



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

**KÜRESELLEŞMENİN ULUSAL VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

**TUĞBA CEVİZCİ ÇELİK
572306982**

İstanbul, 2013



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

**KÜRESELLEŞMENİN ULUSAL VERGİ SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

**TUĞBA CEVİZCİ ÇELİK
572306982**

DANIŞMAN: Prof. Dr. TURGAY BERKSOY

İstanbul, 2013



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİYE TEORİSİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS
öğrencisi TUĞBA CEVİZCİ'nin KÜRESELLEŞMENİN ULUSAL VERGİ SİSTEMİ
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim
Kurulunun 19.06.2013 tarih ve 2013-21 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy
çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 24/07/2013

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. TURGAY BERKSOY	
2.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. KEMAL CEBECİ	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. YAŞAR SERHAT YAŞGÜL	

ÖZET

Bu çalışma, küreselleşme sürecinin vergi politikaları üzerine etkilerini incelemeyi amaçlamaktadır. Özellikle, Türkiye açısından yürürlükteki mevzuat çerçevesinde durum değerlendirmesi yapılarak, örneklerle Türkiye'nin uğradığı vergi kayıpları incelenmiştir. 1980'lere kadar ülkeler, ekonomilerinin gelişimini ithal ikameci ve korumacı ulusal sanayiye dayandırmışlardır. 1980'lerin başında bu politikalar değişmiştir. Artan küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır. Son yirmi yılda yaşanan uluslararası ekonomik ilişkiler sonucunda ülkeler, vergileme araçlarının etkinliğini, sermaye hareketlerinin artması ve teknolojide yaşanan gelişmeler nedeniyle kaybetmektedirler. Vergi yükümlülerinin, yatırımlarını düşük vergi yüküne sahip ülkelere kaydırabilme imkanına kavuşmaları, yatırımcılara vergi yüklerini düşürme konusunda yeni olanaklar yaratmıştır. Bu süreçten yarar sağlayan kişiler, kesimler ve ülkeler bulunmaktadır. Ancak, bunun yanında küreselleşme sürecinin dışladığı grup ve kişiler çok daha fazladır ve bunlar her geçen gün daha büyük bir kayba uğramaktadır.

ABSTRACT

This study aims to analyze the effects of the globalization process on tax policies. In particular, the assessment of the situation made for Turkey within the framework of the current legislation, tax losses suffered by the examples studied in Turkey. Until the 1980's countries have based the development of their national economies on policies of import substitution and on protecting their national industry. In the early 1980's these policies have changed. Countries have been losing the efficiency of their traditional tools of taxation due to the increases in economic relations, mobility of capital in the international arena and the developments in technology. Since the tax payers have the ability to shift their investment funds to the low tax countries, the opportunity as a lower tax base provides an important avenue for the investors. There have been people, sectors and countries taking advantage of such a process. However, in addition to this, groups and people externalised by the process are more crowded and they are losing more and more every passing day.

İÇİNDEKİLER

ÖZET-ABSTRACT.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ	vi
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞME SÜRECİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1.Küreselleşme Kavramı.....	4
1.2. Küreselleşme Konusundaki Teorik Yaklaşımlar.....	6
1.3.Küreselleşme Sürecinin Oluşumu.....	8
1.4.Küreselleşme Sürecinde Yer alan Aktörler	10
1.4.1.Ulus Devletler.....	10
1.4.2.Çok Uluslu Şirketler.....	12
1.4.3.Uluslararası Kuruluşlar.....	14
1.4.4.Hükümet Dışı Kuruluşlar.....	14
1.5.Küreselleşme Sürecinin Boyutları.....	15
1.5.1.Küresel Ekonomik Entegrasyon.....	15
1.5.2. Küreselleşme Sürecinin Yarattığı Fırsatlar.....	16
1.5.3.Küreselleşme Sürecinin Ortaya Çıkardığı Tehlikeler.....	17
1.6.Küreselleşme Süreci İçinde Yaşanan Finansal Gelişmeler.....	20
1.7.Küreselleşmenin Etkileri.....	21
1.7.1. Küreselleşmenin İktisadi Etkileri.....	21
1.7.1.1.TicariFaaliyetlerin Küreselleşmesi.....	21
1.7.1.2. Üretim Faaliyetlerin Küreselleşmesi.....	22
1.7.1.3.Finansal Faaliyetlerin Küreselleşmesi.....	23
1.7.2. Küreselleşmenin Siyasi Etkileri.....	25
1.7.3.Küreselleşmenin Sosyo-Kültürel Etkileri.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

2.1. Küresel Vergi Sorunu Kavramı.....	27
2.2. Küresel Vergi Sorununun Özellikleri.....	28
2.3. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri ve Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri.....	29
2.3.1. Vergi Cennetleri.....	29
2.3.1.1. Vergi Cennetlerinin Tarihsel Gelişimi.....	31
2.3.1.2. Vergi Cenneti Ülkelerinin Genel Özellikleri.....	32
2.3.1.3. Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri.....	33
2.3.1.4. Türkiye’de Vergi Cennetlerine Karşı Getirilen Düzenlemeler.....	34
2.3.2. Vergi Rekabeti.....	36
2.3.2.1. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması.....	37
2.3.2.1.1. Yatay ve Dikey Vergi Rekabeti.....	38
2.3.2.1.2. Yararlı ve Zararlı Vergi Rekabeti.....	38
2.3.2.2. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti.....	39
2.3.2.3. Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleri.....	40
2.3.2.4. Vergi Rekabeti Uygulamaları.....	41
2.3.2.5. Vergi Rekabeti - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları İlişkisi.....	45
2.3.2.6. Vergi Rekabeti Teorisi: Tiebout Teorisi.....	48
2.3.3. Transfer Fiyatlandırması.....	49
2.3.3.1. Temel Kavramlar.....	49
2.3.3.2. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları.....	50
2.3.3.2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası ve İşlevsel Amaçları.....	51
2.3.3.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının İç Yönetimle İlgili Amaçları.....	51
2.3.3.2.3. Transfer Fiyatlandırmasının Vergi İle İlgili Amaçları.....	52
2.3.3.3. Transfer Fiyatlandırma Kullanma Amaçları İle İlgili Çalışmalar.....	55

2.3.3.4. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının En Kritik Yönü: Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	56
2.3.3.5. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olabilecek İşlemler...	58
2.3.3.6. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	60
2.3.3.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında düzeltme İşlemleri.....	61
2.3.3.8. Transfer Fiyatlandırmasının Az Gelişmiş Ekonomilerin Üzerindeki Olumsuz Etkisi.....	63
2.3.3.9. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi ve Transfer Fiyatlaması Sorunu.....	64
2. 3. 4. Küreselleşmenin Getirdiği Sorunlara Çözüm Önerisi: Tobin Vergisi.....	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“VERGİLEMEDE KÜRESEL EĞİLİMLERİN TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Küreselleşmenin Getirdiği Ağır Yükler.....	67
3.2. Küreselleşmenin 1980 Sonrası Türk Vergi Politikalarına Etkisi.....	68
3.3. Türkiye’deki Vergi Türlerinde Gözlemlenen Gelişmeler.....	72
3.4. Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi.....	78
3.4.1.193sayılı Gelir Vergisi Kanunu.....	78
3.4.2. Finansal Sermaye ve Gelir Vergisi Kanunu.....	78
3.4.3. Hizmet Dışalıkları ve Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi İdaresince Verilmiş Özelgeler.....	79
3.4.4.Küreselleşen Dünyada Değişen Kurumlar Vergisi Yasası.....	83
3.4.4.1. Kontrol Edilen Yabancı Şirketler.....	83
3.4.4.2.Örtülü Sermaye.....	84
3.4.4.2.1. Örtülü Sermaye Tutarının Belirlenmesi.....	85
3.4.4.3. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Yarattığı Vergisel Avantajın Örneklerle Gösterilmesi....	86
3.4.4.4. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizlerin Kar Payı Hükümünde Değerlendirilmesinin Yarattığı Vergisel ve	

Finansal Avantajlar ile Vergi İdaresince Verilmiş Özelgeler.....	88
3.5. Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı.....	89
3.5.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı.....	90
3.5.2. İthalatın Aşırı Faturalandırılması.....	90
3.5.3. İhracatın Eksik Faturalandırılması.....	92
SONUÇ	95
KAYNAKÇA	98

ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ

ŞEKİLLER

Şekil 1: Uluslararası Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleriyle İlişkisi.....	41
Şekil 2: 1990-2003 Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı.....	44
Şekil 3: 1982-2006 Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımların Seyri.....	44
Şekil 4: 1990-2000 Yıllarındaki Dünyadaki Portföy Yatırımları	45

TABLolar

Tablo 1: Küreselleşme Konusunda Yaklaşımların Karşılaştırılması.....	7
Tablo 2: Sermaye Hareketlerinin Gelişimi, 1973-2004 (Toplam Sermaye Hareketlerinin Yüzdesi Olarak).....	24
Tablo 3: AB ve Diğer Bazı Ülkelerde En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (%) 1986-2007.....	42
Tablo 4: En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (%) 1986-2007 (Ulusal ve Yerel Vergiler).....	43
Tablo 5: Türkiye’ye Gelen Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişleri (Fiili Girişler Milyon \$)	46
Tablo 6: Türkiye’ye Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişleri ve Uluslararası Doğrudan Yatırımlardan Aldığı Pay.....	47

Tablo 7: Yüksek ve Düşük Transfer Fiyatlandırmasının Vergi Üzerindeki Etkisi.....	54
Tablo 8: Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları.....	55
Tablo 9: Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişikliklere İlişkin Karşılaştırma...	59
Tablo 10:Türkiye'de Vergi Türleri-Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	69
Tablo 11:Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	72
Tablo 12: İthalatın Aşırı Faturalandırılması Nedeniyle En Fazla Gelir Transferinin Yapıldığı İlk 30 Ülke.....	92
Tablo 13: İhracatın Eksik Faturalandırılması Nedeniyle En Fazla Gelir Transferinin Yapıldığı İlk 30 Ülke.....	93

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
DYY	: Doğrudan Yabancı Yatırımlar
EFTA	:Avrupa Serbest Bölge Birliği
EUI	: Emsallere Uygunluk İlkesi
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade -Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GOÜ	: Gelişmekte Olan Ülke
GVK	: Gelir vergisi Kanunu
HDK	: Hükümet Dışı Kuruluşlar
IMF	: International Monetary Fund-Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MAI	:Multilateral Agreement on Investment- Çok Taraflı Yatırım Anlaşması
NATO	: North Atlantic Treaty Organization- Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü

OECD	: Organisation For Economic Cooperation and Development- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OPEC	:Organization of Petroleum Exporting Countries-Petrol İhraç Eden Ülkeler Teşkilatı
TÜİK	:Türkiye İstatistik Kurumu
WTO	: World Trade Organization- Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Küreselleşme kavramı, ülkeler arasında özellikle ekonomik ilişkilerde, sınır ötesi faaliyetlerin artışını ifade eder. Küreselleşme, ülkeler arası ticaretin, sermaye akışının önündeki engelleri kaldırıcı bir etki yapmakta ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanan finansal serbestleşme politikalarının da etkisiyle, sermaye hareketleri hızlanarak bu ülkelerin finans piyasalarının, dış dünya ile bütünleşmesine katkıda bulunmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte, sermaye hareketlerinde gözlemlenen serbestleşme, ekonomileri yeniden şekillendirirken, vergilemeye ilişkin politikaların da gözden geçirilmesini gerekli kılmaktadır.

1980'li yıllardan başlayarak sermaye faktörünün ülkeler arasındaki hareketliliğine ilişkin kısıtlamaların kaldırılması konusunda yapılanlar, dünyanın bütün ülkelerini çeşitli şekillerde etkilemiştir. Hızlanan küreselleşme sürecinin etkisiyle, ortaya çıkan iletişim teknolojilerinin gelişmesine bağlı olarak günlük hayatı kolaylaştırıcı yeniliklerin hayatımıza girmesinin yanı sıra, uluslararası alanda yaşanan hızlı entegrasyon, vergi mükelleflerine vergiden kaçınma hatta vergi kaçakçılığı konusunda da yeni olanaklar sunmaktadır. Küreselleşme; mallar, hizmetler ve özellikle sermaye olmak üzere üretim faktörlerinin uluslararası alanda hareketliliğini artırmakla birlikte, sermayeye nazaran daha az hareketli olan emek aleyhine vergisel yük yığılması sonucunu doğurabilmektedir. Mal ve hizmetlerle özellikle sermayenin ülkeler arasında serbestçe hareket eder konuma gelmesine bağlı olarak üretim süreçlerinin uluslararasılaşması, ülkelerin hem vergi gelirlerinin toplamını, hem de bileşimini etkilemektedir. Teknolojik ilerlemelerin de etkisiyle ülke ekonomilerinin birbirleriyle bütünleşmeleri sonucu, herhangi bir ülkenin diğer ülkeden bağımsız politikalar uygulamasını giderek olanaksız hale getirmiştir. Böyle bir ortamda, ülkelerin vergi gelirleri ve vergi yapıları bu durumdan kaçınılmaz bir biçimde etkilenecektir. Yani, sermaye hareketlerindeki serbestleşme ve artan teknolojik olanaklar, bir yandan ciddi problemleri de beraberinde getirmektedir.

Dolayısıyla, giderek uluslararasılaşan sermayenin kavranmasındaki güçlük ve küreselleşmenin hızlandırdığı vergi rekabeti, elektronik ticaret, sermayenin aşırı hareketliliği gibi yeni koşullar, vergi sistemlerinin yeniden şekillenmesini gerekli

kılmaktadır. Bu nedenle, küreselleşme ile bağlantılı olarak ortaya çıkan bu yeni durumda, sözü edilen faktörlerin vergi sistemleri üzerinde yaratabileceği olumsuz etkilere karşı ne yapabileceği, ortaya çıkan sorunlara nasıl cevap verileceği daha da önem kazanmaktadır.

