burada emeğin ve özellikle vasıflı olmayan emeğin olumsuz biçimde etkileneceğini ortaya koyar. Çünkü; sermaye gibi akışkan üretim faktörleri vergilerin en düşük olduğu yerlere gideceklerdir. Vergi rekabeti, üretim faktörlerinden özellikle sermaye üzerinde gerçekleşeceği için, ülkelerin emeği daha fazla vergilendirmesi söz konusu olabilecektir. Emeğin ağırlıkta olduğu gelişmiş Avrupa ülkelerinde bu durum daha fazla görülmektedir.¹⁵⁸

Ekonomistler etkilerini denemek ve değerlendirmek için vergi rekabetleri şekillendirmişlerdir; ancak bu tür girişimler üzerinde düşünülecek kadar eleştiriye açıktır. Gerçek dünyaya uymayan soyut varsayımlara dayanan bu ekonomik modeller birbirleriyle çelişen sonuçlar vermektedirler. Bu tür modeller özellikle de toplu yoksulluk devam ederken küreselleşme gerçeğini yok saymaktadırlar. Ekonomistlerin çalışmalarından çıkarılacak iki önemli sonuç vardır. İlki vergi rekabetlerinin daha önemli olan dinamikleri fakir insanların zararına çalışır, ancak hareketli vergi bazlı akışlara yarar sağlar (varlıklı kişiler gibi). Ancak daha az hareketlilere ise zarar sağlar (orta halli ve daha küçük girişimciler gibi). İkinci olarak bu daha önemli olan dinamiğe rağmen bazı gelişen ülkeler ya da bölgeler bazı koşullar altında vergi rekabetlerini potansiyel olarak fakirliği azaltmak için kullanabilirler. Özellikle yoksulluk karşıtı bakış açısından daha pratik çözümler üretmek için geniş araştırmalar yapılması gereklidir.¹⁵⁹

2.3.1.2.4. Kaynak Dağılımını ve Kullanımını Bozması

Bir devletin sermaye ve diğer finansal hizmetleri ülkesine çekebilmek için uyguladığı vergi politikası diğer ülkenin vergi sistemlerinde ve vergi gelirlerinde önemli

¹⁵⁷ Vural, s. 254.

¹⁵⁸ Mircan Yıldız, "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, 1999, Cilt: 17, Sayı: 2, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7/mircan/mircan.htm> (10.02.2006).

¹⁵⁹ Tax Havens and Tax Competition: One Rule for the Poor, No Rules for the Rich, 2002, <http://www.waronwant.org> (12.03.2006).

tahribatlara neden olmaktadır. Bu tür uygulamalar ticaret ve yatırım kararları üzerinde saptırıcı etkilere neden olmaktadır. Oysa vergiler, ekonomi teorisindeki pareto etkinliğini bozacak uygulamalara zemin oluşturmamalıdır.¹⁶⁰ Doğrudan yatırımlar ile sermayenin, ülkeler açısından sadece en düşük vergi yükünü dikkate alarak dağılımının gerçekleşmesi, kaynakların söz konusu vergi avantajını gerçekleştiren ülkelere doğru kaymasıyla etkinliği azaltmaktadır. Sonuç olarak vergi rekabetinin etkinlik sağlamadığı, kaynak dağılımına ve kullanımına bozucu etki yaptığı, toplam olarak vergi hasılatını ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin düzeyini düşürdüğüne varılmıştır.¹⁶¹

2.3.2. Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri

Vergi cennetlerinin kullanımı, gelişmiş ülkeler bakımından servet ve sermaye değer artış kazançları üzerinden alınacak vergilerin gecikmesine ve ya erimesine neden olmakta, gelişmekte olan ülkeler açısından gelir ve servetlerin gizlenmesine yol açmaktadır. Vergi cenneti ülkelere yatırım yapanların amacı genelde karlarını maksimize etmektir. Vergi yükünün azaltılması, vergi cenneti ülkelerde yatırım yapılmasının önemli bir nedenidir. Aynı zamanda farklı nedenlerle de vergi cennetlerine yatırım yapılmaktadır. Ayrıca ekonomisi fazla gelişmemiş olan bankacılık sistemine sahip ülkelerde yaşayan varlıklı bireyler ve işletmeler de ulusal para biriminin değerinin iniş ve çıkışları ile bankalarla olan ilişkilerinde ekonomik koşullardan kaynaklanan yaşayacakları sorunlar nedeniyle servetlerini yurt dışında tutmak istemektedirler. Böylece kambiyo kontrollerine tabi olmama olanağından da faydalanabilirler.¹⁶²

2.3.2.1. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkileri

1- Vergi cenneti ülkede söz konusu ülkenin ve ya yakın komşularının ihtiyaçlarına cevap veren ve ya orada faaliyette bulunan bir işletmeye destek olmayı ve ya oradaki ucuz emek gücünden yararlanmayı amaçlayan bir iş kurulabilir.

2- Yatırımcı, ürünlerine karşı rakipleri tarafından yapılabilecek boykotlardan korunabilmek için ve ya kişisel güvenliği nedeniyle kimliğini gizli tutmak amacıyla

¹⁶⁰ Cangir, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım**, s. 106.

¹⁶¹ Öncel ve Öncel, s. 6.

¹⁶² N. Semih Öz, **Uluslar arası Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 133.

vergi cennetine yatırım yapabilir. Bu arada kara para aklamak amacın da olanlar da vergi cenneti ülkelerindeki gizlilik koşulundan yararlanmaktadırlar.¹⁶³

3- Yatırımcı, kamulaştırma, savaş ve ihtilal tehlikelerine karşı mal varlığını güvence altına alabilmek için vergi cennetlerine yatırım yapabilir.

4- Ülkedeki mevzuatın gereklerinden kurtulmak için vergi cennetlerini araç olarak kullanabilir.

5- Yatırımcı, ülkesindeki ekonomik sorunlar ve istikrarsızlık yüzünden sermayesine devlet tarafından el konulabileceği endişesiyle nama ve hamiline yazılı senetleri vergi cenneti ülkelerdeki bankalara yatırabilir.

6- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını başka bir yatırıma aktarabilmek amacıyla yatırımcılar vergi cenneti ülkeleri tercih edebilirler.¹⁶⁴

7- Boşanmak isteyen varlıklı kişilerin mal varlıklarını eski eşlerinden korumak amacıyla servetlerini gizlemek istemektedirler ve bundan dolayı bu ülkeleri tercih etmektedirler.

8- Emeklilik öncesinde gelirin, biriktirilmesi isteğinin vergi cennetleri ülkelerinde gerçekleştirilebiliyor olmasından dolayı bu ülkeleri tercih etmektedirler.¹⁶⁵

2.3.2.2. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkileri

Vergi cennetlerinin kullanımı, gelişmiş ülkeler bakımından servet ve sermaye değer artış kazançları üzerinden alınacak vergilerin gecikmesine ve ya erimesine neden olmakta, gelişmekte olan ülkeler açısından gelir ve servetlerin gizlenmesine yol açmaktadır.

Vergi cennetlerinin olumsuz etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

¹⁶³ Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 237 (Mayıs 2001), s. 93.

¹⁶⁴ Benk, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ SBE, 2002) s. 37.

¹⁶⁵ Öz, Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, s. 135.

2.3.2.2.1. Vergiden Kaçınma

Vergi cennetleri, vergiden kaçınmayı ve sermaye kaçışını teşvik ederek ekonomik az gelişmişliğin artmasına neden olur. Vergi cennetleri, şirketlerin oralarda faaliyetleri çok az bile olsa bu şirketlere karlarını, bu cennetlerde kaydetme imkânı sağlamak için uluslar arası ticaret şirketleri ve vergiden muaf şirketler gibi yeni ticaret araçlarını kolaylaştırılmasına neden olmaktadır.¹⁶⁶

Mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla vergi cennetleri aracılığıyla gerçekleştirdiği işlemler şunlardır:

- 1- Şube ve iştirak karlarının vergi cenneti şirkette konuşlandırılması,
- 2- Vergi matrahını azaltmak için, vergi cenneti şirketin, iştirak ve şubelerden faiz, hizmet ve ARGE faturaları karşılığında gelir elde etmesi,
- 3- Uluslar arası sermaye piyasası hareketleri sonucu elde edilen vergisiz gelirlerin vergi cenneti ülkelerde toplanması,
- 4- Ana merkez ile şube ve iştirakler arasında bir atlama taşı oluşturularak vergi ertelemesine gidilmesidir.¹⁶⁷

Vergi cennetleri, mükelleflerin pasif yatırımlarını tutması ve ya muhafaza etmesi için bir yer sağlamak, kağıt üzerinde karların oluşturulduğu bir yer sağlamak ve vergi mükelleflerinin özellikle banka hesaplarının diğer ülkelerin vergi otoritelerinin incelenmesinden gizlenmesine izin vermektir. Bütün bunlar hem kurumlar hem de gelir vergisinden muaf olmalarını sağlamaktadır. Vergi cennetleri, birçok ülkenin vergi sistemindeki kaçınma yollarına hizmet etmektedir. Vergiden kaçınma ile birleşen sermaye kaçışı, sosyal hizmetler sunmak ve yatırımı finanse etmek için gerekli sermayeyi geliştirmekte olan ülkelere çalmaktadır.¹⁶⁸

¹⁶⁶ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir?-II”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 206 (Kasım 2005), s. 207.

¹⁶⁷ Mustafa Çamlıca, “Uluslar arası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 93 (Haziran 1996), s. 95.

¹⁶⁸ Günaydın ve Benk, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu**, s. 393.

2.3.2.2.1. Vergi Kaçırma

Vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere baktığımızda, bu ülkelerin genelde coğrafi yüzölçümleri genel olarak küçük, nüfusları da azdır. Bundan dolayı bu ülkelerin fiziki yatırımları özendirmeleri ülkelerinin küçük olması, istihdamın yetersiz olması ve doğal kaynaklarının azlığı nedeniyle pek mümkün değildir. Vergi cennetlerinin amacı yabancı sermayeyi ülkelere çekmektir. Yabancı sermayeyi, doğrudan yatırımlar ve portföy yatırımları diye ikiye ayırmak gerekir. Doğrudan yatırımlar fabrika, tesis gibi fiziki yatırımları ifade etmektedir. Portföy yatırımları ise kurulmuş bir şirketin hisse senetlerinin satın alınması gibi daha çok parasal ifadeleri içermektedir. Bu yüzden vergi cennetleri fiziki yatırımlara yönlenecekleri için, portföy yatırımları ve finansal hizmetlere yönelmektedirler. Bu yatırımları çekmek için de çeşitli avantajlar sunmuşlardır. Sağlanan bu teşviklerle bu ülkeler çok büyük miktarda paranın, sermayenin sığındığı merkezler haline gelmişlerdir.¹⁶⁹

Mükelleflerin vergi cennetlerini araç olarak kullanarak giriştikleri eylemleri şu şekilde gerçekleştirmektedirler:

1- Mükellefler vergi ödeme zorunda kalmaksızın varlıklarını, vergi cennetlerindeki tröstlere kaydırabilir ve bu varlıklardan elde ettikleri gelirleri gizleyebilirler.

2- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta, ithalat maliyetlerinin yüksek, ihracat bedellerini düşük gösterebilirler.

3- Vergi cennetlerinde bulunan mal varlıkları ve gelirlerine ilişkin bilgileri hiç beyan etmeyebilirler.

4- Kendi ülkelerinde beyan etmekte durumunda oldukları gelirlerinden, vergi cennetlerinde yükümlüsü olmadıkları ve ya hiç ödemedikleri vergiler için mahsup ve hak etmedikleri vergi kolaylıkları için indirim talebinde bulunabilirler.

¹⁶⁹ Çoşkun, s. 41.

5- Kazanç ve iratlardan, vergi cenneti ülkelerde yapılan faaliyetler nedeniyle katlanılmış gibi gösterilerek hiç tahakkuk etmemiş ve ya gelir kaynağı ile hiç ilgisi bulunmayan giderleri indirim konusu yapabilirler.¹⁷⁰

Firmalar ve bireyler vergi kaçırmak amacıyla ticari işlemlerini artan oranda bu bölgeler üzerinden yapmakta, tasarruflarını bu bölgelerde değerlendirmektedir. Burada elde edilen faiz ve temettü gelirleri büyük oranda ulusal devletlerin bilgisi dışında kalmaktadır.¹⁷¹

Vergi cennetlerinin şeffaf olmaması, vergi istihbaratından diğer ülkelerin faydalanamaması gibi özelliklerinden dolayı, bu ülkelerin varlığı vergi kaçırmayı kolaylaştırmaktadır.

2.3.2.2.3. Vergi Planlaması

Bazı ülkeler sermaye ve finansal hizmetleri ülkelerine çekebilmek için, diğer ülkelerdeki yerleşik kişi ve firmaları yönelik bir takım özel vergi rejimleri oluşturmaktadırlar. Giderek bu tür uygulamalar yaygınlık kazanmış ve vergi cenneti dediğimiz ülkelerde düşük oranlı vergileme ve ya hiç vergileme yapılmamaktadır. Böylelikle kişi ve ya kurumların asgari düzeyde vergilendirilmesini sağlamaktadırlar. Yani bir kişinin ve ya bir firmanın faaliyetlerini asgari düzeyde vergi ödenmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesine vergi planlanması denmektedir.¹⁷²

Vergi planlaması, kişi ve ye firmaların vergi cenneti ülkelere yararlanması yönündeki motivasyonunu sağlayan etkenler şunlardır:

1- Kendi ülkelerinde yüksek vergi oranlarına sahip olan mükellefler, bu vergi yükünden kurtulmak için düşük oranlı ve ya hiç vergi uygulanmayan vergi cennetlerini tercih ederek vergi yükünü azaltmaktadırlar.

¹⁷⁰ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003, s. 26.

¹⁷¹ Naci Ağbal, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", **Yaklaşım**, Yıl: 9 Sayı: 105 (Eylül 2001), s. 74.

¹⁷² Cangir, s. 105.

2- Mükellefler, kendi ülkelerindeki vergi taksitlerinin neden olacağı azalmaya maruz kalmamak için bilerek vergi ödemelerini geciktirmektedirler. Böylece devlete ödemesi gereken vergiyi, vergi cenneti ülkelere transfer ederek, hem vergisiz kazanç elde etmekte hem de kurum kazançlarının azalmasını engellemektedir.

3- Kazancın vergilemenin düşük olduğu ve ya hiç bulunmadığı yerlerde oluşturulmasına ilişkin ayarlamaların yapılması, örneğin bu amaçla transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanılması şeklindedir.

4- Mükellefler kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayıp, vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana kuruma vergilendirilmeksizin transfer edilebilmektedir.¹⁷³

2.3.2.2.4. Vergi Cennetlerinin Diğer Olumsuz Etkileri

Vergi cennetleri, gerçek ve mali yatırımları etkileyerek kaynakların bölgeler arası etkin dağılımını bozmakta ve böylece ülkelerin refah düzeylerini olumsuz yönde etkilemektedirler.

Vergi cennetleri, kamu harcamaları düzeyinin tespitinde optimal karar alma mekanizmasını olumsuz yönde etkilemektedirler.

Vergi sistemlerinin dürüst karar alma ve davranmalarını engellemektedirler.

Vergi mükelleflerinin gönüllü bir şekilde vergi ödemelerini engellemektedirler.

Vergi otoriteleri açısından yapısal maliyetleri artırmaktadırlar.

Vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini artırmaktadırlar.¹⁷⁴

¹⁷³ Öz, Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, s. 135.

¹⁷⁴ Benk, s. 38.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ REKABETİ ve VERGİ CENNETLERİNİN TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergileme alanında yaşanan yeni küresel trendler ve bu süreçte ortaya çıkan sorunlar pek çok ülke gibi Türk vergi sistemini de etkilemiştir. Türk vergi sisteminin küreselleşme sürecinde ortaya çıkan bu yeni sorunlardan etkilenmemesi mümkün değildir. Bu nedenle, tüm dünyada vergileme alanında meydana gelen gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeleri ve sorunları Türkiye açısından ele almak hem önemli hem de gereklidir.¹⁷⁵

Çalışmanın bu bölümünde vergi rekabeti ve vergi cennetlerinin Türkiye’yi nasıl etkilediği ve ne gibi değişikliklere yol açtığı üzerinde durulacaktır.

3.1. Vergi Rekabeti Olgusunun Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Küreselleşmenin vergileme alanında yol açtığı sorunlardan biri de vergi rekabetidir. Tüm ülkelerde gözlemlenen vergi rekabeti olgusu Türkiye’yi de etkilemiştir. Daha önceki bölümlerde söz edildiği gibi vergi rekabetinin bir amacı da yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmektir. Bu bağlamda öncelikle Türkiye’deki yabancı sermaye hareketleri incelenecek daha sonra da vergi politikasında meydana gelen değişimler üzerinde durulacak ve son olarak da vergi rekabeti araçları üzerinde durulacaktır.

¹⁷⁵ TOBB, “Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi”, **Özel İhtisas Raporu**, Ankara, 2001, s. 3.

3.1.1. Türkiye'deki Yabancı Sermaye Hareketleri ve Vergi Rekabeti

Gelişmekte olan birçok ülke, yaşanan kaynak sıkıntısını çözebilmek için yabancı sermayeyi ülkelerine çekmeye çalışmaktadır. Her ülkenin yabancı sermaye olarak görmek istediği aslında kısa vadeli yabancı sermaye değil, kalıcı olan doğrudan sermaye yatırımlarıdır.

Ülkemiz açısından baktığımızda Türkiye'nin en büyük ekonomik probleminin sermaye eksikliği olduğunu söyleyebiliriz.¹⁷⁶ Küresel sermayeyi ülkemize çekebilmek amacıyla, 24 Nisan 1980 kararları alınmıştır. Bu kararlarla özel yabancı sermayeyi teşvik edilmesi sağlanmış ve dış ticaretin önündeki sınırlandırmalar kaldırılmıştır. Bu teşviklerle birlikte sermaye hareketlerinde artış sağlanmaya başlamıştır.¹⁷⁷ 1989 yılında yürürlüğe konulan Türk Parasının Kıymetini Koruma hakkında 32 sayılı Kararla beraber bu artış daha çok portföy yatırımları ve kısa vadeli yatırımlarda görülmüş ve bu yatırımlar doğrudan yatırımlara göre çok daha yüksek seviyelere çıkmıştır.

Türkiye'de kambiyo rejiminin serbestleşmesiyle beraber, Türkiye'ye yönelik sermaye hareketlerinin türleri, boyutları ve sonuçları da değişmiştir. Öncelikle sermaye hareketlerinin boyutları genişlemiştir. Sermaye hareketlerinin niteliği ve buna bağlı olarak vade yapısı da değişir iken ekonomiye akan yabancı sermayenin dış dengesizliklerle olan bağlantısı zayıflamış ve rezerv birikimleri artmıştır. Ödemeler dengesinde kullanılan sermaye biçimleri ise; doğrudan yatırımlar, portföy yatırımları, uzun vadeli sermaye hareketleri, kısa vadeli sermaye hareketleridir.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Metin Meriç ve Hakan Ay, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinin Yolları: Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", **19. Maliye Sempozyumu**, Belek-Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 306.

¹⁷⁷ İlker Parasız, **Enflasyon Kriz ve Ayarlamalar**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s. 312.

¹⁷⁸ Muhsin Kar ve M. Akif Kara, "Türkiye'ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler", *Dış Ticaret Dergisi*, 2003, Sayı: 29, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm>, (10.03.2006), par.10.

Tablo 10
Türkiye'ye Yönelik Net Sermaye Hareketleri (Milyon Dolar)

Yıl	Toplam Sermaye Hareketleri	Doğrudan Yatırımlar	Portföy Yatırımları	Uzun Vadeli Sermaye Hareketleri	Kısa Vadeli Sermaye Hareketleri
1980	672	18	0	656	-2
1981	899	95	0	683	121
1982	280	55	0	127	98
1983	883	46	0	39	798
1984	73	113	0	612	-652
1985	1065	99	0	-513	1479
1986	2124	125	146	1041	812
1987	1891	106	282	1453	50
1988	-958	354	1178	-209	-2281
1989	780	663	1386	-685	-584
1990	4037	700	547	-210	3000
1991	-2397	783	623	-783	-3020
1992	3648	779	2411	-938	1396
1993	8903	622	3917	1370	2994
1994	-4257	559	1158	-784	-5190
1995	4565	772	237	-95	3635
1996	5483	612	570	1636	2665
1997	6969	554	1634	4788	-9
1998	-840	573	-6711	3985	1313
1999	4935	138	3429	344	1024
2000	9610	112	1022	4276	4200
2001	-13882	2769	-4515	-1130	-11006

Kaynak: Muhsin Kar ve Akif Kara, "Türkiye'ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler", Dış Ticaret Dergisi, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm>, 2003.