Artan küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamakta özellikle gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkisini olumsuz etkilemektedir. Bu konuda, yasal düzenleme açısından da yetersiz kalan ülkeler ise giderek daha korumasız hale gelmektedirler.

Küreselleşme süreci, bir yandan toplumlara yeni olanaklar sunarken, bir yandan da yeni eşitsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte, gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerin dünya üretiminden aldıkları paylar arasındaki fark hızla açılmaya başlamıştır.

Küreselleşme, ekonomik ölçeği büyütmede, ürün çeşitliliğini artırmakta, teknoloji transferlerini hızlandırmakla birlikte diğer yandan özellikle gelişmekte olan ülkeler ulusal değerlerini korumak bakımından ciddi güçlük çekmektedirler.

Küresel piyasalardan büyük sermaye ve yatırımları çekmek yönünde ülkeler farklı vergi politikaları benimsemiş ve bu yeni vergi politikaları yeni vergi sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ayrıca, emekten ziyade sermayenin mobilitesinin artması ülkelerin sermaye giriş çıkışlarına uygulayacağı vergisel tedbirlerin de farklılaşmasına neden olmuştur. Kaynakların uluslararası alanda hareketlilik kazanmaları sonucu vergi rekabetinin artması, ülkelerin vergi sistemlerinde bir takım değişikliklere gitmelerine de sebep olmuştur. Bu durum ise küreselleşme süreci içinde vergi sistemlerinde yer alan vergi türlerini, vergi yükünün faktörler arası dağılımını ve vergi oranlarını önemli ölçüde etkilemiştir.

Çalışmanın temel amacı, küreselleşme sürecinin ulusal vergi sistemi üzerindeki etkilerini değerlendirmektir. Çalışmanın birinci bölümünde küreselleşme ile ilgili tanım ve unsurlara yer verilecek ardından küreselleşme sürecinin etkileri incelenmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde, küreselleşmenin vergi sistemleri üzerindeki etkileri yönünde; vergi cennetleri, vergi rekabeti, transfer fiyatlandırmasına yer verilecektir. Bu bağlamda, küreselleşmenin vergileme alanında ortaya çıkardığı sorunların ortaya çıkış biçimleri, özellikleri ve küreselleşmenin getirdiği sorunlara çözüm önerisi olarak Tobin Vergisi üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde ise, vergilemede küresel eğilimlerin Türkiye açısından değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu bağlamda, küreselleşmenin getirdiği ağır yükler, 1980 sonrası Türk Vergi Politikalarına Etkisi, Türkiye'deki Vergi Türlerinde gözlemlenen gelişmeler, uluslararası finansal sermayenin Türkiye üzerindeki etkisi ve küreselleşme bağlamında Türk Vergi Sisteminin eleştirisi açısından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, ülkemizde transfer fiyatlandırmasının yol açtığı tahmini kurumlar vergisi kaybı incelenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

“KÜRESELLEŞME SÜRECİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ”

1) KÜRESELLEŞME KAVRAMININ TANIMI VE OLUŞUMU

1. 1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme, son yıllarda üzerinde çok tartışılan, çok farklı anlam ve değerler yüklenen, farklı tanımlamalara konu olan kavramların başında gelmektedir.

Dünyanın tek bir mekan olarak algılanabilecek ölçüde küçülmesi anlamına gelen bir süreci tanımlayan küreselleşme; ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel değerler çerçevesinde oluşmuş birikimlerin, ulusal sınırlar dışına taşarak dünya geneline yayılması olarak değerlendirilmektedir (Tutar, 2000, s.18).

Küreselleşme, ülkeler arasındaki iktisadi, siyasal, sosyal ilişkilerin yaygınlaşması ve gelişmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin daha iyi tanınması, ülkeler arasındaki ilişkilerin yoğunlaşması gibi farklı görünen ancak birbiriyle bağlantılı olguları içermektedir (Işık, 2002, s.141).

Küreselleşme kavramına yüklenen anlamlar ele alınırken dikkat edilmesi gereken bir hususda, küreselleşme ve uluslararasılaşma eğilimlerinin birbirine karıştırılmamasıdır. Uluslararasılaşma, ulusal ekonomilerin mal ve hizmet alışverişi, emek ve sermaye hareketleriyle karşılıklı birbirine açılması ve dünya pazarıyla ilişki kurması anlamında kullanılmaktadır. Buradaki çerçeve ulusal ekonomilerin dış ilişkileri anlamında kullanılmaktadır. Küreselleşme kavramı ise, ulusal ekonomilerin geri planda kaldığı, ulusal piyasaların dünya piyasasına entegre olduğu süreci ifade etmektedir. Dolayısıyla, uluslararasılaşma bir “açılma”, küreselleşme ise bir “entegrasyon” sürecini ifade etmektedir (Saraç, 2006, s. 3).

Küreselleşme kavramına sahip olunan bakış açısına göre, farklı boyutlardan yaklaşıldığı için bu konuda genel kabul gören bir tanıma ulaşmak güçleşmektedir.

Küreselleşme, ekonomik, sosyal, teknolojik, kültürel, politik ve ekolojik denge açılardan küresel bütünleşmenin, entegrasyon ve dayanışmanın artması anlamına gelmektedir.

Küreselleşme kavramının en çarpıcı özelliklerinden biri, olası etkilerinin çok sayıda ve çeşitli olduğu izlenimini vermesidir. Küreselleşme, yalın toplumsal gerçekleri oldukça aşan spekülasyonlar, varsayımlar, güçlü toplumsal imgeler ve metaforlar üretme kapasitesiyle olağanüstü doğurgan bir kavramdır. Hatta, bir çok düşünürün de belirttiği gibi bu kavramın çok boyutluluğu onu, sınırlarını çizme uğraşını bile zora sokmaktadır. Bu anlamda küreselleşme, her dalında yaygın kullanılan bir kavram olmakla beraber, genellikle bir "durum"dan, daha çok bir "akım"ı veya bir zihniyeti ima eder hale getirilmiştir.

ABD'li ekonomist Timothy Taylor, küreselleşmeye karşı olan tepkilere karşın şunları ifade etmiştir: *"Küreselleşme, ne ulusal ekonomiyi hasta eden bir zehir ne de kâr amaçlı holdinglerin işçileri sömürmek ve çevreye zarar vermek üzere kullandığı bir araçtır. Küreselleşme, ne sömürgeciliğin dönüşü ne de dünya yönetimine erişim anlamındadır. En temel düzeydeki basit anlamıyla küreselleşme, imkân dahilindeki ticarî aktivitelerin sınırlarının genişlemesidir. Coğrafi, teknolojik ya da yasal engellerle kısıtlanmış, satış, satın alma, üretim, borç verme, borçlanma faaliyetleri, daha pratik hâle gelmektedir. Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkabilecek olanakları araştırmak ve çözümlenmek, yıldırıcı bir çaba, esneklik ve değişimi gerektirmektedir. Çünkü küreselleşme, yeni ekonomik olanakların bu tür olağanüstü büyük bir düzen içinde yer almasını kapsamaktadır."* (Arslanoğlu, 2000, s.35)

Giddens' e göre; " Küreselleşme tek bir süreç değil, karmaşık süreçlerin bir araya geldiği olgular kümesidir."

Perranton ve arkadaşları küreselleşmenin dört tür dönüşümle karakterize edilebileceğini öne sürmektedirler (Saraç, 2006, s. 5, 6);

- Sosyal, siyasal, ekonomik faaliyetlerin kıtalar, bölgeler, ulusal sınırlar dışına yayılımı,

- Ticaret, sermaye, emek, yatırım, kültür akımları sayesinde karşılıklı bağımlılığın yoğunlaşması, artması,
- Ulaştırma, iletişim sistemlerinin gelişimi sayesinde mal ve hizmetlerin, sermayenin, emeğin, bilginin dünya ölçeğinde dolaşımının artması, küresel faaliyet sürecinin hızlanması,
- Küresel faaliyet sürecinin hızlanması sayesinde dünyanın herhangi bir yerinde yaşanan olayın, dünyanın başka bir yerinde etki göstererek küresel bir olgu haline gelmesidir.

1. 2. Küreselleşme Konusundaki Teorik Yaklaşımlar

Literatürde, küreselleşme hakkındaki teorik yaklaşımlar; (1) Küreselleşme taraftarları; radikaller, (2) küreselleşme karşıtları; şüpheciler, (3) dönüşümcüler şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Radikallere göre, bilgi ve sermaye akımları tüm dünya genelinde inanılmaz bir hızla gerçekleşmekte ve tüketiciler en kaliteli ürünlere en az maliyetle ulaşabilmektedir. Radikaller, küreselleşme sürecinde ulus devlet anlayışının terk edilmesi gerektiği tezini savunmakla birlikte, ulus devletlerin ulusal ölçekte belirli bir başarı sağlasalar bile, bu onların küresel ekonomiyi yönlendirebilecek güce sahip olduğu anlamına gelmeyeceğini ifade ederler (Saraç, 2006, s.9-10). Ayrıca Amerika'nın küreselleşme taraftarlarından olan Thomas Friedman, küreselleşmenin kaçınılmaz olduğunu, bir tercih olmadığını belirterek bu görüşe katılmaktadır. Bununla birlikte Friedman, devletin küreselleşme süreci karşısında önemini yitirmeyeceğini, kalitesini artırmak zorunda kalacağını ileri sürmektedir (Demirbaş, 2003, s.90).

İkinci olarak şüpheciler ise, küreselleşmenin olumsuz sonuçlarını, ulusal ekonomiler, insani değerler, ulusal egemenlik ve üçüncü dünya ülkeleri açısından göstermeye çalışmışlar, söz konusu görüşe göre sermayenin küreselleşmesi, zengin fakir uçurumunu ve sosyal dengesizlikleri artırmaktadır.

Üçüncü bir görüş olan dönüşümcüler, küreselleşmenin fazla abartıldığını, negatif etkilerinin önemsizliğini gösterme eğiliminde olup, yeni "realite"nin kaçınılmazlığını

vurgulamaktadırlar. Küreselleşme ile sadece devlet güçlerinde azalma olmayacağını, tersine ulusal ve uluslararası küresel alanda devletin daha güçlü hale geleceğini belirtmektedirler (Demirbaş, 2003, s.91).

Tablo 1: Küreselleşme Konusundaki Yaklaşımların Karşılaştırılması

	Radikaller	Şüpheciler	Dönüşümcüler
Küreselleşmenin sürükleyici güçleri nelerdir?	Kapitalizm ve teknoloji	Devletler ve piyasalar	Materyal çokluğu ve artan karmaşıklık
Ulus-devlete neler oluyor?	Zayıflıyor ve yıpranıyor	Yeniden güçlenip önemli hale geliyor.	Değişiyor, artık dünya ölçeğinde tek aktör değil.
Küreselleşmeyi nasıl değerlendiriyorlar?	Tüm insan aktivitelerini yeniden yapılandırıyor.	Uluslararasılaşma ve bölgeselleşme	Bölgeler arası ilişkileri yeniden yapılandırıyor ve karmaşıklştırıyor.
Temel argümanları nelerdir?	Ulus-devlet tarih olmuştur.	Uluslararasılaşma, ulus-devletin kabulü ve desteğine bağlıdır.	Küreselleşme devlet gücünü dönüşüme uğrattırıyor.

(Kaynak: Saraç, 2006, s.12)

Görüleceği üzere, radikaller ve şüphecilerin küreselleşme üzerindeki görüşleri birbirinin tamamen zıttı olup, bu iki görüşün arasında yer alıp her iki görüşün de haklı yanlarının olduğunu belirten dönüşümcüler ise, küreselleşme konusundaki görüşlerini yaşanmakta olan dönüşümün temeline dayandırmaktadırlar (Saraç, 2006, s.12).

Farklı bir yaklaşıma göre ise küreselleşme, Soğuk Savaş döneminden sonra Batı'nın zaferini, yeni bir açılımla dünya geneline yayması olarak nitelendirilmektedir. Bu süreçte uluslararası sermayenin egemenliği kayıtsız şartsız hale gelmekte ve dünya ölçeğinde tekelleşmektedir. Bu yaklaşımı savunanlara göre küreselleşme, emperyalizmin makyajlanmış yeni yüzü olarak karşımıza çıkmaktadır (Boratav, 1995, s. 21).

IMF baş iktisatçılarından Stanley Fischer; küreselleşmeyi, ülkeler ve onların vatandaşları arasında karşılıklı artan bir bağımlılık olarak görmekte, Dünya Bankası baş iktisatçılarından Joseph Stiglitz de, “iletişim maliyetlerindeki azalma sonucu insanın yarattığı yapay engellerin ortadan kalkması, ülkelerin daha yakın entegrasyonda

bulunması” şeklinde tarif etmektedir. Bununla birlikte J. Stiglitz, küreselleşmenin faydalarının yanı sıra negatif yanlarının olduğunu da belirtmiştir. Stiglitz, zengin ülkelerle, fakir ülkeler arasındaki uçurumun giderek açıldığını belirtmekle birlikte, gelişen bir piyasada yaşanan çöküşün, diğer piyasaları da etkileyeceğini vurgulayıp böylelikle oluşan mali kriz salgınında, ülkelerin istikrar ortamından uzaklaşmakta olduklarına işaret etmiştir (Stiglitz, 2006, s. 27, 28).

1. 3. Küreselleşme Sürecinin Oluşumu

Küreselleşme sürecinin oluşumuna ilişkin yaklaşımlar birbirinden oldukça farklı olup, bunlardan bazıları; küreselleşmenin, tarihin başlangıcından beri var olduğu, kapitalizm ve ulus devletin tarihiyle denkleştirilebilecek bir geçmişe sahip olduğuna dairdir. Küreselleşme sürecini besleyen dinamikler arasında, uluslararası ekonominin gelişmesi ve çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması oldukça önemlidir (Köse, 2003, s.7).

19. yüzyılın sonları ile 20. yüzyılın erken dönemlerinde uluslararası ekonomide gelişen farklı iki stratejiden biri sömürgecilik, diğeri serbest ticaret sistemidir. İlkinde sanayileşmiş ülkeler, az gelişmiş ülkelerin kontrolünü ele geçirerek iş gücünü ve doğal kaynaklarını sömürmüştür. Serbest ticaret sistemi ise, müteşebbisler arasındaki sınırsız piyasa ilişkisi üzerine kurulmuştur. 19. yüzyılın sonlarında hızlı sanayileşme ve ekonomik büyüme ivme kazanmış; 20. yüzyılda, hammadde arzı, pazarlama ve yatırım fırsatları sağlayan Amerika için bu durum, dünyanın ekonomik liderliğine geçişte bir rol oynamıştır (Işık, 2002, s. 143-145).

1870-1914 dönemleri arasında ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler artmış, bu dönemde ulaşım, iletişim ağlarının gelişmesiyle dünyanın farklı yerleriyle fiziki temas kurma imkanı ortaya çıkmış, bunun sonucunda ülkeler arasındaki ticaret hızla artmıştır. Dünya ticaretinin artmasında, tarifelerin düşürülmesi, deniz, demiryolu ulaşımının yaygınlaşması ile ülkeler arasında mal fiyatlarında görülen farklılığın azalması etkili olmuştur. Diğer taraftan 1914 öncesinde sermaye hareketleri de hızla artmış, bu hareketler daha çok tahvil ihracı yoluyla demiryolları gibi altyapı ve ulaşım projeleri ile uzun vadeli kamu borçlarının finansmanı üzerine yoğunlaşmıştır. Ancak, 1914’te I. Dünya Savaşı’nın patlak vermesi, 1929’da Büyük Bunalım’ın baş göstermesi ve

sonlarında da II. Dünya Savaşı'nın başlaması küreselleşme sürecini yavaşlatmıştır. Ülkeler dış ticarete sıkı korumacılığa yönelmiş, sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamalar artmıştır. II. Dünya Savaşı'nın hemen sonrasında ise ABD'nin himayesinde tesis edilen Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ve Ekonomik ve İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşların hayata geçirilmesi küreselleşme sürecine ivme kazandırmıştır (Aktan, 2002, parag.3)

Aynı zamanda, II. Dünya Savaşı sonrasında, ABD'nin askeri gelişmesi, politik etkisi ve refahı onu diğer uluslardan üstün kılarak, küresel ekonominin işletilmesi olanağı ABD'ye tanınmış, IMF ve Dünya Bankası ABD'nin etkisi altında çalışırken, dolar uluslararası döviz standardı olarak belirlenmiştir (Işık, 2002, s.143-145).

1970'li yıllar küreselleşme açısından bir dönüm noktası sayılabilir. Ağustos 1971'de Bretton Woods sisteminin çökmesiyle sabit kur sistemi terkedilmiş ve gelişmiş ülkeler ABD, Almanya, İngiltere, Japonya peşpeşe sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaları kaldırmışlardır. Böylelikle, finansal anlamda küreselleşme olağanüstü bir ivme kazanmıştır. OPEC (Petrol İhraç Eden Ülkeler Teşkilatı) petrol fiyat şokları sonrasında Avrupa piyasalarına akan '*petro-dolar*' ların giderek artması ve 1974'ten beri gelişmiş batı ülkelerinde kendini gösteren ekonomik durgunluk büyük miktardaki petro-dolar fonlarının gelişmekte olan ülke piyasalarına akmasına neden olmuştur. 1980'li yılların başından itibaren de gelişmekte olan ülkeler liberalleşme serüvenine katılmış ve gelişmekte olan ülkelerin çoğunda özelleştirme, piyasa ekonomisi, finansal serbestleşme, dünya ile entegrasyon gibi kavramlar eskisine göre çok daha fazla rağbet görmeye başlamıştır. 1990'ların başlarında eski Doğu Bloku ülkelerinin çöküşüyle bu süreç zirveye ulaşmıştır. Uzun yıllardan beri hakimiyetini sürdüren komünist sistem yerini demokrasi ve piyasa ekonomisine dayalı bir sisteme bırakmıştır.

Özetle, I. Dünya Savaşı'na kadar gelişme eğilimi gösteren küreselleşme süreci, 1914-1945 arasında düşüş eğilimi göstermiş ve II. Dünya Savaşı sonrasında tekrar yükseliş trendine geçmiş, 1980'li yıllardan itibaren bu süreç daha da hızlanmış ve 1990'larda zirveye ulaşmıştır (Aktan, 2002, parag. 4-10).

1. 4. Küreselleşme Sürecinde Yer Alan Aktörler

Küreselleşme, çeşitli alanlarda dünyayı etkileyen ve uluslararası yapıyı önemli ölçüde değiştiren bir süreç olarak karşımızdadır. Bu süreçte, ulus devletlerin yönetimde tek ve egemen güç olduğu ulusal ekonomi önceliklerinin yerini, küresel önceliklerin temsil ettiği bir dünya ekonomik sistemi almaktadır. Küresel karakterli sorunlar, küresel dünya düzeninde yeni aktörlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Günümüzde küreselleşme sürecinde oluşan, karar alma mekanizmasını etkileyebilme gücüne sahip dört aktör bulunmaktadır (Saraç, 2006, s. 17).

Bunlar; ulus devletler, çok uluslu şirketler (ÇUŞ), uluslararası kuruluşlar ve hükümet dışı kuruluşlardır. Şimdi bu kuruluşlar ele alınacaktır.

1. 4. 1. Ulus Devletler

Küreselleşme öncesi dönemdeki uluslararası ilişkilerin temel aktörü ulus devletlerdir. Küreselleşme süreciyle birlikte ulus devlet, gerek ulusal gerek uluslararası ölçekte önemli olmakla birlikte, her şeyi belirleyen tek aktör konumunda değildir; aynı zamanda küreselleşme öncesi dönemdeki kadar da egemen ve bağımsız değildir. Günümüzde, uluslararası sistemde, hiyerarşik bir yapı söz konusudur. Bu yapının üst kısmında dünya ekonomisinin gidişatını ekonomik güçlerinin büyüklüğü ile belirleyen gelişmiş ülkeler bulunurken, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler hiyerarşik yapının alt kısmında yer alan ülkelerdir. Bu yapıyı vurgulamak için de merkez ve çevre ülkeler şeklinde ikili ayırım yapılmaktadır. Merkez ve çevre ülkeler arasındaki ilişkiler 5 temel akımda toplanmaktadır. Merkez ülkelerden çevre ülkelere hizmet, teknoloji, sermaye akımları; çevre ülkelerden merkez ülkelere hammadde akımları ve iki ülke grubu arasında karşılıklı olarak gerçekleşen sanayi malları akımıdır. Küreselleşme tüm bu akımların önündeki engellerin kaldırılması olarak değerlendirilebilir. Küreselleşme, bir bakıma liberal ekonomik düzenin uluslararası bir yansıması olarak nitelendirilebilir. Bu nedenle de son yirmi yılda küreselleşme ile birlikte, devletin ekonomide mal ve hizmet üretiminden çekilmesi ve sosyal devlet işlevlerinin sınırlanması talep edilmekte ve ulus devletler kendi ülkeleri içinde günün koşullarına uyum sağlamaya yönelik olarak bazı ekonomik reformlar yapma ihtiyacı duymaktadır (Saraç, 2006, s. 19-22).

Kısa vadeli ve doğrudan yabancı sermayenin asıl amacı kar maksimizasyonu olduğundan bu bağlamda sermaye, üretim maliyetlerinin düşük ve risklerin en az olduğu ülkelere akışkanlık göstermektedir. Böylelikle de, gerek kısa gerek uzun vadeli yabancı sermayeye ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkeler, ekonomi politikalarını, yabancı sermaye girişi sağlayacak şekilde düzenlemektedirler. Neticede, ulus devletlerin uyguladıkları ekonomi politikalarının küresel sermaye birikimi koşullarına bağlı olarak değişim gösterdiği söylenebilir. Nitekim gelişmekte olan ülkelerin ekonomi politikaları, 1930'lu yıllardan 1970'li yılların başına kadar iç talebi canlandırmaya yönelmişken, 1970 sonrası yaşanan krize bağlı olarak ihracata dayalı birikimi gerçekleştirmek üzere dış talep, öncelikli bir yapıya dönüşmüştür. Dolayısıyla kapitalist sistemde, devletin temel işlevi, sermaye birikiminin devamını sağlamak olarak belirginleşmektedir (Kargı ve Özüğurlu, 2007, s. 277, 278).

Modern devletin temel dayanağı olan egemenlik kavramı bugün ülkeler arasındaki sosyal ve politik ilişkileri açıklamada yetersiz kalmaktadır. Klasik anlamda egemenlik, ülkenin iç ve dış ilişkilerindeki mutlak gücünü ifade etmektedir. Bugünkü dünyada ise artık ulus-devlet, karar alma mekanizmasının yegane aktörü olma noktasında gücünü büyük ölçüde yitirmiştir. Küreselleşme sürecinde kapitalizmin bugünkü boyutu, ulus-devleti, ekonominin gelişmesi için uygun bir ölçek olmaktan çıkarmıştır. Yirminci yüzyılın ikinci yarısında egemen olan soğuk savaş ulus-devleti ayakta tutarken, 1990'larla birlikte bu sürecin sona ermesi, ulus-devletin temellerini sarsan bir diğer unsur olmuştur. Sovyetler Birliği'nin çöküşü ile Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) yegane güç haline gelmesi, küreselleşmenin temel siyasi gelişmesini ifade etmekte; doğal olarak da egemen siyasi aktör ulus-devleti tamamen ortadan kaldırırsa da, büyük ölçüde dönüşüme uğratmaktadır. Bu gelişmeyle birlikte hakimiyeti sarsılan devletin, etkin ve sınırlı bir yapıya kavuşturulması üzerine tartışmalar yoğunlaşmıştır. Bu anlamda küreselleşme, ulus devletin potansiyel öneminin ve bağımsızlığının büyük ölçüde azaldığı bir fenomen olarak ortaya çıkmıştır (Cebeci, 2008, s. 27).

1. 4. 2. Çok Uluslu Şirketler

ÇUŞ'ların, genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, işlevlerini bir veya birden fazla ülkede kendi tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler veya bağlı şirketler aracılığıyla ve genel merkez tarafından kararlaştırılan bir işletme politikasına uygun olarak yürüten büyük şirketlerdir (Cebeci, 2008, s. 28).

1960'lı ve 1970'li yıllarda ÇUŞ'lar önem kazanırken, az gelişmiş ülkelerin yöneticileri bu şirketlere kuşkuyla bakıyorlardı. Fakat, ÇUŞ'lar büyümelerini ve yayılmalarını sürdürerek sayıları, 1970'te 7000'den, 1992'de 37.000'e yükseldi ve dünyadaki üretici gücün yaklaşık üçte birini denetler duruma geldiler. ÇUŞ'ların yayılma ve büyüme gerekleriyle, yeni bağımsızlık kazanmış ülkelerin bağımsızlıklarını koruma gerekleri çelişik görünüyordu. Zira, çok ulusluların egemenliklerini arttırdığı koşullarda, ulusal bağımsızlığın tehlikeye gireceği düşüncesi egemendi (Başkaya, 2000, s. 183, 184).

Az gelişmiş ülkelerin bu süreçte ÇUŞ'lara yönelik yaklaşımlarının temelinde söz konusu şirketlerin politikaları yatmaktadır. Çünkü bu şirketler özellikle MAI (Multilateral Agreement on Investment) anlaşmasıyla güç kazanarak ülkelerin politikalarını etkileme gücüne ulaşmışlardır. Geline nokta bu ülkelerin aşılması genelde kapitalist sermayenin özelde ise ÇUŞ'ların hareket alanını genişletmek için zorunlu görülmüştür. Bu amaçla uygulamaya konulan politikalarla ulus devletlerin tasfiyesi amaçlanmış ve sermayeye daha fazla hareket serbestisi sağlanmıştır.

Az gelişmiş ülkelerde ÇUŞ'lara karşı yaklaşımın değişmesi, bu ülkelerin yönetimlerinin kalkınma sorununa yaklaşımlarındaki değişimin bir sonucudur ve onunla uyumludur (Başkaya, 2000, s. 186).

1980 sonrası süreçte teknolojik ilerlemelerin artması ve IMF, Dünya Bankası ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi uluslararası kuruluşların daha serbest bir dünya ekonomisi oluşturma isteği, ÇUŞ'ları bu süreçten en çok etkilenen ve bu süreci en çok etkileyen aktörler konumuna sokmuştur. Ulusal sermayenin uluslararası seviyeye taşınmasını sağlayan ÇUŞ'lar, faaliyet konusunu oluşturan üretim, pazarlama ve finans gibi faaliyetleri küresel ölçeğe yaymaları nedeniyle, günümüzde iktisadi

küreselleşmenin somut bir göstergesi olarak görülmektedirler. Ortak özellikleri ise, birden fazla ülkede faaliyet göstermeleri ki bu faaliyetler, mal ve hizmetlerin, yatırım sermayesinin, personelin, üretim ve yatırım tekniklerinin uluslararası transferini kapsamaktadır. Öte yandan, ÇUŞ'ların temel amacı, merkez ve şubeleri bir operasyon birliği halinde bütünleştirmek ve bunların dünya piyasasındaki faaliyetlerini birbiri ile uyumlu hale getirmektir. Merkez ve çeşitli ülkelerde kurulan şubeler arasında oluşturdukları koordinasyonla, faaliyetlerin ortak bir politika izlenerek gerçekleştirilmesini amaçlamaktadırlar.

Günümüzde, ÇUŞ'ların, ulus devletlerin koruyuculuğu altında daha büyük pazarlar ve ekonomik faaliyet sahaları yaratma çabaları bakımından üst düzey bir noktaya geldikleri görülmektedir. Hızlı küreselleşme süreci içinde, ulusal bağlılığını yitirmeye başlayan sermaye, vergi, iş gücü ve enerji maliyetleri gibi ekonomik avantajların daha uygun olduğu bölgelere doğru hareket etmektedir. Bunların yanında ilgili ülkenin pazarının genişliği, kamu otoriteleri tarafından sağlanan çıkarlar, teknoloji düzeyi gibi nedenlerde sermayenin söz konusu ülkelere doğru kaymasına neden olmaktadır (Cebeci, 2008, s. 29).