Tablo 10'da 1980 sonrası Türkiye'ye yönelik sermaye hareketlerinin çeşitleri ve gelişimi verilmiştir. Tablo 10'da görüldüğü 1980 sonrası sermaye akımları genel olarak artmıştır. 1980 yılında 672 milyon dolarken, 1986 yılında 2124 milyon dolara ve 1990 yılında 4037 dolara yükselmiştir. 1990'lı yıllardan sonra, 1991, 1994, 1998 ve 2001 yıllarında büyük düşüşler yaşanmıştır. 1991 yılında Körfez Krizi, 1994 yılında Türkiye'de yaşanan ekonomik kriz, 1998 yılında Asya ve Rusya krizleri ve 2001 yılında ise Kasım ve Şubat krizlerinin etkisiyle büyük miktarda sermaye çıkışlar olmuştur. 1991 yılında 2,3, 1994 yılında 4,2, 1998 yılında 840, 2001 yılında ise 13,8 milyon dolar sermaye çıkışı olmuştur.

Türkiye'ye yönelen yabancı sermaye özellikle 1990'lı yıllarda dalgalanmalar göstermiş, önemli ve güvenilir fon miktarları sağlayamamıştır. Portföy yatırımları ve kısa vadeli borç alımlarının hacmi arttıkça Türkiye, aniden tersyüz edilebilen sermaye çeşitleriyle yüz yüze gelmiş ve bu iki tür sermaye giriş ve çıkışları da benzer özellikler göstermişlerdir. Diğer yandan 1996 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Gümrük Birliği'yle beraber, Türkiye'ye yönelik sermaye hareketlerinde, özellikle de doğrudan yatırımlarda beklenen artışlar gerçekleşmemiştir. Hatta doğrudan yatırım miktarları 1995 yılına göre 1996, 1997 ve 1999 yıllarında düşüş göstermiştir.¹⁷⁹

1994 yılındaki krizin ortaya çıkmasında kısa vadeli sermaye hareketlerinin rolü büyük olmuştur. 1994 yılından sonra alınan kararların ardından Türkiye 2000 yılına kadar kriz ortamından uzaklaşmış. Ancak ekonomideki yapısal düzenlemelerin gerçekleştirilemeyişi 2000 ve 2001 krizlerine neden olmuştur.

Türkiye sermaye hareketlerini ülkesine çekebilmek için vergi rekabetine girişmiş, ancak bu tür sermayeden hiç vergi alınmaması ya da az vergi alınması yetersiz olan kaynakların daha da azalmasına neden olmuştur. Aynı zamanda, AB'de ki vergi rekabeti önlenemezse Avrupa Birliği'yle uyum süreci içerisinde olan Türkiye vergi rekabetine girmek zorunda kalacaktır. Buna sebep olan AB ile olan gelişmişlik düzeyleridir. Bu farklar, Türkiye'nin büyük bir tarım ülkesi olması, yüksek işsizlik oranı ve bölgeler arasındaki ekonomik dengesizliklerdir.¹⁸⁰ Türkiye'nin istikrarlı bir büyüme ve istihdamın da buna uygun olarak sektörler arasında yeniden dağılımını sağlayabilmesinin en önemli koşullarından birinin de doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekmek olduğu görülmektedir. Ancak doğrudan yabancı yatırım artışıyla yurt içi

¹⁷⁹ Kar ve Kara.

¹⁸⁰ Nagihan Oktayer, "Avrupa Birliği'ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye'nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme", **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002, s. 275.

yatırım ve tasarruf düzeyinin yetersizliği sorunu aşılabılır ve tarım sektöründeki gizli işsizler sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılabilir.¹⁸¹

Ayrıca, ülkenin vergi sisteminin zarar verici vergi rekabetine neden olmayacak şekilde yabancı sermaye için cazip hükümler içermesi gerekmektedir.

3.1.2. Vergi Rekabetinin Vergi Politikasında Meydana Getirdiği Değişiklikler

Küreselleşme sürecinde yaşanan ülkeler arası ekonomik entegrasyon, ekonomik gelişme çabasında olan bir ülkeyi olduğu gibi Türkiye'yi de etkilemiş ve vergileme alanında ortaya çıkan rekabetin Türkiye'de hissedilmesine yol açmıştır. Ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti zamanla Türk vergi sisteminin yapısında bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına sebebiyet vermiştir.¹⁸²

3.1.2.1. Türkiye'de Vergi Yapısının Değişimi

Vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinden, emek gibi hareketsiz üretim faktörlerine ve dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kaydığı vergi rekabetinin etkilerinden biridir.

Tablo 11'de Türkiye'de dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre toplam vergi gelirlerinin bileşimini gösterilmektedir. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı 1980 yılı itibariyle % 37,2 iken, 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesiyle % 53,1 değerine kadar yükselmiştir. 2000 yılında %59,1, 2002 yılında % 66,4, 2003 yılında %67, 2004 yılında %69,1 ve 2005 yılında %69,3 seviyelerine kadar yükselmiştir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının artmasının nedenleri arasında; kayıt dışı ekonominin, GSMH içindeki payının %50'lere kadar çıkması da yer

¹⁸¹Kılıçaslan, s. 108.

¹⁸²Habib Yıldız, s. 177.

almaktadır¹⁸³. Bu durumda vergi idaresi hem mali kaygılardan dolayı hem de denetimi daha kolay olduğu için dolaylı vergilere doğru yönelmiştir.¹⁸⁴

Tablo 11
Türkiye’de Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımına Göre Vergi Gelirleri (%)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler	Dolaysız Vergilerin Payı	Dolaylı Vergiler	Dolaylı Vergilerin Payı
1980	749,8	470,8	62,8	279,1	37,2
1981	1.190,2	708,9	59,6	481,3	40,4
1982	1.304,9	777,1	59,6	527,8	40,4
1983	1.934,5	1.108	57,3	826,5	42,7
1984	2.372,2	1.356,2	57,2	1.016	42,8
1985	3.829,1	1.795,7	46,9	2.033,4	53,1
1986	5.972	3.106	52	2.866	48
1987	9.051	4.492,2	49,6	4.558,8	50,4
1988	14.231,8	7.065,9	49,6	7.165,9	50,4
1989	25.550,3	13.645	53,4	11.905,4	46,6
1990	45.399,5	23.656,8	52,1	21.742,7	47,9
1991	78.642,8	41.093,7	52,3	37.549,1	47,7
1992	141.602,1	71.392,1	50,4	70.210	49,6
1993	264.272,9	128.324,2	48,6	135.948,8	51,4
1994	587.760,2	283.733,3	48,3	304.027	51,7
1995	1.084.350,5	441.787,1	40,7	642.563,4	59,3
1996	2.244.093,8	884.067,4	39,4	1.360.026,4	60,6
1997	4.745.484	1.931.968,7	40,7	2.813.515,3	59,3
1998	9.228.596,2	4.302.829,2	46,6	4.925.767	53,3
1999	14.802.279,9	6.715.638	45,4	8.086.641,9	54,6
2000	26.503.698,4	10.849.961,7	40,9	15.653.736,7	59,1
2001	39.735.928,1	16.058.048,9	40,4	23.677.879,3	59,6
2002	59.631.867,9	20.060.524,6	33,6	39.571.343,2	66,4
2003	84.316.168,7	27.780.137,5	32,9	56.536.031,1	67
2004	101.038.904	31.147.157	30,8	69.891.747	69,1
2005	119.253.669	36.589.477	30,6	82.664.192	69,3

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>

¹⁸³ Engin, s. 197.

¹⁸⁴ Emrah Ferhatoğlu, “Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, 2005), s.164.

Tablo 12
Türkiye’de Bazı Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1985	2002	2003
	Vergi Gelirleri İçinde	Vergi Gelirleri İçinde	Vergi Gelirleri İçinde
Gelir Vergisi	37	24,8	23,7
Kurumlar Vergisi	9,5	7,2	8
Sosyal Güvenlik Kesintileri	14,3	19,8	20,8
Toplam Gelir Vergisi	60,8	51,8	52,5

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Web Sayfası, <http://www.gelirler.gov.tr>

Tablo 12’de 1985-2003 yılları arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik kesintilerinin vergi gelirleri içindeki değişen payı gösterilmektedir. Vergi yükünün sermaye gibi mobil halde bulunan üretim faktörlerinden emek gibi akışkan olmayan üretim faktörlerine kayması sosyal güvenlik kesintilerinin de artmasına neden olmuştur. Sosyal güvenlik kesintilerinin vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılında % 14,3’e, 2002 yılında 19,8’e, 2003 yılında 19,8’e yükselmiştir. Kurumlar Vergisi oranlarında da ciddi düşüşler meydana gelmiştir. 1985 yılında Kurumlar Vergisinin vergi gelirleri içindeki payı % 9,5 iken 2002 yılında bu oran 7,1’e düşmüştür. Gelirler vergisinde, 1985 yılında vergi gelirleri içindeki payı % 37 iken, 2002 yılında % 24,7’ye, 2003 yılında %20,8’e düşmüştür.

Ülkelerin vergi rekabetine girme amaçlarından biri de uluslararası sermayeyi ülkelere çekebilmektir. Türkiye de uluslar arası sermaye akımlarından olumsuz etkilenmemek ve yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için sermaye akımları üzerinde önemli bir role sahip kurumlar vergisi oranlarında önemli indirimlere gitmiştir. Kurumlar Vergisinde indirimlere gidilmesine rağmen Avrupa Birliği ülkelerine göre,

kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması Avrupa Birliği lehine vergi rekabeti avantajı yaratabilecek durumdadır. Kurumlar vergisi sistemimizde yer alan vergi avantajı sağlayan hükümlerin sayı olarak fazla, fakat etkinliklerinin az olması, Avrupa Birliği karşısında rekabet dezavantajını arttıran bir unsurdur.¹⁸⁵

Türkiye'nin vergi yapısında meydana gelen bu değişiklikler vergi rekabetinin etkisinin Türkiye'de de yaşandığının en önemli göstergelerinden biridir. Emek faktörünün sermayeye göre mobilitesinin daha düşük olması ve bu nedenle vergileme için daha kolay bir şekilde hedef alınmasına neden olmaktadır. Bu doğrultuda, sosyal güvenlik kesintilerinin arttığı, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttığı ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaldığı görülmektedir. Toplam vergi hasılatı içinde gelir üzerinden alınan vergilerin oransal olarak azalırken, dolaylı vergilerin payı giderek artmıştır. Bu gelişmenin kaynak ve gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yarattığı açıktır. Ancak söz konusu gelişmenin konumuz bakımından önemli olan yönü, uluslararası vergi rekabetini olumsuz olarak etkilemesidir. Bilindiği gibi tüketim vergileri üretim ve yatırımlar bakımından bir maliyet unsuru olmaktadır.