Küreselleşme sürecinde önem kazanan husus, özellikle ekonomik faaliyetlerin herhangi bir kısıtlamaya uğramadan, coğrafi bölge ayrımı gözetmeden yayılımı söz konusu olduğundan, ÇUŞ'ların faaliyetleri ile küreselleşme arasında tam bir uyum söz konusudur. Aynı zamanda ÇUŞ'ların sahip oldukları ekonomik güç, sistemin karar alma mekanizmasındaki iktidar ilişkilerini belirleyen önemli bir değişkendir. ÇUŞ'lar sahip oldukları ekonomik güçle dünya ekonomisinde alınan kararlarda etkili olmaya çalışmaktadır. Bu doğrultuda kendi amaçları ile çatışan her tür kararı etkisiz hale getirmek ve lehlerine sonuçlanacak uygulamaları oluşturmak ve desteklemek amacıyla küresel arenada bir baskı unsuru olarak rol almaktadırlar. Faaliyetlerini sağladıkları ekonomik avantajlara göre birçok ülkeye yayabilen ÇUŞ'lar, ortaya çıkan sosyal maliyetleri yerel hükümetlere ve dolayısıyla vergi mükelleflerine yıkabilmekte ve rahatsız edilirlerse gitme tehdidini kullanarak ulus devlet politikalarını etkisiz hale getirebilmektedir (Saraç, 2006, s. 22- 27) .

1. 4. 3. Uluslararası Kuruluşlar

En geniş anlamıyla, çeşitli alanlarda uluslararası düzeyde faaliyet gösteren, ticari amaç taşımayan ve birden çok devleti ilgilendiren, fakat devlet niteliği taşımayan her türlü kuruluştur. Mevcut yapılanmaları itibariyle, “iktisadi işbirliği” ve “iktisadi bütünleşme” amacına yönelebilmektedirler. Özellikle II. Dünya Savaşı sonrası dönemde ortaya çıkan uluslararası sorunlar ve bu sorunlara işbirliğine dayalı çözümler getirilmesi eğiliminin yoğunlaşması, sayısal olarak hızlı artış göstermelerini sağlamıştır. Küreselleşme sürecinde, uluslararası kuruluşlar içinde sahip oldukları konum itibariyle Bretton Woods ikizleri olarak adlandırılan (IMF) ve Dünya Bankası ön plana çıkmaktadır. Diğer yandan aynı toplantıda temelleri GATT olarak atılan ve 1995 yılında önemli bir değişime uğrayan WTO dünya ticaretindeki belirleyici konumu nedeniyle önem taşımaktadır.

Gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelere kıyasla uluslararası kuruluşların aldığı kararları etkileyebilmektedir. Çünkü karar alma mekanizması, oy oranlarına göre işlemektedir, oy oranlarını belirleyen kriter ise, ülkelerin bu kuruluşların bütçelerine yaptıkları katkı paylarıdır. Bu kuruluşların oluşturdukları normlar, onların aktör olmalarında etkilidir, örnek olarak 1990’lı yıllarda yaşanan krizler ve bu kriz dönemlerinde önemli görevler üstlenen IMF belirtilebilir (Saraç, 2006, s. 27-30).

1. 4. 4. Hükümet Dışı Kuruluşlar

Bu kuruluşlar, uluslararası kamuoyuna sahip olmaları nedeniyle, bir diğer aktör grubu olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Hükümet Dışı Kuruluşlar (HDK) kavramı, ulusal hükümetlerin etkisinden bağımsız uluslararası sivil kuruluşları nitelendirmede kullanılsa da, sahip oldukları farklı özellikler ve karmaşık organizasyon yapıları nedeniyle belirgin olarak tanımlanamamaktadır. Literatürde bu kuruluşları belirtmek için, gönüllü organizasyonlar, uluslararası sivil toplum örgütleri, kar amacı gütmeyen özel kuruluşlar gibi ifadeler de kullanılmaktadır. Toplumsal alanın ekonomik, sosyal ve siyasal içerikli konularında; sosyo-kültürel değerlerden işçi hareketlerine, yoksullukla mücadeleden çevreciliğe kadar genişleyen faaliyetleriyle HDK’ lar yerel ve uluslararası gündemi yönlendirmeye yönelik çabalarda bulunmaktadır. Faaliyette buldukları alan

itibariyle ele alındıklarında, yerel ve uluslararası karakterli olmak üzere iki türledürler. Uluslararası karakterli olanlar (Greenpeace, Uluslararası Af Örgütü gibi), küresel konulardaki karar alma sürecini etkileme yönünden, daha etkilidirler (Saraç, 2006, s. 30-33).

1. 5. Küreselleşme Sürecinin Boyutları

1. 5. 1. Küresel Ekonomik Entegrasyon

Küreselleşme ile birlikte, ülkeler arasında ticaret sınırlarının önündeki engeller giderek azalmaya ve ortadan kalkmaya başlamış, uluslararası ticaret hacmi genişlemiş, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere ileri teknoloji transferi artmış, uluslararası finans piyasaları gelişmiş, ülkeler arasında işgücü akımı hızlanmış, yabancı sermaye akışında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu ilişkiler, '*küresel ekonomik entegrasyon*' adı verilen olguyu gündeme getirmiştir. Bu durum kısaca, ülkeler arasında mal, emek, sermaye hareketlerinin artması ve ülkelerin ekonomik işbirliği alanlarının genişlemesi demektir (Aktan, 2002, parag.1).

Uluslararası mal hareketleri: Küresel ekonomik entegrasyonun en önemli boyutunu uluslararası ticaret oluşturmaktadır. Uluslararası ticaretin hacmi ise, ihracat ve ithalatın ayrı ayrı ve/veya birilikte Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya (GSYİH) oranlanması suretiyle belirlenmektedir.

Uluslararası sermaye hareketleri: Doğrudan yabancı sermaye yatırımları, portföy yatırımları ve diğer yatırımlardan oluşmaktadır. Doğrudan yabancı sermaye yatırımları, bir firmanın yabancı bir ülkede doğrudan veya iştirak halinde yatırım yapması ve yatırımın yönetimine katılması demektir. Portföy yatırımları ise, tasarruf sahiplerinin ya da yatırımcının bir kazanç elde etmek için uluslararası sermaye piyasalarından menkul kıymetler satın almaları şeklinde yaptıkları yatırımlardır. Diğer yatırımlar ise, hazine bonosu ve tahvil alım satımıyla oluşan kısa ve uzun vadeli sermaye hareketleridir. Küresel ekonomik entegrasyonun diğer boyutu olan uluslararası sermaye hareketlerinin büyüklüğünü, doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile diğer ülke borsalarında yapılan hisse senedi ve tahvil alım satımı hacmi ile ölçmek mümkündür.

Uluslararası işgücü hareketleri: Küreselleşme, sadece mal ve sermaye hareketleri için değil işgücü için de geçerlidir. Dünya ekonomisinde, iş gücünün giderek daha yaygın bir akışkanlığı söz konusudur (Aktan, 2002, parag. 2-7).

Uluslararası düzeyde sermaye hareketlendikçe, işgücü, mal ve hizmet üretimi sınırlar üstü genişleme göstermektedir. Sermaye hareketlerinin en önemli nedenlerinden birisi işgücü maliyetlerinin düşürülmesidir. Bunun doğal sonucu olarak çalışma hayatı da, ister istemez küreselleşme sürecine girmiştir. İşgücü piyasalarının küreselleşmesi sadece, ücret düzeylerindeki farklılıklarla açıklanamaz. İşgücü piyasalarında yaşanan değişim, işgücünün verimlilik ve nitelik düzeyleri ile üretimin uluslararası örgütlenme sürecine uyum sağlayabilme esnekliği ile doğru orantılıdır. Bir ülkede işgücünün ürettiği ürünün birim maliyetinin düşük olması, işgücü piyasasını küreselleştiren etkenlerin başında gelmektedir (Gerşil, 2004, s.152).

1. 5. 2. Küreselleşme Sürecinin Yarattığı Fırsatlar

İletişim teknolojisinde meydana gelen ve karşılıklı etkileşimi sağlayan gelişmeler, radyo, televizyon, telefon, faks, internet gibi kitle iletişim araçlarındaki hızlı gelişim, bilgi akışını inanılmaz ölçüde hızlandırmış, bilgi akış maliyetlerini asgariye indirmiştir. Böylelikle ülkeleri ve insanları birbirinden ayıran fiziki engeller hemen hemen ortadan kalkmıştır. İletişim teknolojisindeki devasa gelişmeler, üretimin sadece daha uzaktan ve daha süratli olarak yönetimini ve denetimini kolaylaştırmakla kalmayıp; siparişi alıp vermeyi de kolaylaştırmıştır. Aynı zamanda bu süreç, ulaşım, iletişim maliyetlerini düşürerek üretimde işbölümü ve uzmanlaşmaya olanak sağlamaktadır. Bu durum ise, etkinliği ve dolayısıyla verimliliği artırmaktadır. Artan verimlilik ise, gelişmekte olan ülkelerin uluslararası piyasalarda rekabet güçlerinin yükselmesine imkan sağlamaktadır.

Finansal faaliyetlerin küreselleşmesi ile fon talep eden ülkeler ile fon arz eden ülkeler arasındaki ilişkiler hem yoğunlaşmış, hem de çeşitlilik kazanmıştır. Bu çerçevede gelişmekte olan ülkeler, gelişmiş ülke piyasalarına rahatlıkla girebilme ve dolayısıyla getirisi yüksek, riski düşük finansal yatırımlarda bulunabilme imkanına kavuşmaktadır. Ulusal piyasaların ülkenin finansman ihtiyacını karşılamakta yetersiz

kaldığı durumlarda Europara, Eorotahvil gibi uluslararası finansal piyasalar devreye girmekte ve bu piyasalarda oluşan muazzam miktardaki fonlar finansman ihtiyacı olan ülkelerin kullanımına sunulmaktadır. Söz konusu fonlar eğer, etkin ve verimli alanlarda kullanılıyorsa bu ülkeler tasarruf açığını kapatarak kaynak kullanımını genişletecek ve böylece yatırımlarda ekstra bir artış gerçekleşecektir. Bu durum gelişmekte olan ülke ekonomilerinin büyümelerine etki edecektir.

Ayrıca uluslararası ilişkiler yoğunlaştıkça, yerel problemler ve bunların çözümü uluslararası bir boyut kazanmıştır. Artık global düşünüp, yerel ölçekte uygulama felsefesi siyasi kararlarda etkili olmaya başlamıştır (Aktan, 2002, parag. 3-12).

1. 5. 3. Küreselleşme Sürecinin Ortaya Çıkardığı Tehlikeler

Küreselleşme teorisi, dışa açılma, uluslararası sermayenin mobilitesi arttıkça dış sermayenin, dış yatırım gelirlerinin kurumlar üzerindeki vergilerin hafifletileceğini ve ek vergi geliri ihtiyacının yarattığı vergi yükünün de ülke içindeki faktörler üzerine yani bireysel yatırımcıların ve işletmelerin üzerine kaydırılacağını öngörmektedir. Böylelikle, ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız bir vergi politikası belirlemesini güçleştirirken, diğer yandan da tüm ülkeleri aynı anda etkileyen ortak sorunları gündeme getirmektedir. Bu bağlamda küreselleşme, vergilendirme tekniklerini doğrudan etkilemiş, vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, haksız vergi rekabetinin, küresel vergi kaçakçılığının önlenmesi, elektronik yollarla yapılan ticaretin vergilendirilmesi ve ülkeler arasında işbirliği gibi konularda birtakım idari düzenlemeler yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir (Özdemir, 2006, s.10).

Küreselleşme ile birlikte toplam vergi yükünün düşürülmesi, düz oranlı vergilere geçilmesi, gelir vergisi matrahının gelirden tüketime kaydırılması gibi meseleler gündeme gelmekte, dolayısıyla piyasa ekonomisi ve entegrasyonun gerekleri ile uyumlu olmayan bir vergi sistemi kısa dönemde ekonomik krizlere, uzun dönemde de yoksulluğa, işsizliğe, düşük büyüme hızına, bozuk gelir dağılımına yani az gelişmişliğe yol açması ile karşı karşıya gelinmektedir (Akalin, 2001, s.148).

Küreselleşme ile beraber sermaye hareketleri, hem hacimsel olarak artmakta hem de kısa vadeli ve spekülasyon amaçlarına yönelmektedir. Hacim ve karakter açısından

biçim değiştiren yabancı sermaye hareketlerinin özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilediği, bu ülkelerde makro ekonomik istikrarsızlığa sebep olduğu ve finansal krizlerin sorumlusu olduğu sık sık gündeme gelmektedir. Arbitraj peşinde koşan, daha seçici davranan, kısa vadeli ve spekülatif amaçlara yönelen sermaye hareketlerinin hacminin büyümesi, gelişmekte olan ülkelerde finansal kriz potansiyelini artırmaktadır. 1994-1995’ teki Meksika krizi ile 1997’ deki Asya-Pasifik krizi buna örnek gösterilebilir (Aktan, 2002, parag. 3-7).

Vergi uyumsuzluğunun yüksek olduğu ekonomilerde de kamu gelirin yetersiz kalmasının yanında haksız rekabet yaygınlaşmakta, bununla birlikte serbest rekabet rejimi ve dolayısıyla ekonomi etkinliğini kaybetmekte, faiz hadleri yüksek hadlere ulaşmakta, böylelikle yatırımlar azalmakta bu durum da büyümenin düşmesine, gelir dağılımında adaletsizliğe, ekonomik sosyal makro dengelerin bozulmasına yol açmaktadır. Bu şekilde yapısal negatif özelliklere sahip bir ekonominin de krizlerden kurtulup kalıcı ve istikrarlı bir büyüme kavuşamayacağı açıktır.