Bunların dışında gelir ve kurumlar vergisinde tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet koşullarını belirleyen kriterler yeterli olmadığından, sistem vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilenmeye açıktır. Özellikle dar mükellefiyete tabi kişiler ve ya kurumlar bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiğini belirleyen şartlar, gelişmeler karşısında yetersiz kalmaktadır. Örneğin, ticari kazançlarda, kazanç sahibinin Türkiye'de bir iş yerinin olması ve ya daimi temsilci bulundurması, söz konusu kazancın, Türkiye'de elde edildiği konusunda ölçek olarak alınmaktadır. Bu durum Türkiye'nin haksız vergi rekabetine maruz kalma ihtimalini artırmaktadır.¹⁸⁶

3.1.2.2. Türkiye'deki Vergi Yükünün Değişimi

Küreselleşme süreciyle birlikte vergi yükü, sermaye gibi hareketli olan üretim faktörlerinden, iş gücü gibi daha az akışkan olan üretim faktörlerine doğru kaymaktadır. Sermayenin aksine emek faktörünün mobilitesi düşüktür. Emek faktörü başka bir

¹⁸⁵ Ferhatoğlu, s.168.

¹⁸⁶ Öncel ve Öncel, s. 20.

vergileme alanına hareket etmek istese bile, bunu çok kolay bir şekilde yapamamaktadır. Çünkü göç kanunları emeğin mobilitesini sınırlamaktadır. Bundan dolayı da vergileme için daha kolay bir şekilde hedef alınabilmektedir.¹⁸⁷

Ülkemizde son yıllarda ücretler üzerindeki vergi yükü sürekli artış gösterirken, finansal kazançlar üzerindeki vergi yükü istikrarlı bir düşüş göstermiştir. Vergi yükü daha çok ücretliler üzerinde kalmış ve vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek arttırılmıştır.¹⁸⁸

Türkiye’de özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde, verginin konusu çok dar tutulduğundan, başta ücretler olmak üzere vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek artmıştır. Özellikle uluslar arası sermaye hareketleri ve yatırımlar bakımından yeni gelir unsurları oluşmuş olup, bunlar ya gelir tanımına girmemiş ya da muafiyet ve istisna sınırları içerisinde yer almıştır. Bütün bu nedenlerle gelir üzerinden alınan vergilerde yük belirli faktörler üzerine yoğunlaşmıştır.¹⁸⁹

Tablo13
Türkiye’de Vergi Gelirlerine İlişkin Çeşitli Örnekler

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Beyana Dayanan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı	8,8	10	9,8	9,5	7,5	8,3	9,7	5,5	4,1
DİBS Faiz Gelirleri Üzerindeki Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı	-	-	-	-	-	15,9	7,3	0,2	0
Ücretlilerin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı	54,7	50,9	52,3	51,4	49	39,6	42,7	45,4	-

Kaynak: İsmail Engin, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002, s. 206.

¹⁸⁷Günaydın ve Benk, **Vergi Dünyası**, s. 161.

¹⁸⁸Habib Yıldız, s. 180.

¹⁸⁹Öncel ve Öncel, s. 19.

Tablo 13’de görüldüğü üzere Türkiye’de toplanan gelir vergisinin yarısına yakını sadece ücretliler üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu da vergi yükünün emek üzerine yoğunlaştığının göstergesidir.

Vergi yükü ile ilgili değerlendirmelerin daha anlamlı olabilmesi için vergi yükünü doğrudan etkileyen iki faktörün de belirtilmesinde gerekir. Vergi yükünü belirleyen faktörlerden biri kayıt dışı ekonomidir. Ayrıca, Türkiye’de yasaların imkan verdiği (yasal) kayıt dışılık da söz konusudur. Böyle bir farklılık açıktır ki ülkemizdeki vergi yükünü daha da düşürmektedir. Diğer bir faktör ise kamu finansman maliyetleri arasındaki farklılıklardır. Ülkemizde dolar bazında yıllık reel faiz oranlarının son 10 yılın ortalaması olarak yaklaşık %35 olması ve büyük ölçekli firmaların faaliyet dışı gelir ve karlarının esas faaliyet karına oranının % 219’a ulaşması, vergi yükünün çok daha düşük seviyede olduğunun diğer bir göstergesidir.¹⁹⁰ Türkiye’deki ücretliler üzerindeki vergi yükünün ağırlığı ve finansal kazançlar üzerindeki vergi yükünün düşüşü yadsınamaz bir gerçektir.

Gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi konusunun çok dar tutulması, gelir unsurlarının muafiyet, istisna ve indirimlerle daha da darlaştırılması ve tam ve dar mükellefiyeti belirleyen koşullardaki mevcut boşluklar, Türkiye’yi haksız vergi rekabetine açık hale getirmektedir. Belirtilen konulardaki mevzuat boşlukları, önemli bir kısım vergi matrahının hiç vergiye tabi tutulmadan diğer ülkelere kaymasına neden olabilir. Sermaye piyasasındaki hareketliliği de kapsayacak şekilde uluslar arası düzenlemelerin yapılması gereklidir.¹⁹¹

3.1.3. Türkiye’de Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları

Türkiye’de uluslar arası sermayeyi çekebilmek için bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Yabancı sermaye için avantaj sağlayan hükümler serbest bölgeler ile ilgili düzenlemelerle oluşturulmuştur. Bu bağlamda yabancı yatırımcılara yönelik çekici vergi düzenlemeleri serbest bölgeler konusu içerisinde incelenecektir.¹⁹²

¹⁹⁰ Engin, s. 197.

¹⁹¹ Öncel ve Öncel, s. 21.

¹⁹² Ferhatoğlu, s. 147.

3.1.3.1. Uluslar arası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgeler

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı ve ya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.

1985 yılından itibaren uygulanmaya başlayan serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti artırmak, üreticilerin piyasalardaki fiyatla girdi temin etmelerinin sağlanması yoluyla uluslar arası rekabet güçlerine katkı sağlanması, ihracata dönük sanayinin gelişmesi özendirilerek ihracatın artırılması, döviz girişinin kolaylaştırılması suretiyle artırılması, yeni iş gücü imkanları yaratılıp bu konuda katkı sağlanması, gelişmiş dış üretim ve yönetim tekniklerinin ülkeye gelişinin kolaylaştırılması suretiyle bu konuda standardın yükselmesine katkı sağlanması yer almaktadır.¹⁹³

3.1.3.2. Uluslar arası Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgelere Tanınan Vergi Avantajları

Serbest bölgelere tanınan vergi avantajları 06.06.1985 tarihli 3218 sayılı kanun ve 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı kanun çerçevesinde incelenecektir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilerek serbest bölgelerin vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kaldığı vurgulanmıştır. Yine aynı maddede Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmediğinin kambiyo mevzuatına göre teşviki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde uyarınca, işletmelerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'ye

¹⁹³ TOBB, "Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı**, Ankara, 2002, s. 339.

getirmeleri durumunda gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı anlaşılmaktadır.¹⁹⁴

Dünyada serbest bölge uygulamalarına bakıldığında bütün vergi ve diğer mali yükümlülüklerde muafiyetten ziyade üretimi, istihdamı ve ihracatı artırmak amacıyla KDV’de istisna, kurumlar vergisinde ise ya düşük oranlı vergileme ya da düşük oranlı vergilemeden normal oranlı vergilemeye doğru kademeli bir geçiş öngörülmektedir. Buna karşılık 5084 sayılı kanun öncesi ülkemizde uygulanan serbest bölge ayrıcalıkları üretimden çok ticarete yönelik ve vergi planlanmasına neden olan uygulamalar olarak nitelendirilmektedir.¹⁹⁵

5084 sayılı Kanun’un 8. maddesi ile 3218 sayılı Kanun’un 6. maddesi değiştirilmiştir. Yapılan değişikliğe göre serbest bölgeler vergi, resim, harç mevzuatlarının uygulandığı alanlar haline getirilmiştir. Ancak serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında tutularak, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kanuna eklenen geçici 3. madde ile serbest bölgelerde sürdürülen vergisel teşviklere süre sınırı getirilmiştir. Bu kanunla yapılan değişiklik ile serbest bölgelere uygulanan vergisel teşvikler süre ile sınırlandırılmıştır ve serbest bölgelerden elde edilen kazançlar bu süre sonunda vergiye tabi duruma gelmektedir.¹⁹⁶

Serbest bölge firmaları vergisel teşviklerden AB’ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme dönemi sonuna kadar yararlanabileceklerdir. AB’ye tam üyelik sonrası serbest bölgelere tanınan vergisel teşvikler ortadan kalkacak ve bu bölgelerde yer alan firmalar gelir ve kurumlar vergisi açısından serbest bölge dışında yer alan diğer firmalarla yürürlükte bulunan aynı yasal hükümlere tabi olacaklardır.¹⁹⁷

¹⁹⁴ İbrahim Organ, “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 266 (Ekim 2003), s. 153.

¹⁹⁵ Ferhatoğlu, s. 149.

¹⁹⁶ Erhan Gümüş, “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 276 (Ağustos 2004), s. 144.

¹⁹⁷ Gümüş, s. 145.

3.1.3.3. Serbest Bölgelerin Olumsuz Etkileri

Serbest bölgeler üretim açısından ucuz olan dünya girdilerini kullanmayı tercih ettikleri için, serbest bölgeler sağlanan kolaylıklar ithalatı cazip hale getirebilir. Serbest bölgelerde üretim yapan yabancı firmalar, ülkenin üretim girdilerini kullanarak, yerli firmalar ile aynı ürünleri üretmeleri halinde yerli firmaların rekabet şansını olumsuz yönde etkileyebilmektedirler¹⁹⁸. Bu bağlamda Tablo 14'den de görüldüğü üzere, 1988-1996 yılları arasında serbest bölgelerden yapılan ihracatın %68'i, 1997 yılında % 73'ü, 1998 ve 1999 yıllarında %75'i, 2000 yılında % 79'u, 2001 yılında %68'i, 2002 yılında ve 2003 yılının ilk üç ayında %63'ü yurtiçine yapılmıştır. Yurt dışına yapılan ihracatın oranı hep düşük olmuştur. Bu durumda serbest bölgelerin ihracatı arttırmak amacıyla saparak, çoğunlukla yurt içine satış yapmak üzere kullanıldığı görülmektedir.

¹⁹⁸ Gümüş, s. 143.

Tablo 14
Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat

Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Değişiklikler (1000 ABD doları)	Serbest Bölgelerden Yurt İçine Yapılan İhracat	Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Yapılan İhracat	Toplam
1988-1996	3.850.496	1.845.668	5.696.164
Oran (%)	68	32	100
1997	2.088.847	761.243	2.850.090
Oran (%)	73	27	100
1998	3.004.772	1.021.777	4.026.549
Oran (%)	75	25	100
1999	3.194.413	1.063.809	4.260.221
Oran (%)	75	25	100
2000	2.029.486	534.503	2.563.989
Oran (%)	79	21	100
2001	3.059.660	1.472.186	4.531.846
Oran (%)	68	32	100
2002	3.729.278	2.257.017	5.986.295
Oran (%)	63	37	100
2003-III	932.541	666.622	1.599.163
Oran (%)	63	37	100
Toplam	21.889.493	9.622.825	31.512.318
Oran (%)	70	30	100

Kaynak: TOBB, "Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara, 2002, s. 341. <http://www.dtm.gov.tr>

Tablo 15’de serbest bölgelerden yapılan toplam ithalat gösterilmektedir. Buna göre 1988-1996 yılları arasında serbest bölgelerden yapılan ithalatın % 40’ı, 1997 yılında % 26’sı, 1998 ve 1999 yıllarına % 24’ü, 2000 yılında % 20’si, 2001 yılında %28’i, 2002 ve 2003 yıllarında %29’u yurt içine yapılmıştır.

Tablo 15
Serbest Bölgelerden Yapılan İthalat

Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Değişiklikler (1000 ABD Doları)	Serbest Bölgelerden Yurt İçine Yapılan İthalat	Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Yapılan İthalat	Toplam
1988-1996	213.421	371.043	584.464
Oran (%)	40	60	100
1997	683.828	1.973.956	2.657.784
Oran (%)	26	74	100
1998	875.643.	2.815.572	3.691.215
Oran (%)	24	76	100
1999	854.466	2.773.872	3.630.337
Oran (%)	24	76	100
2000	459.043	1.887.794	2.346.837
Oran (%)	20	80	100
2001	1.086.187	2.713.213	3.799.400
Oran (%)	28	72	100
2002	1.527.505	3.588.796	5.116.301
Oran (%)	29	71	100
2003-III	421.015	1.010.076	1.431.091
Oran (%)	29	71	100
Toplam	6.121.108	17.134.322	23.255.430
Oran (%)	26	74	100

Kaynak: TOBB, s. 342.

Bu tablolara göre serbest bölgede faaliyette bulunanlar, % 74'ünü yurt dışından ithal ettiği malların, %70'ini Türkiye'ye, %30'unu da yurt dışına ihraç etmişlerdir.

Sonuç olarak serbest bölgelerde faaliyette bulunanların büyük bir kısmı, dünya piyasalarındaki fiyatlarla girdi sağlamak, ihracata dönük sanayi geliştirmek, ihracatı ve döviz girişini artırmak yerine sadece vergisel avantajlardan yararlanma yoluna gitmişlerdir. Serbest bölgelerdeki faaliyetlerin her türlü vergi resim ve harçlardan istisna edilmesi haksız vergi rekabeti yaratmış ve hazineyi vergi kaybına uğratmışlardır.¹⁹⁹ 5084 sayılı kanundan önce serbest bölgeler bu tür olumsuzluklara neden olmaktaydı. 5084 sayılı kanunla vergi kayıplarının önüne geçilmek istenmiş ve yurt içinde faaliyet

¹⁹⁹ TOBB, s. 339.

gösteren firmalar aleyhine yaratılan haksız rekabetin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.²⁰⁰

5084 sayılı kanunla yapılan düzenlemede serbest bölge firmaları vergisel teşviklerden AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme dönemi sonuna kadar yararlanabileceklerdir. Yani bu döneme kadar gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacaklardır. Kanımızca AB'ne tam üyeliğin gerçekleşeceği süreye kadar sözü edilen sorunların devam edebileceği görülmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde kaçakçılık gibi faaliyetlerin uygulanabileceği bir ortamın oluşabileceği ihtimalinin olmasından dolayı bu bölgelerde sıkı bir denetim sisteminin uygulanması zorunludur.

3.2. Vergi Cennetlerinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Türk parası değerini koruma hakkında 32 sayılı kararın Türkiye'ye yurt dışından gelecek yurt dışı sermayeyle ilgili olarak 12. Maddesinde, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de iştirak kurmak, mevcut ve kurulacak şirketlere iştirak etmek ve şube açmak suretiyle yatırım yapmaları ve her türlü mal ve hizmet üretimine yönelik faaliyetlerde bulunmaları ile irtibat bürosu açmaları, verilen izinler çerçevesinde faaliyette bulunmak ve öngörülen sermayeyi getirmek kaydıyla serbest olduğu yönünde düzenleme bulunmaktadır²⁰¹. 4875 sayılı kanun ile doğrudan yabancı yatırımlara yeni düzenlemeler getirilmiştir. 4875 sayılı kanuna göre yabancı sermayenin Türkiye'de tekel olarak faaliyette bulunan bir kuruluşun çoğunluk hissesine sahip olabileceği hükme bağlanmıştır. Böylece yabancı yatırımcıların yaptığı yatırım ile ülke çapında tekel olmasını engelleyen sınırlama kaldırılmıştır. Aynı kanunun 3. maddesine göre; yabancı yatırımcılar Türkiye'de elde ettikleri değerleri serbestçe yurt dışına transfer edebilmeleri sağlanmıştır. 4875 sayılı kanunun 1. maddesine göre; doğrudan yabancı yatırımların gerçekleşmesinde izin ve onay sisteminden bilgilendirme sistemine

²⁰⁰ Ferhatoğlu, s. 150.

²⁰¹ Öz, s. 311

dönüştürülmesine karar verilmiştir. Yani doğrudan yabancı yatırımların izin alma süreci kaldırılmıştır.²⁰²

Vergi cenneti ülke uygulamalarının Türkiye lehine mi yoksa aleyhine mi sorusunun yanıtını bulmak için, bu ülkelerden Türkiye'ye gelen kaynak tutarı ve Türkiye'den bu ülkelere giden kaynak tutarının karşılaştırılması gerekir.²⁰³

Tablo 16
Vergi Cenneti Ülkelerden Türkiye'ye Yapılan Yatırım (Milyon TL)

	Firma Adedi	Mevcut Yabancı Sermaye	Şirketlerin Toplam Sermayesi
Bahreyn	4	513.705	521.856
Cebelitarık	3	1.661.420	2.433.646
Gibraltar		58.484	58.484
Guernsey Adası	4	151.960	318.265
Hollanda Antileri	6	77.641.300	224.992.204
Isle Of Man	1	160.000	160.000
İngiliz Jersey Adaları	9	161.360.378	166.109.065
Kanal Adaları	3	172.875	175.875
Liechtenstein	16	3.587.312	3.919.791
Malta	8	57.155.971	60.002.900
Mauritus	1	84.998	85.100
Marshall Adaları	1	150.000	600.000
Monako	4	1.451.294	1.663.698
Aruba	1	2.400	4.800
Bahamalar	4	2.775.486	2.996.971
Belize	2	129.498	136.050
Bermuda	3	494.078	521.264
Cayman Adaları	13	2.100.174	3.300.624
Turks ve Caicos Adaları	1	407.546	582.209
İngiliz Virjin Adaları	29	20.553.593	79.639.489
Panama	11	247.422.144	320.705.033
Bu ülkeler Toplamı	124	578.034.616	868.927.324
Genel Toplam	6.584	8.426.126.378	15.440.625.633

Kaynak: Semih Öz, *Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara, 2005, s. 312.

²⁰² Erkan Yetkiner, "4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu İle Yabancı Yatırımlara Getirilen Yeni Düzenleme", *Vergi Dünyası*, Sayı: 264 (Ağustos 2003), s. 46-48.

²⁰³ Bilici, s. 614.

OECD'nin 2000 yılı raporunda vergi cenneti olarak kabul ettiği tablo 16'daki ülkelerdeki işletmelerden Türkiye'ye yatırım yapanların sayıları ve toplam sermaye tutarları ile ilgili veriler yer almaktadır. Tablo 16'dan görüldüğü üzere, ülkemize yapılan yabancı sermaye yatırımlarının büyük bir kısmının Panama, İngiliz Jersey Adaları ve Hollanda Antileri gibi vergi cennetlerinden geldiği görülmektedir.

Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün 2001 yılı raporuna göre, Panama ve Hollanda Antileri olmak üzere vergi cenneti karakterine sahip ülkeler kaynaklı yatırımların toplam yatırımlar içindeki payı % 10'a yaklaşmaktadır.²⁰⁴ Yabancı sermayeyi çekmek için verilen teşvikler çok büyük boyutlarda olduğundan bazı vergi cennetleri ülkelerinden bile yatırımlar ülkemize gelmektedir. Bunların sayılarının küçümsenmeyecek boyutlarda olduğu görülmektedir.

Tablo 17
2004 Yılına Kadar Türkiye'den Vergi Cennetlerine Sermaye İhracı (ABD Doları)

Ülkeler	İtibariyle	Sermaye	İhracı
Ülke	Firma		İhraç Edilen
Bahama Adaları	2		704.409
Bahreyn	11		39.380.750
Cayman Adaları	5		1.021.000
Cebelitarık	1		9.513.290
Hollanda Antileri	5		1.856.000
Jersey Adaları	6		2.908.120
Monako Cumhuriyeti	1		10.200.000
Niue Adaları	1		585.000
Virjin Adaları	4		44.862.500
Toplam	36		111.031.069
Türkiye Toplamı	1.446		6.466.242.027

Kaynak: Öz, s. 314.