Clare Short’a göre “dünya genelinde gelir dağılımı eşitsizliğini ve fakirliği azaltmak için kullanılabilecek olan küreselleşme, ülke zenginliğine büyük katkı sağlamaktadır”. Bununla birlikte, küreselleşmenin daha hızlı büyüme, iş alanlarının artırılması, fakirliğin azaltılması anlamında kalkınmaya giden yol olduğu anlayışı zamanla eski şiddetini kaybetmiştir (Özdemir, 2006, s.12-13).

Hızlı zenginleşme dönemlerine bakıldığında özellikle son 20 yılda dünyadaki toplam yaşam kalitesindeki gelişmelere bakıldığında her kesimde yükselme olurken yani herkesin durumu biraz düzelirken eşitsizlikler de hızla büyümüş, eşitsizliklerdeki ara daha fazla açılmıştır. Dünyanın en yoksul ülkesine kıyasla, en zengin ülkesinde kişi başına düşen milli gelir 228 kat daha çok olup, dünya üzerindeki 30’a yakın ülke son 10 yıl içinde 23 kat yoksullaşmıştır. Son 10 yılın verilerine göre, refah düzeyi yükselen ülkeler: ABD, Avrupa Birliği(AB) üyesi ülkeler, Japonya. ABD, AB üyesi ülkeleri ve Japonya uluslararası üretimin % 86’sını, uluslararası ticaretin % 82’sini kontrolleri altında tutarken bu rakam en yoksul 48 ülke için % 1’dir (Ulagay, 2000, s.9).

Küreselleşme ile ülkeler arasındaki ekonomik, siyasi ve sosyo-kültürel entegrasyonun artması, ulus-devletin güç ve etkinliğini azaltmıştır. Ulus- devlet sınırları içindeki fikirlerin akışını ve ekonomik politikaları artık kontrol edememekte ve böylece iç politika araçları etkisini yitirmektedir. Ulus-devlet, yetkilerinin birçoğunu bir taraftan uluslararası kuruluşlarla diğer taraftan da yerel otoritelerle paylaşmaya mahkum olmuştur. Bir zamanlar ulus-devletin sorumluluk alanı içinde yer alan savunma, ekonomik yönetim gibi pek çok alan artık büyük ölçüde IMF, Dünya Bankası, WTO, NATO (Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü) ve Birleşmiş Milletler (BM) gibi uluslararası kuruluşlar ya da bölgesel düzeydeki siyasi ve ekonomik birlikler (Avrupa Konseyi, Avrupa Merkez Bankası gibi) temelinde koordine edilmektedir. Aslında bir taraftan küreselleşme ile tüm ülkelerde demokrasinin gelişmesi amaçlanırken diğer taraftan da gücün uluslararası kuruluşlara devredilmesiyle ülkeler kendi gelecekleriyle ilgili temel kararları almaktan yoksun bırakılmaktadır. Aynı zamanda, küreselleşme sürecinin, gelişmekte olan ülkelerin teknoloji üretir hale gelmesine olanak sağladığını söylemek epey güçtür. Bu ülkelerin ithal teknolojiye bağımlı hale gelen yapısı, sağlıksız dış ödemeler bünyesi ve sık sık dış şoklara maruz kalmaları hala önemini korumaktadır (Aktan, 2002, parag. 1- 3).

Ulusal sınırların dış ticarete, yatırımlara, sermaye hareketlerine açılmasının kendiliğinden yüksek büyümeye, artan istihdama ve yoksullukta azalmaya yol açmadığı, küreselleşme ile kalkınma arasında daima bir açığın oluştuğuna ilişkin görüşler şu noktalarda birleşmektedir (Özdemir, 2006, s.15-17).

- Küresel piyasalar, son derece düzensiz ve seçici bir şekilde çalışırlar, kurallar dünya ticaretini, dış yatırımları, küresel finansmanı elinde bulunduran ÇUŞ'lar ile dünya finansal kaynaklarını kontrolü altında tutan uluslararası bankalar, mali kuruluşlar gibi yeni oyuncuların inisiyatifi altında konular ve IMF, Dünya Bankası'nca çizilen çok boyutlu çerçeve halinde uygulanır.
- Küresel finansal piyasalar esas itibarıyla, istikrarsız piyasalardır, bu nedenle de ülke krizlerinde önemli bir paya sahiptirler.

- Gelişmekte olan ülkelere kısa vadeli sermaye girişlerinin artması, üretimi engelleyip gereksiz ithalata yol açabildiği gibi, kısa vadede oluşabilecek kırılmalı, yüksek büyük sermaye kaçışları sonucu döviz kurlarında şiddetli dalgalanmalara da yol açabilmektedir.
- Küreselleşmenin geliri yeniden bölüştürme etkisi hem ulusal hem uluslararası boyutta büyük olmakla birlikte, negatiftir; piyasayı bozmadan çok kazananları vergilendirip, diğerlerini kollamak pek mümkün olamamaktadır. Bugün de ülkeler arası gelir farklılıklarına bakıldığında dünyanın en zengin yüzde 20'sini oluşturan ülkeleriyle, dünyanın en fakir yüzde 20'sini oluşturan ülkeleri arasındaki rasyo, 1960'lara kadar 30 iken, 1990'larda 60'a, 1995'lerde 82 yükselmiştir.

1. 6. Küreselleşme Süreci İçinde Yaşanan Finansal Gelişmeler

Dünyada küreselleşme süreci içinde, bütün ülkeleri etkileyen finansal gelişmeler, dört başlık altında toplanabilir (DPT, 1992, s.32):

- Dünya çapında bütün finansal piyasalar hızla gelişmektedir. Her ülke mali yapılarını ve mali sistemlerini güçlendirmek için reformlar yapmaktadır.
- Dünya çapında, özellikle ekonomik ve ticari anlamda ama yine de her alanda rekabet artmıştır.
- Bütün gelişmekte olan ülkeler (GOÜ), 1980'den sonra başlayan genel bir eğilim olarak, uluslararası finans piyasalarına daha fazla girmeye başlamışlardır.
- Dünya nüfusunun %78'ini oluşturan Latin Amerika, Güney Doğu Asya ve Avrupa'nın güney sahillerinde yer alan ülkelerde, finansal piyasaların geliştirilmesine özel önem verilmektedir. Bu ülkeler dünya Gayri Safi Milli Hasılasının (GSMH) %12'sine sahiptirler ve dünya sermaye piyasası hareketlerinin %5'in dünya yatırım fonlarının sadece binde 1'ini çekebilmektedirler.

1. 7. Küreselleşmenin Etkileri

Küreselleşme toplumsal yapının iktisadi, siyasi ve sosyo-kültürel boyutlarında etkili olmakta ve kendi gelişim sürecini besleyen dönüşümler meydana getirmektedir.

1. 7. 1. Küreselleşmenin İktisadi Etkileri

İşçi ücretlerinin, uzmanlıkların, üretim alt yapılarının, politik ve ekonomik risklerin teknolojik gelişmeler sayesinde dünya genelinde değerlendirilebilir hale gelmesi, ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesini olanaklı kılmaktadır. Ekonomik anlamda küreselleşme başta ticari faaliyetler olmak üzere “uluslararası ticaret”, üretim faaliyetleri ile ilgili olarak “uluslararası üretim” ve finansal faaliyetler kapsamında “uluslararası finansal akımlar”ın küreselleşmesi şeklinde üçlü bir ayrıma gidilerek değerlendirilebilir (Saraç, 2006, s. 36).

1. 7. 1. 1. Ticari Faaliyetlerin Küreselleşmesi

Ticari faaliyetlerin küreselleşmesi, azalan ulaşım ve iletişim maliyetleri sayesinde piyasa aktörlerinin uluslararası olanakları değerlendirmeye yönelmesiyle gelişmektedir. Ticari faaliyetlerin küreselleşmesi, ülkeler arasında gerçekleşen mal ve hizmet ticaretinde gerek nicelik gerekse nitelik yönünden meydana gelen değişimlere dayanmaktadır. Dolayısıyla, küreselleşmenin uluslararası ticaret boyutu, uluslararası ticaret hacminde meydana gelen artışlar ve uluslararası ticaret yapısında yaşanan dönüşümlerle incelenebilmektedir.

Dünya ticaret hacmi uzun dönemde sürekli genişlemekte, hatta dünya üretimini aşan oranlarda büyümektedir. 1980’li yılların ikinci yarısında yaşanan ekonomik durgunluk ve gelişmekte olan ülkelerde yaşanan borç krizine bağlı olarak dünya ticaretinde bir düşüş yaşanmıştır. Ancak bu süreç hariç tutulduğunda, dünya ticaret artışı 1950’li yıllardan itibaren dünya üretimindeki artışın üstünde gerçekleşmiş ve bu durum artan ekonomik bütünleşmenin bir göstergesi olarak yorumlanmıştır. Dünya ticaret hacmindeki artışların dünya üretiminden daha fazla olması, ticari faaliyetlerin küreselleşme sürecinde önemli bir rol oynadığını göstermektedir (Saraç, 2006, s. 37, 38, 39).

Küreselleşme, ülkeler arasındaki ticaret serbestisinin ve karşılıklı ekonomik bağımlılığın artması ve dolayısıyla ekonomik bütünleşmenin hızlanması olarak tanımlanırsa, sadece olağan bir yayılma ve sınırlar arası ticari faaliyet artışları ile değil, uluslararası ticaret yapısında meydana gelen nitelik değişimleri ile de değerlendirilmelidir. Dünya mal ve hizmet ticaretinde mal gruplarının payı ağırlıklı olmakla birlikte, hizmetlerin mallara oranla ihracat içindeki payı giderek artmaktadır. Bu artışın nedeni ise büyük ölçüde, gelişmiş ülkelerin hizmet ticaretindeki artışlarından kaynaklanmıştır (Saraç, 2006, s. 41).

1. 7. 1. 2. Üretim Faaliyetlerinin Küreselleşmesi

Küreselleşme sürecinde uluslararası üretim faaliyetleri, uluslararası ticarete olduğu gibi hem nicelik hem nitelik yönünden önemli değişimlere uğramaktadır. Dolayısıyla, dünya üretiminde meydana gelen bu artışlar, küreselleşmenin üretim ekseninde de ilerleyen bir süreç olduğu şeklinde yorumlanabilir. Dünya üretim hacminde meydana gelen bu artışlar, mal grupları itibarıyla ele alındığında; uluslararası ticarete meydana gelen gelişmelere benzer şekilde imalat alanındaki üretimin ön plana çıktığı görülmektedir.

Küreselleşme uluslararası üretim artışları sağlamasının yanı sıra, uluslararası üretim yapısında da önemli dönüşümler meydana getirmektedir. Küresel üretim sürecini hazırlayan bu dönüşümlerin nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Dikmen, 2000, s. 86):

- İkinci Dünya Savaşı sonrasında yerleşen kalkınma ideali,
- Ulaşım ve iletişim maliyetlerinin ucuzlaması,
- ÇUŞ'ların dünya ekonomisinde artan rolleri,
- Gelişmekte olan ülkelerin sürüklendikleri borç çıkmazı,
- IMF ve Dünya Bankası gibi küresel ölçekte düzenleme yapma gücüne sahip kuruluşların dünya ekonomisindeki artan rolleri,

- Soğuk Savaş döneminin sona ermesi ve iki kutuplu dünyanın ABD yönlendirmeli tek kutuplu dünyaya doğru değişimi,
- Merkez ülkelerde düşen karlılık ve verimlilik oranları.

Günümüzde, emek-yoğun ve sermaye-yoğun üretim teknikleri yerine, küresel piyasada etkili olabilecek teknoloji tartışılmakta, değişen tüketici profili ve tüketim kalıplarına uyumlu firma teorileri geliştirilmektedir. Ulusal piyasaya yönelik üretim karşısında, küresel nitelikli yerli tüketicilerin bulunması, kaçınılmaz olarak üretim faaliyetlerinin küresel normlara uyumlu hale gelmesi sonucunu doğurmaktadır (Dulupçu, 2001, s. 39,40).

Uluslararası üretim faaliyetlerinin küreselleşmesi kapsamındaki en önemli yapısal dönüşümlerden biri de, doğrudan yabancı yatırımlardır (DYY).

2004 yılında DYY girişleri toplamı olan 648.2 milyar doların ülke grupları arasında dağılımına bakıldığında, gelişmiş ülkelerin 380 milyar dolarlık bir pay aldığı ve bunun yaklaşık olarak yüzde 59'a karşılık geldiği görülmektedir. Bölgeler itibariyle dağılım oldukça orantısızdır, örneğin Afrika kıtasına olan sermaye girişleri toplamı, Japonya ve Kanada'ya yönelen sermaye miktarından küçüktür. 2004 yılı itibariyle Türkiye ekonomisine giren yabancı sermaye miktarı ise, gelişmiş ülkelerle kıyaslanmayacak ölçüdedir (2.7 milyar dolar). Yani küreselleşmenin bu yöndeki gelişimi, merkez ülkelerin sermaye birikim düzeyinin çok uzağında kalan çevre ülkeler açısından pek de geçerli değildir (Saraç, 2006, s. 49).

1. 7. 1. 3. Finansal Faaliyetlerin Küreselleşmesi

Finansal küreselleşme, uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve bunun sonucunda gerek fon arz ve talebinin gerekse mali piyasa katılımcılarının herhangi bir coğrafya sınırlamasına tabi olmadan, kendileri için daha uygun olan mekanlarda işlem yapmasını ifade etmektedir. Finans piyasaları, bilgi yoğun bir işleyiş yapısına sahip olmaları nedeniyle, bilgi ve iletişim teknolojilerinden en fazla yararlanan ve dolayısıyla bu alandaki gelişmelerden en çok etkilenen piyasaların başında gelmektedir. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler, finans piyasalarının etkin çalışmasında

işlem maliyetlerinin düşmesi ve asimetrik bilgi olgusundan kaynaklanan sorunların azalması yönünde çeşitli avantajlar sağlamaktadır (Karahana, 2005, parag. 8).