Tablo 17'de OECD'nin 2000 yılı raporunda vergi cenneti olarak kabul ettiği ülkelere Türkiye'deki işletmelerden yapılan yatırımların sermaye ihrac tutarlarıyla ilgili veriler gösterilmektedir.²⁰⁵ Virjin, Bahreyn ve Monako gibi vergi cennetlerine, diğer vergi cennetlerine oranla daha fazla kaynak aktarılmıştır.

²⁰⁴ Bilici, s. 614.

²⁰⁵ Öz, s. 313.

Türkiye’den vergi cenneti özelliği taşıyan ülkelere giden kaynaklara bakıldığında, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olması, mükelleflerin bu uygulamalara yönelik ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede genellikle; Türkiye’deki Türk bankasının aracılığıyla Kıbrıs, Bahreyn, ve ya Malta gibi ülkelerde off-shore bankada hesap açtırılmaktadır. Bu işlemle kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı da sağlanıp daha yüksek faiz geliri elde edilmektedir. Çünkü bu ülkelerde genel olarak stopaj yapılmamakta ve ya düşük oranda yapılmaktadır.²⁰⁶

3.2.1. Türkiye’de Kıyı Bankacılığına Yönelik Hukuki Düzenlemeler

Türkiye’de kıyı bankacılığı ile ilgili düzenlemeler 4389 sayılı Bankalar Kanununda yer almıştır. Buna göre, Türkiye’de kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak üzere banka kurulmasına ilişkin izinin, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından verileceği ve bu bankaların kurulun belirleyeceği esasa göre faaliyette bulunacağı belirtilmekle birlikte, bu bankalar hakkında Bankalar Kanunu’nun ve Merkez Bankası Kanunu’nun zorunlu karşılık ve umumi dispoñibilite gibi düzenlemelerin yer aldığı 40. maddesinin uygulanmayacağı belirtilmektedir.²⁰⁷

Türkiye’de kurulu bulunan bankaların, kıyı bölgelerinde şube açmaları ve bu şubelerin faaliyette bulunabilmesi için;

1- Kıyı bankacılığı bölgesindeki şubenin bilanço büyüklüğünün toplam banka bilançosunun % 10’unu geçemeyeceği,

2- Yerinde yapılacak denetimlerde her türlü bilgi ve belgenin hazır bulundurulacağı,

3- Kıyı bankacılığı bölgesindeki iştiraklerin alacaklı ve borçlarına ilişkin bilgilerin istenildiği zaman bankaca temin edileceği,

4- Kıyı bankacılığı bölgeleri de dahil yurtdışındaki şubelerinde ve iştiraklerinde açılan hesapların tasarruf mevduatı sigortası kapsamı dışında olduğu ve

²⁰⁶ Bilici, s. 614.

²⁰⁷ Öz, s. 315-316.

kıyı bankacılığı bölgelerindeki şube ve iştiraklerine ilişkin bilgileri içeren açıklamaların şubelerinin açıkça görünür bir yerinde ve okunaklı bir şekilde ilan edileceği,

5- Kıyı bankacılığı bölgesindekiler dahil yurt dışında kurulu iştirakleri ve ya başka mali kurumlar adına yurtiçinde yerleşik kişilerden mevduat kabulü amacıyla bu iş için personel istihdam etmeleri, bu iştirakler ve ya başka mali kurumlar adına toplanacak mevduat üzerinden personele ücret, komisyon, pirim ve benzeri adlar altında para ödemek ve ya personele bu iştiraklerin reklam ve propagandasını yaptırmak suretiyle müşterilerini yurt dışındaki iştiraklerine yönlendirmeleri, bu ve benzeri yöntemler kullanarak yurt dışında kurulu iştirakleri ve ya başka mali kurumlar adına mevduat toplamalarının izinsiz mevduat kabulü sayılacağı,

yönündeki düzenlemelere uymaları gerekmektedir.²⁰⁸

Bu düzenlemelerin, kıyı bankacılığı bölgelerinin daha açık ve denetlenebilir düzeyde olması için yapıldığı düşünülmektedir. Bu amacın gerçekleşmesi ancak Türkiye’de kurulu bankaların kıyı bankacılığı bölgelerinde şube şeklinde örgütlenmeleri durumunda mümkün olabilecektir.

3.2.2. Kıyı Bankalarından Elde Edilen Mevduat Faizleri

Mükelleflerin yurt dışındaki kıyı bölgesi finans merkezlerindeki banka ve şubelerde açılan hesaplardan elde edilen faiz ve benzeri menkul sermaye iratları nedeniyle beyanname vermeleri gerekmektedir. Ancak, bu merkezlerden elde edilen gelirlerle ilgili bilgi edinilememektedir. Bu durum bütün vergi dairelerinin karşı karşıya kaldığı küresel bir sorundur.²⁰⁹

Türkiye’de mukim bankaların yurt dışında off-shore bankacılık yapmak üzere kurdukları bankaların faaliyetlerinin çok önemli bir kısmının Türkiye’ye yönelik olduğu kabul edilmektedir. Off-shore hesaplarına ilişkin muhasebe kayıtlarından hareket edildiği zaman, para hareketlerinin tamamen Türkiye şubelerinde olduğu anlaşılmaktadır. Banka müşterilerinin nakit para yatırma işlemleri veya nakit para

²⁰⁸ Öz, s. 316.

²⁰⁹ Öz, s. 318.

kullanımları yine bankaların Türkiye şubelerinde gerçekleşmektedir. Yurt dışı şubelerde ise söz konusu işlemler kaydi olarak görünmektedir. Yurt dışındaki off-shore merkezlerde açılan şubelerde elde edilen kazançlar Türkiye’de toplanmakta ve bu kazançlar üzerinden bankalar tarafından kurumlar vergisi ödenmektedir. Fakat, yurt dışında açıldığı iddia edilen off-shore hesaplarına yatırılan mevduatlara ödenen faizler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’ncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmamaktadır. Yurt dışında ikamet eden ve dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yükümlülerin, Türkiye’deki bankalar vasıtasıyla açtırmış oldukları kıyı bankaları hesaplarından elde ettikleri faiz gelirleri ise, yurt dışından elde edilen gelir olarak kabul edildiğinden Türkiye’de vergilendirilmemektedir.²¹⁰

3.2.3. Türkiye’de Kıyı Bankacılığı

Hükümetin Tasarruf Sigortası Mevduat Fonu vasıtasıyla el koyduğu beş banka, kamuya 1,6 katrilyon TL borç yüküne neden olmuştur. Ayrıca çok sayıda off-shore mağduruna neden oldu.

TMSF’ye devredilen bankaların; Yaşarbank’ın Kıbrıs (Yaşarbank Foreign Trade Off-Shore) ve Almanya’da (Yaşarbank GMBH), Yurtbank’ın Kıbrıs’da (Yurt Security Off-Shore Bank Ltd.), Esbank’ın Avusturya’da (Esbank AG), Egebank’ın İrlanda’da (Ege Finance), Etibank’ın ABD’de (New York Off-Shore)

adı ile kurulu, sadece bir tabela ile masa ve sandalyeden oluşan, tüm mevduat işlemlerinin Türkiye’den yürütüldüğü kıyı bankacılığı şirketleri vardır.²¹¹

Off-shore bölgelerde kurulu bankalara para yatıranların iki amacı vardır. Birincisi; daha fazla kazanmak, ikincisi; vergi yükünü en aza indirmek ve bir kez daha para kazanmaktır. Ancak, Türkiye’de Faaliyet gösteren ve mevduat kabulüne yetkili bulunan bankalar ve/veya TSMF’ye devredilen bankaların vasıtasıyla off-shore bankalar nezdinde açılmış bulunan hesaplar garanti kapsamında değildir. Çünkü anılan

²¹⁰ Ercan Alptürk ve Ayfer Kayacan, “Off- Shore Hesaplarının Finansal ve Vergisel Boyutu ile Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 170 (Kasım 2002), s. 65.

²¹¹ Ali Çımat ve Mahir Taş, “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Raporu**, Sayı: 61 (Ekim-Kasım 2002), s. 85.

off-shore bankalar yurt dışında kurulmuş olduğundan Türkiye'deki mevcut sigorta kapsamında değildir.²¹²

3.2.4. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi

27.02.1991 tarih ve 20799 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Bölgesi oluşturulmuştur. 20799 sayılı İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkez Yönetmeliğine göre;

Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olduğu, kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata da tabi olmadığı belirtilmiştir.

Bankaların, bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre teşviki halinde de, gelir ve kurumlar vergisi ödemeyecekleri ifade edilmiştir. Türkiye'de tam mükellefiyet esasında faaliyet yürüten bir Türk bankası ve ya yabancı bir banka, Atatürk Havalimanı off-shore merkezinde bir banka kurmak ya da kurulu bir bankaya ortak olmak suretiyle faaliyette bulunduğu, yasal düzenlemeler gereği, bu faaliyetleri sonucu elde edeceği kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olacaktır.²¹³

Yapılan bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi çok büyük avantajlar sağlamaktadır. OECD'nin 2000 yılı raporunda tercihli rejimler arasında yer almıştır. Bu rejim, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunca çıkarılan Bankaların Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmelik (2004 tarihli ve 25365 sayılı kanunla) ile uygulamadan kaldırılmıştır.²¹⁴

²¹² Çımat ve Taş, s. 86.

²¹³ Çımat ve Taş, s. 79.

²¹⁴ N. Semih Öz, "Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar arası Çalışmalar", **Yaklaşım**, Yıl: 12, Sayı: 139 (Temmuz 2004), s. 47.

4. SONUÇ

Bilgi ve iletişim alanında meydana gelen gelişmeler, ticaretin serbestleştirilmesi ve çok uluslu şirketlerin giderek büyümesiyle uluslar arası ekonomik düzenin yeniden şekillenmesine neden olan küreselleşme, aynı zamanda vergileme alanında da bazı sorunların yaşanmasına neden olmuştur. Vergi rekabeti ve vergi cennetleri küreselleşmenin vergileme alanında ortaya çıkardığı sorunlardandır. Küreselleşmeyle birlikte sermaye daha hareketli hale gelmiş bu da sermayenin vergileme alanındaki önemini artırmıştır. Ülkeler de sermaye gibi hareketli üretim faktörlerini ülkelerine çekebilmek için rekabete girmektedirler. Bunun için de pek çok ülke ulusal vergi politikalarına daha çok başvurmaktadır.

Vergi rekabetinin yol açtığı sorunlara baktığımızda; vergi rekabeti, vergi gelirlerinin azalmasına neden olmakta ve vergi gelirleri azaldığı için sosyal devletin başta sosyal güvenlik harcamaları olmak üzere kamu harcamalarını azaltmak durumunda kalıp, sosyal politikaların uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, kaynak kullanımını ve dağılımını bozmakta ve sermaye gibi hareketli üretim faktörleri, emek gibi daha az hareketli olan üretim faktörlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmekte, emek gibi üretim faktörleri de daha yüksek oranda vergilendirilmektedir, bu da gelir dağılımında ve vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır.

Küreselleşmenin vergileme alanında yarattığı diğer bir sorun vergi cennetleridir. Vergi cenneti ülkeler ekonomik faaliyetleri vergi dışında bırakarak ya da düşük oranda vergilendirme yaparak sermaye gibi üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekmektedirler. Bu da vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasına neden olmakta ve diğer ülkelerin vergileme kapasitelerini düşürmektedir. Vergi cennetlerinin ortaya çıkardığı en temel sorun vergi kaçakçılığını teşvik etmeleri ve diğer ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratmalarıdır. Vergi cennetleri, vergi rekabetinin yol açtığı pek çok soruna ortak olmaktadır.

Vergi sistemleri arasındaki farklılıklar ülkeler arasındaki rekabeti hızlandırmıştır. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası küreselleşmeyle birlikte diğer

lkeleri de etkilemiştir. Bu yüzden ülkelerin kendi vergi politikalarını bağımsız seçmeleri ve uygulamaları sınırlandırılmıştır. Yani küreselleşmeyle birlikte ülkelerin vergi politikaları ulusal bir yapıdan çıkmıştır. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikasından diğer bir ülkenin olumsuz biçimde etkilenmesinin engellenmesi için vergi sistemlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Küresel hale gelen vergi rekabeti ve vergi cennetleri gibi vergileme sorunları ülkelerin ulusal vergileme politikalarıyla çözümlenecek durumda değildir. Ortaya çıkan bu sorunlar uluslar arası işbirliğine gidilerek çözümlenmelidir.

Türkiye’den vergi cenneti ülkelere giden yatırımlara bakıldığında, yapılan yatırımların küçümsenmeyecek boyutta olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin yüksek olması bunun göstergelerindedir. Vergi cennetleri ülkelerde off-shore bankalarda hesap atırılmakta ve bu yolla vergi avantajı sağlanıp yüksek oranda faiz geliri elde dilmekte ve ayrıca kara para aklanması gerçekleştirilmektedir. Ayrıca İstanbul kıyı bankacılığı rejimi OECD’nin 2000 yılı raporunda haksız vergi rejimi olarak kabul edilmiş. Ancak daha sonra yapılan düzenlemeyle tamamen kaldırılmıştır.

Vergi rekabeti pek çok ülkeyi etkilediği gibi Türk vergi sistemini de etkilemiştir. Konuyu yabancı sermaye hareketleri açısından değerlendirdiğimizde; Türkiye yabancı sermayeyi çekebilmek için 1980’den itibaren bazı kararlar almıştır. Bu kararlarla yabancı sermayeye ayrıcalıklar tanınmış, önündeki engeller kaldırılmış ve dış ticaret serbestleştirilmiştir. Bütün bu uygulamaları vergi rekabeti göstergesi olarak değerlendirebiliriz. Ancak yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için yapılan bu vergisel teşviklerin başarılı olmadığı görülmektedir. Çünkü uygun bir yatırım ortamının oluşması için siyasi ve ekonomik istikrarın oluşması gerekmektedir. Türkiye’de yaşanan istikrarsızlık ve ekonomik dalgalanmalar yabancı sermayeyi olumsuz biçimde etkilemiştir. Vergi rekabetinin göstergesi olan bu vergisel teşviklerin başarısız olmasından dolayı bu uygulanan teşviklerin ülkenin rekabet gücünü ve refahını arttırmadığı görülmektedir.

Türkiye’deki vergi yapısına baktığımızda; vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinden, emek gibi akışkan olmayan üretim faktörlerine ve dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru kaydığı görülmektedir. Bu doğrultuda

sosyal güvenlik kesintilerinin arttığı, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttığı ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaldığı görülmektedir. Bu göstergeler Türkiye'nin vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilendiğini göstermektedir. Ayrıca Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinde tam ve dar mükellefiyet koşullarını belirleyen unsurların yetersiz olmasından dolayı da haksız vergi rekabetinden olumsuz etkilenmektedir. Bu unsurların haksız vergi rekabetinden etkilenmeyecek biçimde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi rekabeti aracı olarak kabul ettiğimiz diğer bir uygulama serbest bölgelerdir. OECD 2000 yılı raporunda serbest bölgeleri, zarar verici rejimler olarak nitelendirmiştir. 5084 sayılı kanunla yapılan düzenlemeden sonra OECD 2004 yılı raporunda serbest bölgelerin zarar verici özelliklere sahip olmadığı belirtilmiştir.

Vergi yükü vergilemede adaleti ve gelir dağılımını bozmayacak şekilde düzenlenmelidir. İşgücü ve dolaylı vergiler üzerindeki vergi yükü hafifletilmelidir. 5084 sayılı kanunla yapılan düzenlemede serbest bölge firmaları vergisel teşviklerden AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihe kadar yararlanabileceklerdir. Bu durumda AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği süreye kadar serbest bölgelerin zarar verici etkileri devam edebileceği görülmektedir. Serbest bölgelerin zarar verici etkilerini engellemek için yeni bir düzenleme getirilmelidir. Bu açıdan yerli ve yabancı yatırımcılar için farklı esaslar belirlenmemek üzere Avrupa Birliği ortalamasında bir kurumlar vergisi oranı uygulanabilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Aktan, Çoşkun Can ve H. Şen. **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**. Ankara: Tosyöv Yayınları, 1999.
- Aktan, Çoşkun Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.
- Ekmekci, Esra. **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No:167, 2003.
- Falk, Richard. **Yırtıcı Küreselleşme**. Ali Çaksu (çev.). 1.Basım. İstanbul: Küre Yayınları, 2001.
- Hoşyumruk, Şennur. **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Kansu, Işık. (hızl.) **Emperyalizmin Yeni Masalı: Küreselleşme**. Ankara: İmge Kitabevi, 1997.
- Öz, N. Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**. 1. Basım. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Parasız, İlker. **Enflasyon Kriz ve Ayarlamalar**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001.
- Yeldan, Erinç. **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi**. 10. Basım. İstanbul: İletişim Yayınları, 2004.
- Yeldan, Erinç. “Neoliberalizmin İdeolojik Bir Söylemi Olarak Küreselleşme” **İktisat Üzerine Yazılar I Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar**. Ahmet H. Köse, Fikret Şenses ve Erinç Yeldan (drl.). İstanbul: İletişim Yayınları, 2003.
- Yıldız, Habib. **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri**. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

Sürekli Yayınlar:

- Ağbal, Naci. “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I”, **Yaklaşım**. Yıl. 9 Sayı 105: 64-76. Eylül 2001.
- Ağbal, Naci. “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-II”, **Yaklaşım**. Sayı 106: 76-84. Ekim 2001.
- Alptürk Ercan ve Ayfer Kayacan, “Off- Shore Hesaplarının Finansal ve Vergisel Boyutu ile Ortaya Çıkan Sorunların Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**. Sayı 170. Kasım 2002.
- Ay, Hakan. “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası**. Sayı 236: 132-139. Nisan 2001.
- Bank, Serkan. “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 273: 142-148. Mayıs 2004.
- Bilici, Nurettin. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları: Vergi Cennetleriyle Mücadele”, **19. Maliye Sempozyumu**, Belek, 10-14 Mayıs 2004. ss. 601-619.
- Cangir, Niyazi. “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, **Yaklaşım**. Sayı 91: 104-112. Temmuz 2000.
- Cangir, Niyazi. “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-II”, **Yaklaşım**. Yıl. 8, Sayı 92: 68-77. Ağustos 2000.
- Çamlıca, Mustafa. “Uluslar arası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunları**. Sayı 93: 91-97. Haziran 1996.
- Çevik, Savaş. “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**. Sayı 270: 154-155. Şubat 2004.
- Çımat, Ali ve Mahir Taş, “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Raporu**. Sayı 61: 61-90. Ekim-Kasım 2002.
- Çoşkun, İsa. “Vergi Cennetleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı 192: 27-42. Ağustos 1997.
- Demir, Gülten. “Küreselleşme Üzerine”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**. Cilt. 1, Sayı 56: 75-82. Ocak-Mart 2001.
- Demirbaş, Tolga. “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**. Cilt. IV. Sayı 2: 2-4. 2002.
- DPT. **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu**. Ankara. 1995.

- Dwyer, Terry. "Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, Such as Vanuatu", **Pacific Economic Bulletin**. Cilt. 15. Sayı 1. 2000.
- Engin, İsmail. "Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları: Vergi Rekabeti; Avrupa Birliği ve Türkiye", **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Fethiye, 22-25 Mayıs 2002. ss.180-207.
- Eyüpgiller, Saygın. "Vergi cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**. Sayı 222: 186-189. Şubat 2000.
- Eyüpgiller, Saygın. "Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri", **Vergi Dünyası**. Sayı 249: 94-98. Mayıs 2002.
- Gerşil, Sarı Gülşen. "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri", **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt. 6, Sayı 1: 148-149. 2004.
- Giray, Filiz. "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**. Sayı 272: 174-185. Nisan 2004.
- Giray, Filiz. "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. Sayı 9: 93-122. 2005.
- Giray, Filiz. "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**. Sayı 260: 125-136. Nisan 2003.
- Gümüş, Erhan. "Türkiye'de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası**. Sayı 276: 141-148. Ağustos 2004.
- Günaydın, İhsan. "Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir? - I", **Vergi Sorunları**. Sayı 206: 118-136. Kasım 2005.
- Günaydın, İhsan. "Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni Midir? - II", **Vergi Sorunları**. Sayı 206: 141-167. Kasım 2005.
- Günaydın, İhsan ve Serkan Benk. "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası**. Sayı 267: 160-174. Kasım 2003.
- Günaydın, İhsan ve Serkan Benk. "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri I", **Vergi Sorunları**. Sayı 179: 138-161. Ağustos 2003.
- Günaydın, İhsan ve Serkan Benk. "Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi", **19. Maliye Sempozyumu**. Belek. 10-14 Mayıs 2004. ss.381-419.