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere, küreselleşme sürecinde uluslararası sermaye hareketleri yapısında da önemli dönüşümler yaşanmıştır. Genel sınıflandırma içerisinde; DYY’lar, portföy yatırımları ve banka kredileri ve mevduatları toplamından oluşan diğer yatırımların, toplam sermaye hareketleri içindeki payları özellikle portföy yatırımları lehine gelişim göstermiştir.

**Tablo 2: Sermaye Hareketlerinin Gelişimi, 1973-2004
(Toplam Sermaye Hareketlerinin Yüzdesi Olarak)**

	1973-81	1990-97	2000	2001	2002	2003	2004
Doğrudan Yabancı Yatırım	16.8	50.3	35.2	28.9	24.4	15.6	13.2
Portföy Yatırımı	3.8	31.6	33.9	39.4	46.6	46.4	43.5
Diğer Yatırımlar	79.4	18.1	30.9	31.7	29.0	38.0	43.3

(Kaynak: Karahan, 2005, parag. 9)

Uluslararası sermaye hareketleri içinde 1970’li yıllarda banka kredileri ağırlıklı bir paya sahipken, 1980’li yıllarda özellikle DYY’lar ve portföy yatırımları lehine bir gelişme söz konusu olmuştur. 1990’lı yıllarda ise toplam sermaye hareketleri içinde portföy yatırımlarının payı ağırlık kazanmıştır. Meydana gelen bu dönüşüm sermayenin, sadece sanayi ve ticaret sermayesi formlarında değil, “spekülatif sermaye” formunda da önemli bir hareket imkanına kavuştuğunu göstermektedir (Yeldan, 2002, s.20).

Gelişmiş ülkelerde faiz oranlarının düşüklüğü nedeniyle uygun yatırım olanakları bulamayan finansal sermayenin yüksek getiri sağlamasından dolayı GOÜ’lerdeki kamusal finansman ihtiyacını borçlanma aracı ile karşılamaya yönelmesi, finansal piyasaların alan itibarıyla gelişimini sağlamıştır. Finansal liberalizasyon uygulamalarıyla 1980’li yıllarda oluşan bu süreç, GOÜ’lere yönelen uluslararası sermayenin hacmini önemli ölçüde büyütürken, sermaye akışının kanallarını ve böylece söz konusu ülkelere yönelen sermayenin niteliğini de değiştirmiştir. GOÜ’lere yönelik sermaye akımları miktar yönünden artma eğilimine sahipken, diğer yandan spekülatif

karakteri ile ön plana çıkan bono ve tahvil yatırımlarının, üretime yönelik hisse senedi yatırımlarına göre ağırlıklı bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bölgeler itibariyle de ele alındığında, özel sermaye akımlarının ağırlıklı olarak görece güç kazanan ülkelerin yer aldığı Asya ve Avrupa bölgesinde yoğunlaştığı izlenmektedir (Demir, 2001, s.87).

1. 7. 2. Küreselleşmenin Siyasi Etkileri

Siyasi anlamda küreselleşme, siyasal sınırları içerisinde devletin egemenlik sağlama gücünü yitirmesi; yönetim sistemlerinin karşılıklı etkileşiminin artması; demokrasi, insan hakları ve özgürlükler temelinde dış müdahalelerin yoğunluk kazanması, ulus devletin önemini kaybederek uluslararası üst kuruluşların öne çıkması olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda siyasi küreselleşme, bir yandan üst yapıyı oluşturan küresel aktörler arasındaki ilişkilerin, diğer yandan ise alt yapıyı oluşturan devlet-toplum-birey ilişkisinin yeniden tanımlanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşme sürecinin siyasi boyutta ivme kazanmasını sağlayan en önemli gelişme, iki kutuplu dünya düzeninin yıkılmasıdır. Esasen II. Dünya Savaşı Sonrası dönemin temel özelliği olan ABD'nin önderliğindeki Batı Bloğu ve Sovyetler Birliği'nin önderliğindeki Doğu Bloğu arasındaki ekonomik, siyasi, ve askeri çekişmeyle gündeme gelen "Soğuk Savaş" döneminin 1990'lı yıllarda sona ermesi küreselleşme sürecinin siyasi anlamda başlangıcı olarak da görülmektedir. Doğu Bloğu'nun yıkılmasıyla planlı ekonomiler, piyasa mekanizması içinde serbest ticaretin ve yabancı sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir. Bu ise serbest piyasa ekonomisine yönelik güven duygusunu pekiştirmiş ve küreselleşmenin önündeki en büyük siyasi engellerden birinin aşılmasını sağlamıştır (Acar, 2002, s. 25).

1. 7. 3. Küreselleşmenin Sosyo-Kültürel Etkileri

Küreselleşmenin sosyal boyutu, küreselleşmenin kişilerin iş hayatı ve toplumların yaşam kalitesi üzerinde meydana getirdiği etkileri içermektedir. Bu anlamda küreselleşmenin istihdam yapısı, çalışma koşulları, gelir dağılımı ve sosyal güvenlik konularında meydana getirdiği etkilerle mevcut sorunları artırdığı iddia edilmektedir. Küreselleşmenin sosyal boyutu konusunda ele alınan bir diğer konu ise

sosyal eşitsizliğin geçmişte olduğundan çok daha önemli seviyeye ulaştığıdır. Bu durumun temel göstergelerinden biri “yoksulluk”tur.

Yoksulluk, genellikle insanların ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli kaynağa sahip olamama durumu ve yaşamda kalabilmek için gerekli mal ve hizmetlere olan ihtiyaçların karşılanamaması durumu olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik bakımdan yoksulluk ise salt gelirden değil aynı zamanda fırsatlardan da yoksun olmayı içermektedir. Eğitim düzeyinin düşüklüğü, yetersiz beslenme, coğrafi engeller ve sosyal dışlama gibi etkenler, bireyin iş bulmasını zorlaştırdığından bireyin bu yolla sağlayacağı sosyal fırsatlardan da mahkum kalmasına neden olmaktadır. Küreselleşme sürecinde yoksulluk artma eğilimindedir. Küreselleşme süreci, topluluklar arasındaki karşılıklı bağımlılığı artıran özelliği ile kültürel alanda etkileşim sağlamak ve benzer çıkarlar doğrultularında aynı tür kültürel değerleri paylaşan bir uluslararası topluluk oluşturmaktadır. Farklı kültürlerin kaynaştığı böyle bir toplulukta, değer yargılarındaki dönüşümler zaman alsa da özellikle tüketim ilişkileri yönünden yaşam tarzları yenilenmekte ve benzeşmekte, farklı ulusal kültürlerin etkisiyle yetişen bireyler, sahip oldukları kültürel değerlerden ayrılabilmekte ve oluşan kozmopolit kültürün bir parçası haline gelebilmektedir (Koray, 2000, s. 169, 170).

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak özellikle uluslararası iktisadi yapıda meydana gelen gelişmeler, ulus devletin mali sistemini değişime zorlamaktadır. Ulusal mali sistemlerde meydana gelen aşınmanın en somut olarak hissedildiği alan ise vergilendirme olmaktadır. Çünkü küreselleşme, sahip olduğu ekosistemin uzantısı olarak ulusal hükümetlerin vergilendirme yetkisini görece aşındırmaktadır. Vergilendirme yetkisinin aşınması ise, siyasi anlamda ulusal egemenliğin zayıflaması, iktisadi anlamda politika etkinliğinin azalması ve mali anlamda gelir kaybının ortaya çıkması sonuçlarını doğurmaktadır.

Küresel bir ekonomide, teknolojik ilerlemeler sayesinde değerlendirilebilir hale gelen “elektronik ticaretin”in nasıl vergilendirilebileceği, sermaye hareketliliği kapsamında oluşan “finansal spekülasyonlar”ın ne şekilde vergilendirilebileceği, ÇUŞ’lar tarafından vergi yükünün hafifletilmesi amacıyla yapılan “transfer fiyatlandırması”nın nasıl engellenebileceği ve ülkelerin doğrudan yabancı yatırımlar başta olmak üzere hareketli üretim faktörlerini kendi iktidar alanlarına çekmede giriştikleri “vergi rekabeti”nin hangi yönleriyle kimler açısından sorun oluşturduğu ve sorun olmaktan nasıl çıkartılacağına cevaplanması arzulanan sorular arasındadır (Saraç, 2006, s. 81, 82).

2. 1. Küresel Vergi Sorunu Kavramı

Vergilendirme, yetki kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan kamusal bir tasarruftur. Günümüzde vergilendirme yetkisi, ulus devletler tarafından belirledikleri mali sınırlar dahilinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirme alanında ortaya çıkan sorunlar öncelikli olarak ulusal karakterli olmak zorundadır.

Küresel vergi sorunu kavramı, bir yandan ulusal olma özelliği gösteren vergi sorunlarının küresel entegrasyon süreciyle oluşan etkileşim ve karşılıklı bağımlılık kanalıyla tüm dünya üzerine yayılması, diğer yandan ise sürecin gelişimi doğrultusunda

meydana gelen toplumsal dönüşümlerin vergilendirme alanında etkili olarak çeşitli olumsuzluklar oluşturması olarak tanımlanabilir. Günümüzde uzmanlar, ulusal vergi sistemlerinin, küreselleşme sürecinin meydana getirdiği sıra dışı gelişmelere adapte olamadıkları görüşünde birleşmektedir. Ulusal vergi sistemleri genellikle dar kapsamlı bir bakış açısına sahiptir ve vergi sistemleri arasında koordinasyon bulunmamaktadır. Dolayısıyla, sistemler arası koordinasyon eksikliği, sorunların çeşitlenerek artmasında ve kalıcı çözümlerin üretilmemesinde belirleyici bir etken olmaktadır. Söz konusu eksiklik, yaklaşık iki yüz ülkeden oluşan dünya ekonomisinde ulusal hükümetlerin küresel vergi matrahından pay alma yönünde tek taraflı uygulamalara yönelmelerini teşvik etmektedir. Bunun sonucunda, dünya ekonomisinin bazı bölümleri vergilendirilmekteyken, bazı bölümleri vergi dışında bırakılmakta ve önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bu farklılıklar, vergi yükü kapsamında değerlendirildiğinde, mali boşluk anlamına gelmekte ve vergilendirme alanında ciddi sorunlar oluşturmaktadır (Özel, 1998, s.13).

2. 2. Küresel Vergi Sorununun Özellikleri

Küresel vergi sorularının ortak özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Saraç, 2006, s. 82-85);

- Küresel entegrasyon sürecinin gelişimi ekseninde ortaya çıkmışlardır. Küreselleşme öncesi vergilendirme alanında yaşanan sorunlar, ulusal olma özelliği taşımaktadır.
- Tüm ulusal ekonomileri etkileme potansiyeline sahiptirler. Bu durum aynı zamanda, küreselleşme sürecinin doğal bir parçasıdır.
- Birbirlerini yeniden üretebilen özelliğe sahiptirler. Örneğin, vergi rekabetine bağlı olarak vergi cennetlerinin ortaya çıkması, finansal spekülasyonların vergilendirilmesi ile transfer fiyatlandırması eğiliminin artması söz konusu olabilmektedir. Sorunların çözümü ise küresel yönetişimi ve işbirliğini zorunlu kılmaktadır.

2. 3. Küreselleşmenin Vergi Sistemleri ve Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri

Küreselleşme süreci, mobil sermayenin daha az vergi ödeyeceği, bir başka ifadeyle vergi sonrası karın maksimum olacağı yerlere çok hızlı bir biçimde hareket etmesine olanak tanımaktadır. Bu sürece uyum gösteren ülkeler anılan sermayeyi kendilerine çekmek için vergi politikalarını gözden geçirmekte ve yabancı sermayeyi çekmek ve/veya ulusal sermaye kaçışını engellemek için vergi avantajı sağlamaya yönelik başka deyişle vergi yükünü hafifletici çeşitli yollara başvurmaktadırlar. Dolayısıyla, küreselleşme ülkelerin vergileme kapasitelerinin, vergi yüklerinin dağılımının değişmesine önemli etkiler yapmaktadır. Küreselleşme süreci ile birlikte vergilemenin geleneksel yapısında sorun yaşanmasına sebep olan uygulamalar aşağıdaki gibidir (Ay ve Meriçe, 2004, s. 23).

Bu kapsamda, vergi cennetleri, vergi oranı indirimleri (vergi rekabeti), transfer fiyatlandırması küreselleşmenin vergilendirme süreci üzerinde etkileri olarak ele alınacaktır.

2. 3. 1. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti (tax haven), yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek amacıyla ya çok düşük vergi oranı uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terim olup genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezi olarak bilinirler (Yetkiner, 2001, s. 13).

Sermaye piyasasının küreselleşmesi, kıyı ötesi finansal faaliyetlerin öneminin artmasına neden olmuştur. Yapılan tahminlere göre, dünya genelinde elde edilen gelirin üçte biri kıyı ötesi finansal merkez olarak da adlandırılan vergi cennetlerinde tutulmaktadır. Vergi cennetlerinin, sermaye için cazip yatırım olanakları sunması, mali bakımdan zayıf olan gelişmekte olan ülkelere matrah kayıplarına neden olmaktadır (Ferhatoğlu, 2006, s. 84).

Kıyı Bankacılığının (offshore bankacılığı) yapıldığı yerler olarak bilinen ada ülkelerinde, ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı

bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin dışında tutularak, getirilen mali hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık işlemleri gerçekleşmekte olup, kıyı bankaları özel bir banka olmayıp temel olarak diğer bankalar gibi mevduat toplamakta, kredi vermekte ve güvene dayalı işlemler yapmaktadır. İletişim olanaklarının ve internetin tüm dünyada yaygınlaşması ile birçok şirket ve kişi kendi ülkelerinde daha fazla vergi ödemek yerine gözde vergi cennetlerine (offshore bankalara) yönelme eğilimi içine girmişlerdir. Sözcüme 300.000 nüfuslu Bahama Adasındaki offshore bankalarında biriken mevduat tutarı 350 milyar doları bulmuştur (Bahtiyar, 2000, s. 196).

Vergi cennetleri, temelde dört amaca hizmet ederler (Ferhatoğlu, 2006, s. 85):

- Yatırımlar için fonların saklanmasına ve değerlendirilmesine imkan verirler,
- Menkul sermaye iratlarının saklanmasına ve değerlendirilmesine hizmet ederler,
- Hesapların gizli olması nedeniyle vergi yükümlülüklerinin vatandaşı oldukları ülkelerin vergi idarelerinden, banka hesaplarını gizlemelerine imkan verirler,
- Transfer fiyatlaması manipilasyonlarıyla ÇUŞ'ların karlarını minimize etmesine olanak tanır.

OECD düzenlemeleri, bir ülkenin vergi cenneti olarak belirlenebilmesi için ilave olarak üç ana kriter daha belirlemiştir (Gündoğdu, 2007, parag. 1- 4):

- Şeffaf Düzenlemelerin Olmaması: Aynı durumdaki her vergi mükellefi için geçerli olan, açık ve tutarlı vergi yasalarının bulunmaması, muhasebe kayıtlarının düzgün tutulup denetime tabi olmaması vb. (Vergi cennetlerinde, maktu harçlar haricinde, tamamen iş kuracak kişinin ekonomik gücü oranında pazarlığa tabi belirsiz vergi düzenleri bulunmakta, muhasebe kayıtları ya hiç bulunmamakta ya da sadece şirketlerin kendi iç kontrolleri amacıyla ihtiyaç duydukları ölçüde tutulmaktadır.)

- Bilgi Paylaşımının Olmaması: Diğer ülkelerle etkin bir bilgi paylaşımında bulunulmaması, şirketlerin kendi ülkelerindeki düşük vergilemeden sağladıkları faydalar konusunda eksik bilgilendirmede bulunulması. (Vergi cennetlerinde, diğer ülkelerden gelen bilgi isteme talepleri çoğunlukla cevaplanmamakta ya da eksik bilgilendirmede bulunmaktadır.)
- Ülkede Ciddi Ekonomik Faaliyetlerin Olmaması: Ülke ekonomisinin belirgin bir sınai, mali ve ticari alt yapıdan yoksun bulunması. (Vergi cennetlerinde, kurulu şirketler daha çok iki-üç kişiden ibaret personel yapısına sahip bürolardan oluşmakta ya da sadece posta kutusundan ibaret olmaktadır.)

Vergi cennetleri, yükümlülerin vergi yükünü minimize eden uygulamaları ve mali bilgileri diğer vergi idareleriyle paylaşmamaları nedeniyle kurumsal ya da bireysel yatırımcılar bakımından cazip finansal merkezlerdir.

2. 3. 1. 1. Vergi Cennetlerinin Tarihsel Gelişimi

I. Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'de, vergi oranlarının yükseltilmesinden dolayı sermaye, yurt dışına transfer edilmeye başlanmıştır. Başlangıçta sermaye ülkelerinin vergi yükümlüleri, vergi cennetlerine fazla ilgi göstermemişler, daha çok hayat sigortaları, emeklilik fonları gibi kaynaklar vergi cennetlerine transfer edilmişlerdir. Özellikle İngiltere'de yüksek gelir sahibi olanların muhatap oldukları marjinal vergi oranlarının yüksek olmasından dolayı, İngilizlerin vergi cennetlerinin gelişmesinde lider rol oynadıkları belirtilmektedir.

II. Dünya Savaşı'ndan önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar, vergi cennetlerine ayrı bir boyut kazandırmıştır. Bunlar başlangıçta vergi için değil, sermaye için cennet özelliği taşımıştır. Savaş öncesi, Rusya, Güney Amerika, İspanya, Almanya, Balkan ülkeleri sermayelerini, sosyal ve politik karmaşaların etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş boyunca, bu nakit akışı artarak devam etmiştir, savaş sona erdikten sonra, I. Dünya savaşından sonra olduğu gibi, savaşın etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla Kuzey Amerika, İsviçre hariç Avrupa ülkelerinde vergi oranları artmıştır. Diğer ülkelerin, sermayelerini İsviçre'deki bankalara aktarmaları bu ülkenin önemli bir finans merkezi olmasını sağlamış ve vergi

artışı yapmayarak ÷lkeye gelir artışı sağlamıştır. Bu tarihten sonra da o gün için adlandırılmamış bugünkü anlamda vergi cenneti kavramı ve uygulamaları literatürde yer edinmeye başlamıştır (Öz, 2005, s.126, 127).

2. 3. 1. 2. Vergi Cenneti Ülkelerin Genel Özellikleri

Birçok vergi cenneti, küçük ve doğal kaynaklarını kıtlığı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Bu nedenle fiziki yatırımları teşvik edememelerinden dolayı, finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı sağlamaya çalışmakta ve bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunarak, iletişim, ulaşım, otel, ofis, araç ve gereçleri gibi alt yapı hizmetleri sağlayarak birey ve kurumların vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler. Vergi cennetlerinde, yükümlüler vergi kaçırmamakta, mevcut yasalarla yasal olarak vergi ödememektedirler. Halen işletmelere avantajlar sağlayan yaklaşık 40'tan fazla vergi cenneti bulunduğu varsayılmaktadır. Geleneksel vergi cennetleri daha çok adalar grubu üzerinde (örneğin İngiliz Virgin Adaları) ya da ada cumhuriyetlerinde (örneğin Nauru Cumhuriyeti) ya da küçük ülkelerde (örneğin Panama) kurulmaktadır (Öz, 2005, s. 128).

Vergi cennetlerinin coğrafi yüzölçümleri genellikle küçük, nüfusları az olup, turizm ve hizmet sektörü önemli gelir kaynaklarıdır. Sıfır oranda vergi uygulamasalar da, yerel işletmelerden “ücret” almaktadırlar. Yerel çalışanların ve dışardan gelenlerin ücretlerinin vergilendirilmeleri ile bu kişilerin tüketimleri potansiyel olarak önemli bir gelir kaynağıdır. Ayrıca yabancı işletmeler ve çalışanları, yerel mal ve hizmetleri tüketmektedirler. Sonuç olarak bu tür faaliyetler, vergi cennetlerinin ekonomilerine önemli katkı yapmakta ve olumlu dışallıklar sağlamaktadır. Bu nedenle, kıyı bölgesi (off shore) faaliyetleri ekonomilerinde önemli bir yer tutmaktadır (Öz, 2005, s.129).

Vergi cennetleri olarak tanınan vergi düzenleri genelde ortak özellikler taşımaktadırlar. Vergi cennetlerinin yabancı mükelleflere çekici gelen başlıca özellikleri, sıfır vergilemeye kadar varan önemli ölçüdeki vergi avantajları, faaliyetlerde kural ve bürokrasinin yokluğu, asgari düzeyde kambiyo kontrolü ile bankalar ve ticari faaliyetlerle ilgili sırların sıkı şekilde korunması olarak belirtilebilir (Karsan, 1986, s. 56).

Özellikle bankacılık işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için vergi cennetlerinin fiziksel olarak erişimlerinin kolay olması gerekmektedir. Bunun için havaalanı, liman gibi ulaşım hizmetleri yanında telefon, internet, uydu haberleşmesi ile ilgili altyapılar kurulmuş ve kolaylıkla kullanılabilir yapıdadırlar (Demir, 2002, s. 43).

Vergi cennetlerinin kullanımı, gelişmiş ülkeler bakımından irat, servet ve sermaye değer artış kazançları üzerinden alınacak vergilerin gecikmesine ya da yok olmasına yol açmakta, gelişmekte olan ülkeler açısından şimdilik gelir ve servetlerin gizlenmesine neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkelerde yatırım yapan işletme ve bireylerin ortak amacı, ekonomik olarak karlarını maksimize etmektir. Vergi yükünün azaltılması, vergi cenneti ülkelerde yatırım yapılmasının önemli bir nedenidir. Ancak vergi dışında başka nedenlerle de bireyler ve kurumlar vergi cennetlerinde yatırım yapmaktadırlar. Zayıf ekonomisi olan ve yeterince gelişmemiş bankacılık sistemine sahip ülkelerde yaşayan varlıklı bireyler ile işletmeler, ulusal para birimi değerinin iniş ve çıkışları ile bankalarla olan ilişkilerinde ekonomik koşullardan kaynaklanan yaşayacakları sorunlar nedeniyle varlıklarını yurt dışında tutmak istemektedirler. Bu durum onlara aynı zamanda, kambiyo kontrollerine tabi olmama olanağı sağlamaktadır (Karsan, 1986, s. 57-60).

Nitekim, AB Vergiden Sorumlu Komisyon Üyesi Algirdas Semeta, son açıklamasında vergi cennetlerinden dolayı AB'nin uğradığı vergi kayıp ve kaçığının yıllık 1 trilyon dolar olduğunu ifade etti (Şimşek, 2013, parag. 1).

2. 3. 1. 3. Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri

Vergi cennetleri, sağladıkları önemli vergisel avantajlar, bu yerlerde faaliyette bulunulmasının en önde gelen nedenidir. Vergi cennetleri ya bütün ya da belirli gelir unsurları üzerine vergi koymamakta veya vergi cennetini kullananların gelirlerini beyan etmeleri gereken ülkeler tarafından konulan vergiyle kıyaslandığında, düşük bir efektif vergi oranı uygulamaktadır. Vergilerin yokluğu veya düşük olması, yabancı banka veya ÇUŞ'ları bu ülkelere çekme politikasının bir parçasıdır (Günaydın, 1999, s. 77).

Bu ülkelerde, yasal vergi oranları düşük olmamasına rağmen efektif vergi oranları düşüktür. Vergi cennetleri ülkeler uyguladıkları vergi sistemlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Öz, 2005, s.130-132):

- Verginin Olmadığı Ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde, kazanç, irat ya da servet üzerinden hiçbir şekilde vergi alınmamaktadır. Bu ülkelerde devlet gelirleri, kuruluş aşamasında alınan ücretlerden ya da faaliyetin devamı süresince alınan yıllık ücret gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu ülkelere, Bahama, Bermuda ya da Cayman Adaları örnek verilebilir.
- Yurt Dışı Faaliyet Kazançları Üzerinden Vergi Alınmayan Ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurt içi faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır. Bu ülkelere, Panama, Liberya, Cebeli Tarık, Isle of Man gibi ülkeler örnek olarak gösterilebilir.
- Düşük Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler: Bu ülkelerde, kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak, vergi oranı oldukça düşüktür. Bu ülkelere, Kurumlar Vergisi (KV) oranının % 4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum Kesimi örnek gösterilebilir.
- Özel Vergi Rejimleri Olan Ülkeler: Bu ülkelerde gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır. Ancak belirli tipteki şirketlere veya işlemlere vergi avantajları sağlanmaktadır. Örneğin, gemicilik ya da film yapım işletmelerinin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmamaktadır. Panama gemicilik işletmelerine ve Barbados uluslararası finansal şirketlere özel vergi uygulamaları sunmaktadır. Örneğin, Panama'da genel KV % 30 olmasına rağmen, uluslararası gemicilik faaliyetlerinden elde edilen kazançlar vergiye tabi olmamaktadır.

2. 3. 1. 4. Türkiye'de Vergi Cennetlerine Karşı Getirilen Düzenlemeler

OECD'nin 2000 yılı Raporunda üye ülkelerde yer alan tercihli rejimler arasında Türkiye'den iki rejim yer almıştır. İstanbul Kıyı Bankacılığı ile Serbest Bölge

Rejimleridir. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi, 2002 yılında kaldırılmıştır. Serbest Bölge Uygulamalarının ise daha sonra yapılan kapsamlı incelemeler sonucunda, vergi rekabetini olumsuz etkilemediği sonucuna varılmıştır.

1980'lerde başlayan serbestleşme politikaları sonucunda, ithalat ikamesi politika yerine ihracat stratejisi uygulamaya başlayan Türkiye ekonomisinde, kamu maliyesinin mevcut sorunlarına ilave olarak bu açılım sonucunda ayrıca küresel vergi rekabetinin etkisinden kaynaklanan sorunlar da yaşanmaya başlanmıştır. Bunlarla mücadele amacıyla bazı düzenlemeler vergi yasalarına girmeye başlamıştır (Öz, 2007, s.40).

Türkiye'de son dönemlerde yapılan yasal düzenlemelerde, vergi cenneti ülkelere karşı devletlerin tek taraflı olarak uyguladıkları yöntemler yer almaya başlamıştır. Bu yöntemler; "Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj Uygulaması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hükümleri Uygulanması, Zararlı Vergi Rekabeti Uygulayan Ülke ve Bölgelerin Belirlenmesi" dir.

Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj Uygulaması ile ilgili 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (7) numaralı bendinde, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup yapılan ödemelerin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına stopaj uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır. Bu düzenlemede, tam mükellef kurumların, Bakanlar Kurulu'nca yayımlanacak listede yer alan ülkelerde bulunan iş yerlerine yaptığı ödemeler de stopaj kapsamına dahil edilmiştir (Eyüpgiller, 2007, s.127). Bu nedenle, söz konusu ülkeler dışında vergi

cenneti niteliğinde de olsa başka ülkelere yapılan ödemeler ilgili madde kapsamında değerlendirilmeyerek, stopaj kapsamına girmeyecektir (BDK, 2013, s. 258).