- Heper, Fethi ve Şennur Hoşyumruk. “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”, **Yaklaşım**. Sayı 116: 38-43. Ağustos 2002.
- Karabıçak, Mevlüt. “Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerinde Ortaya Çıkan Yönelim ve Tepkiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**. Cilt. 7 Sayı 1: 115-131. 2002.
- Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada”, **Vergi Dünyası**. Sayı 238: 90-99. Haziran 2001.
- Kargı, Veli ve H. Yasemin Özüğurlu. “Küreselleşmenin Vergi Gelirlerine Etkisi”, **19. Maliye Sempozyumu**. Belek, 10-14 Mayıs 2004.
- Kaya, Harun. “Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**. Sayı 271: 178-183. Mart 2004.
- Leba, Reyhan. “Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk”, **Mevzuat Dergisi**. Sayı. 43: 1-8. Temmuz 2001.
- Meriç, Metin ve Hakan Ay, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinin Yolları: Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, **19. Maliye Sempozyumu**. Belek-Antalya, 10-14 Mayıs 2004. ss.295-330.
- Oktayer, Nagihan. “Avrupa Birliği’ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye’nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme”, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Fethiye, 22-25 Mayıs 2002. ss.255-277.
- Olsen, T. E ve P. Osmundsen. “Stratejik Tax Competition; Implications of National Ownership”, **Journal of Public Economics**, 2001.
- Organ, İbrahim. “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**. Sayı 266: 142-160. Ekim 2003.
- Öncel, Türkan ve Yenal. “Uluslar arası Vergi Rekabeti”, **İ.Ü İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43. 44. Seri, Sayı 88: 3-25. 2003.
- Önder, İzzettin. “Küresel Ekonomik Süreç”, **Yaklaşım**. Yıl: 13, Sayı 152: 26-28. Ağustos 2005.
- Öz, Ersan. “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformun Geleceği”, **Maliye Dergisi**, Sayı145: 205-214. Ocak-Nisan 2004.
- Öz, N. Semih. “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları**. Sayı 143: 48-59. Ağustos 2000.
- Öz, N. Semih. “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım**. Sayı 12: 25-32. Eylül 2004.

- Öz, N. Semih. “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar arası Çalışmalar”, **Yaklaşım**. Yıl.12. Sayı 139: 41-47. Temmuz 2004.
- Özdeşer, Hüseyin ve Okan Şafaklı. “Avrupa Birliğinde Yeni Vergi Politikaları”, **Maliye Dergisi**. Sayı. 138: 62-77. Eylül-Aralık 2001.
- Sağbaş, İsa. “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, **Maliye Dergisi**. Sayı 139: 51-60. Ocak-Nisan 2002.
- Şen, Hüseyin. “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar ”, **Vergi Dünyası**, Sayı 241: 165-169. Eylül 2001.
- Soydan, Billur Yatlı. “Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları: Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak”, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002. ss.111-178.
- Taş, Bülent ve Yüksel Karaca. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları: Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”, **19. Maliye Sempozyumu**. Belek. 10-14 Mayıs 2004. ss.421-463.
- TOBB, “Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Maliye Hesap Uzmanları Vakfı**. Ankara, 2002.
- TOBB, “Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi”, **Özel İhtisas Raporu**, Ankara, 2001.
- Vural, İstiklal Y. “Globalleşmenin Vergileme ve Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt. II, Sayı 2: 243-257. Ocak 2001.
- Weiner, Joann M ve Hugh J. Ault, “The OECD’s Report on Harmful Tax Competition”, **National Tax Journal**, Cilt. 51, Sayı 3. Eylül 1998.
- Yetkiner, Erkan. “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı 235: 92-94. Mart 2001.
- Yetkiner, Erkan. “4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu İle Yabancı Yatırımlara Getirilen Yeni Düzenleme”, **Vergi Dünyası**. Sayı 264: 46-48. Ağustos 2003.
- Yetkiner, Erkan. “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, **Vergi Dünyası**. Sayı 237: 79-84. Mayıs 2001.

İnternet Kaynakları:

- Akdiş, Muhammet. “Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler, Beklentiler”, Dış Ticaret Dergisi, 2002, Sayı. 26, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/akdis.htm> (20.12.2005).
- Akindele, S.T, T.O. Gidado ve O.R. Olaopo, “Globalisation, Its Implications and Consequences For Africa”, 2002, s. 1, http://globalization.icoap.org/content/V2.1/01_akindele_etal.html (25.12.2005).
- Aktan, Çoşkun Can ve İstiklal Y. Vural. “Globalleşme: Fırsat mı, Tehdit mi?”, 2004, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm> (10.12.2006).
- Aydın, M. Kemal. “Sermayenin Küreselleşmesi”, Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2004, Cilt. 5, 10-12. <http://www.iibf.sakarya.edu.tr/tm/mustafakamalaydin.pdf>. (10.11.2005).
- Benk, Serkan ve Tekin Akdemir. “Globalleşme ve Ekonomik Değişim”, Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası Yayın Organı, 2004, Cilt. 18, Sayı. 1, <http://www.cmis.org.tr> (20.01.2006).
- Bozkurt, Veysel. “Küreselleşme: Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar”, İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2000, Cilt. 2, Sayı. 1, <http://www.isguc.org/vbozkurt1.htm> (06.01.2006).
- Durusoy, Serap. “Finansal Liberalleşmenin Sorgulanmasının Nedenleri”, Dış Ticaret Dergisi, 2000, Sayı. 18, <http://www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDERGI/tem2000/finans.htm> (01.02.2006).
- DPT. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Küreselleşme Özel İhtisas Komisyon Raporu. 2000. <http://plan8.dpt.gov.tr/> (28.01.2006).
- Edwards, Chris ve Veronique Ruggy. “International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government”, Policy Analysis. 2002, Sayı. 431, http://www.cato.org/pubs/pas/pa_431es.html (01.03.2006).
- European Communities, “Tax Policy In The European Union”, 2000, <http://www.europea.eu.int>, (05.03.2006).
- Gaboury, Genevieve ve François Vaillancourt. “Tax Competition and Tax Mimicking by Sub-national Entities: A Summary of the Literature”, Institute of Inter-Governmental Relations. 2003, s. 5. <http://www.iigr.ca/> (03.03.2006).
- Gaffney, Mason. “The Worldwide Benefits of International Tax Competition”, The Progress Report, 1998, <http://www.progress.org/archive/gaffne10.htm> (02.03.2006)

- Gençler, Ayhan. “Küreselleşme Çok Uluslu Şirketler”, İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi. 2003, Cilt. 5, Sayı. 2, http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=144 (20.10.2005).
- Goodspeed, J. Timothy. “Tax Competition, Benefit Taxes and Fiscal Federalism”, National Tax Journal. 1998, Cilt. 51, Sayı. 3, <http://www.ntj.tax.org/> (05.03.2006).
- Held, David ve Anthony McGrew, “What is Globalization?”, 1999, <http://www.polity.co.uk/global/globocp.htm+definition+of+globalization&hl=tr&gl=tr&ct=clnk&cd=8> (20.12.2005).
- Imade, Lucky O. “The Two Faces of Globalization: Impoverishment or Prosperity?”, 2003, s. 3, http://globalization.icaap.org/content/V3.1/01_imade.html (08.01.2006).
- Kar, Muhsin ve M. Akif Kara, “Türkiye’ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler”, Dış Ticaret Dergisi, 2003, Sayı. 29, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/temmuz2003/sermaye%20hareketleri.htm> (10.03.2006).
- Köse, Ömer. “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, Sayıştay Dergisi. 2003, Cilt. 3, Sayı. 49, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf> (10.12.2005).
- Meussen, Gerard. “The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States”, Tilburg University. 2003, Sayı. 5, http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf (10.02.2006).
- OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> (10.02.2006).
- Önder, İzzettin. “Dünya Piyasa Yapılanmasında Devletin Konumu”. 2003, http://www.petrol_is.org.tr/2003_CD/03-devlet/govde.htm (21.12.2005).
- Quere-Benassy, Agnes, Lionel Fantagne ve Amina Lanhrece-Revil, “Tax Competition and Foreign Direct Investment”, Ceppii. 2003, Sayı: 17, <http://www.cepii.fr/> (06.03.2006).
- Rabson, B. William ve Finn Poschmann, “Interprovincial Fiscal Competition in Canada: Theory, Fact and Options”, Fraser Institute Conference. 2001, http://www.oldfraser.lexi.net/publications/tax_reform/FiscComp.pdf (02.03.2006).
- Sabır, Hasan. “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Gelişmekte Olan Ülkelere Yönlendirici Politikalar”, Dış Ticaret Dergisi, 2002, Sayı. 26, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/sabir.htm> (10.02.2006).

- Scheuerman, William. "Globalization in Contemporary Social Theory", 2002, <http://setis.library.usyd.edu.au/stanford/entries/globalization> (20.12.2005).
- Smith, Stephen. "Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Havens", The George Washington University Washington DC Minerva Program, 1999, <http://www.gwu.edu/-ibi/minerva/Fall 1999/Wu.Tun.pdf> (10.03.2006).
- Şenses, Fikret. "Neoliberal Küreselleşme Kalkınma İçin Bir Fırsat mı, Engel mi?", ERC Working Paper in Economic. 2004, Cilt. 4, Sayı. 9, <http://www.erc.metu.edu.tr> (12.14.2005).
- Tax Havens and Tax Competition: One Rule for the Poor, No Rules for the Rich, 2002, <http://www.waronwant.org> (12.03.2006).
- T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı. Türkiye Dış Ticaret Stratejisi. <http://www.dtm.gov.tr/ead/strateji/I-4.htm> (18.10.2005).
- T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Vergi Politikalarının Üretim ve İhracata Etkileri, 2002, <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm> (10.02.2006).
- Wilson, John Douglas. "Theories of Tax Competition", National Tax Journal. 1999, Cilt. 52, Sayı. 2, <http://www.ntj.tax.org> (01.03.2006).
- Yıldız, Mircan. "Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması", Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, 1999, Cilt. 17, Sayı. 2, <http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/7/mircan/mircan.htm> (10.02.2006).
- Zincirkıran, Memet. "Küreselleşme: Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi. 2001, Cilt. 3, Sayı. 1, <http://www.isguc.org/memet2.htm> (20.01.2006).

Diğer Yayınlar:

Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2002.

Kılıçaslan, Harun. “Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, **İktisadi Araştırmalar Vakfı**, İstanbul, Aralık 2005.

Ferhatoğlu, Emrah. “Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, 2005.

Sert, Mesut. “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE, 2003.