2. 3. 2. Vergi Rekabeti

Küreselleşme sürecinde bazı üretim faktörlerinin mobilitesinin artması karşısında, ulusal vergi sistemleri açısından vergi yükünün düşürülerek vergi tabanının genişletilmesi yönündeki uygulamalar tercih edilir hale gelmiş ve sonuçta vergi, bir rekabet unsuru olma özelliği kazanmıştır. Küreselleşmenin oluşturduğu yeni rekabet sürecinde, oluşan sorunun temelini rekabetçi vergi politikaları oluşturduğundan söz konusu olumsuzluklar, “zararlı vergi rekabeti” olarak da adlandırılabilir. Vergi rekabeti; mobil üretim faktörlerine, indirim, istisna, muafiyet, vergi erteleme, hızlandırılmış amortisman vb. vergisel ayrıcalıklar sağlanarak, teşvik sağlanması şeklinde tanımlanabilir (Saraç, 2006, s.108, 111)

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsuru olduğu söylenebilir. Birincisi; vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak, yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır. İkincisi; vergi rekabeti uluslararası rekabeti içerir. Vergi rekabetinde yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gideceklerdir. Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, dışa açık ekonomilerde optimal vergilemeden farklıdır. Üçüncüsü ise, vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmesidir. Yapılan ampirik çalışmalarda da yatırım kararlarının, vergi politikalarına duyarlı olduğu kanıtlanmıştır. Özellikle yabancı doğrudan yatırımlar, yüksek efektif vergi oranlarına daha fazla negatif reaksiyonda bulunurlar (Giray, 2005, s. 95-96).

Vergi rekabeti, tanımları çerçevesinde ele alındığında şu özelliklere sahip olduğu görülebilmektedir (Saraç, 2006, s. 112):

- Vergi rekabeti mobil üretim faktörlerini hedef almaktadır: Mobilitesi olmayan üretim faktörleri, vergi rekabetine konu olma özelliğine sahip değildir. Bu kapsamda, sermaye ve nitelikli işgücü mobiliteye sahip olduklarından kolaylıkla vergi rekabetine konu olmaktadır.

- Vergi rekabetinin aktörleri, vergilendirme yetkisine sahip otoritelerdir: Günümüz küresel ekonomisinde vergi rekabetinin aktörleri, ulus devletlerdir. Ayrıca vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda günümüzde ulus devletler dışında herhangi bir siyasi veya idari oluşum söz konusu değildir.
- Vergi rekabetinde vergi yükünün hafifletilmesi bağlamında çok sayıda araç kullanılabilir: Vergi rekabetinde, piyasadaki fiyat rekabetine benzer şekilde vergi yükünün düşürülmesini sağlayan vergi oranı indirimleri, vergi ayrıcalıkları ve mali teşvikler sağlanması veya ürün kalitesinin geliştirilmesine benzer olarak kamu hizmetlerinin iyileştirilmesi araç olarak kullanılabilir.
- Vergi rekabeti, talep edenlerin rekabetidir: Piyasa rekabetinde rekabetin aktörü, üreticiler “arz edenler” olarak rekabet sürecine eklenmekte, rekabet anlayışı da kar maksimizasyonuna dayanmaktadır. Oysa, vergi rekabetinde mobil üretim faktörleri devreye girdiğinden bu anlamda “talep edenler”in rekabeti söz konusu olmaktadır.
- Vergi rekabeti, “kazanma” motifinden bağımsız değildir: Rekabet, kazanan ve kaybedenlerin olduğu bir yarış niteliğinde olduğundan vergi rekabetinde de kazananların sağladığı avantajlar ile kaybedenlerin yüklendiği dezavantajlar söz konusudur ve bu durum maliye literatüründeki mali dışsallıklar konusuyla yakından ilgilidir. Böylelikle, vergilendirme yetkisine sahip ulus devletler, rekabet içerisine girmekte, rekabetin amacı da hareketli üretim faktörlerini ulusal sınırlar içerisine sokmak olup, bu süreçten de kazanan ve kaybeden tarafların bulunduğu söylenebilir.

2. 3. 2. 1. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması

Vergi rekabeti; idareler yönünden, ölçekleri yönünden, vergilerin yapısı yönünden ve etkileri yönünden sınıflandırmaya tabi tutulmakta olup çalışmamızda bu sınıflandırmalardan idareler yönünden yapılan sınıflandırma “yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti” etkileri yönünden “yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti” başlıkları altında incelenecektir.

2. 3. 2. 1. 1. Yatay ve Dikey Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya bağımsız ülkenin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi şeklinde açıklanabilir.

Literatürde aynı düzeydeki idareler arasındaki vergi rekabeti, üretim faktörlerinin, firmaların ve bireylerin bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Üretim faktörlerinin ve ekonomik birimlerin bu hareketliliği ise idareleri faaliyetlerinde daha etkin olmaya zorlarken, kaynakların yeniden tahsisi amacıyla toplanan vergilerin etkinliğini azaltabilmektedir.

Farklı yönetim kademeleri arasındaki vergi rekabeti olarak tanımlayabileceğimiz dikey vergi rekabeti, yatay vergi rekabetinin aksine sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin bölgelerarası hareketliliğine dayanmamaktadır. Dikey vergi rekabeti, hem merkezi idarenin hem de yerel idarenin aynı vergi kaynağını birbirinden bağımsız olarak belirleyecekleri vergi oranıyla vergi kapsamına alma çabası olarak tanımlanabilir (Ferhatoğlu, 2006, s.79, 80).

2. 3. 2. 1. 2. Yararlı ve Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, vergi yükünün düşürülmesi yönünde rekabete taraf olanlar açısından elde edilen sonuçlar bağlamında “yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti” şeklinde olabilmektedir.

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok kamu tercihi teorisi ile ilişkilendirilmiş çalışmalarda kendisini göstermektedir. Kamu tercihi teorisine göre; vergi rekabeti, toplumun refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir. Bunun nedeni ise, vergi rekabetinin bürokratların *rant kollama* faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır (Ferhatoğlu, 2006, s. 85).

Modern vergi rekabeti teorileri, verimsiz kamu harcamalarındaki azalmayı vurgulamakta ve vergi rekabetini, devletleri sundukları kamu hizmetleri için olması gereken fiyatı vermeye zorladığı için faydalı olarak görülebilmektedir. Yine vergi

rekabeti özellikle bütçe aşırılıkları mevcut ise ilke olarak vergi ve harcamalar için doğru kararlar verilmesine olumlu etkide bulunmaktadır. Bu nedenle ülkeler arasındaki rekabet güçlü çıkar grupları ve politikacıları sınırlayarak, ülkeler arasında gerçekte dibe doğru yarışa değil yukarıya doğru yarışa neden olmaktadır. Ayrıca, marjinal vergi oranları düşerken, vergilendirilebilir matrahlar büyümektedir.

Ülkelerin izlediği rekabetçi vergi politikalarının hareketli üretim faktörleri üzerinde saptırıcı etkiler meydana getirmesi ve bu bağlamda ülkelerin birbirleri üzerine olumsuz mali dışsallıklar oluşturmasıdır. Anılan bu mali dışsallıklar ise genelde vergi matrahlarındaki aşınmanın neden olduğu hasılat kayıplarından oluşmaktadır. Vergi hasılatında oluşan kayıplar ise, vergi rekabetinden olumsuz etkilenen ülkeleri ilgilendirmektedir. Ayrıca vergi rekabeti, kamu hizmetlerinde bedavacılık sorununun ortaya çıkması ve vergi adaletinden uzaklaşılması bağlamında rekabeti yönlendiren ülkeler açısından da çeşitli olumsuzluklar oluşturabilmektedir (Öz, 2005, s. 58, 59).

2. 3. 2. 2. Küreselleşme ve Vergi Rekabeti

Küreselleşme sonucu artan ekonomik entegrasyon, birey ve işletmelere yabancı ekonomik fırsatların avantajlarından yararlanma konusunda daha fazla serbestlik kazandırmaktadır. Böylece yabancı ülkelerde şube açma veya merkezi yurt dışına taşıma, firmalar için kolaylaşmaktadır. Hem döviz hem de sermaye hesaplarının liberalizasyonu firmaların hareketliliğini artırmıştır. Dalgalı döviz kuruna adaptasyonun yaygınlaşmasıyla yatırım akışını serbestleştirecek sınırlar açılmıştır. Hızlı gelişmelerin yaşandığı “iletişim”, “enformasyon” ve “teknoloji” kavramlarıyla paralel bir seyir izleyen küreselleşme sürecinin temel niteliklerinden olan liberalizasyon ve artan üretim faktörleri hareketliliği vergi politikalarında değişim yaratmıştır. Küreselleşme, geniş bir vergi matrahı ve düşük vergi oranları üzerine odaklaşan vergi reformlarının arkasındaki itici güçlerden birini oluşturmaktadır. Özetle bu reformların çoğu yeni global çevreye vergi sistemini adapte etme gereksiniminin bir sonucudur.

Maliye politikası üzerinde küreselleşmenin etkileri “etkinlik hipotezi” ve “tazmin hipotezi” olarak adlandırılan iki hipotezle açıklanmaktadır. Etkinlik hipotezi, hareketli faktör ve mallar için hükümetlerin rekabeti ve ulusal devlet kavramındaki

erozyonu açıklamaktadır. Vergi rekabeti, etkinlik hipotezi ile ilgilidir. Tazmin hipotezi, hükümetlerin küreselleşmeden dolayı artan ekonomik risklere karşı vatandaşlarını korumak için, refah devletini geliştirmelerini önerir (Giray, 2005, s. 102).

2. 3. 2. 3. Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleri

Uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin kendi sınırları içerisinde ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ve kurumların seçimlerini etkileyen diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerine karşılık vermesi ya da diğer ülkelerdeki sermayeyi çekebilmek için cazip vergi hükümleri uygulaması şeklinde ifade edilebilir. Bu bağlamda yükümlünün vergi yüküne etki edecek düşük vergi oranları, istisna ve muafiyetler ile vergi ertelemelerinin yanı sıra vergi yükünün azalmasına dolaylı olarak etki eden transfer fiyatlaması manipülasyonları, yükümlü yararına idari uygulamalar ve elektronik ticarete olanak tanıyan güçlü bir teknolojik alt yapı ülkeler arasında vergi rekabetinin sürdürülmesinde kullanılan araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Ferhatoğlu, 2006, s. 85).

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması, ulusal vergi sistemlerini vergiyi doğuran olayların tespit edilerek vergilendirilmesi konusunda zor durumda bırakırken yabancı sermayeyi çekme konusunda da önemli fırsatlar sunmaktadır.

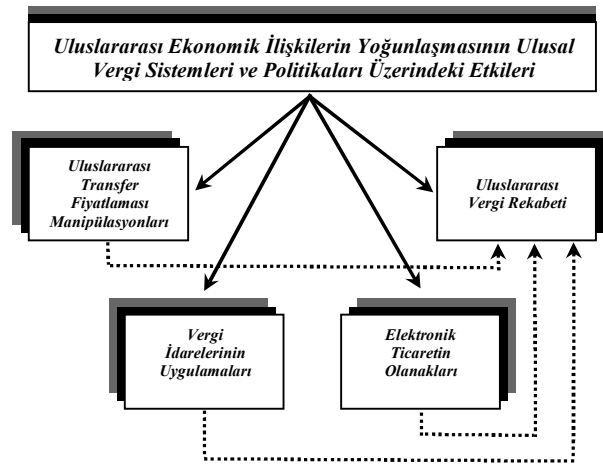
Ülkeler vergi sistemlerini ve vergi idarelerini, doğrudan yabancı sermaye ve portföy yatırımları çekebilmek için yapılandırabilecekleri gibi nitelikli işgücünün temini ya da ÇUŞ'ların faaliyet gösterdiği finansal ve iş merkezi haline gelme amacıyla da biçimlendirebilirler. Bu amaçlarla girişilen ve yoğunlaşan uluslararası ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası vergi rekabetinde başarılı olabilmek, bu gelişmenin ulusal vergi sistemleri açısından diğer sonuçları olan uluslararası transfer fiyatlaması, vergi idaresinin işlemleri ya da elektronik ticaretin sunduğu olanaklardan faydalanmaya bağlıdır (Uyanık, 2001, s. 25).

Bu bağlamda uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının vergi sistemleri ve vergi politikaları üzerindeki etkileri olarak nitelendirilebilecek uluslararası transfer fiyatlaması manipülasyonları, vergi yükümlülerine avantaj sağlayacak vergi idareleri

uygulamaları ve elektronik ticaretin sunduğu olanaklar; yine bu etkilerden biri olarak görülen uluslararası vergi rekabetinin sürükleyici gücü olarak nitelendirilebilir.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ulusal vergi sistemleri ve politikaları üzerindeki etkileri aynı zamanda bu etkilerden biri olan uluslararası vergi rekabetinin başarıyla sürdürülmesi için gerekli araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilişki Şekil 1’de olduğu gibi ifade edilebilir (Ferhatoğlu, 2006, s. 86).

Şekil 1: Uluslararası Vergi Rekabetinin Sürükleyici Güçleriyle İlişkisi



2. 3. 2. 4. Vergi Rekabeti Uygulamaları

1980’ler boyunca batı dünyasında önemli vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Reformlar sürecindeki, temel dalgalanmalar 1980’lerin ortalarında olmakla birlikte, 1990’ların ortalarında da devam etmiştir. Birçok ülkede tartışmaların odağını oluşturan kurumlar vergisi oranları düşürülmüştür. 24 OECD üyesi ülkenin 18’i, kurumlar vergisi oranlarını azaltmıştır. 1986-1990 yılları arasında, Amerika’nın yanı sıra diğer önemli sanayileşmiş ülkelere örnek Almanya % 6, Fransa % 8 ve Japonya’da % 5.5 puan vergi indirimine gitmişlerdir. Bu ülkelere en dikkat çeken, kurumlar vergisi oranını % 52’den % 28’e düşüren İsveç olmaktadır (Öz ve Yaraşır, 2009, s. 11).

Tablo 3: AB ve Diğer Bazı Ülkelerde En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (%) 1986-2007

Ülke	1986	1991	1995	2000	1986-2000 Değişme	2007
Avusturalya	49	39	33	34	-15	30
Avusturya	30	30	34	34	4	25
Belçika	45	39	39	39	-6	33,99
Kanada	36	29	29	28	-8	19,5
Danimarka	50	38	34	32	-20	28
Fransa	45	42	33	33	-12	33,33
Almanya	56	50	45	40	-16	39,78
Yunanistan	49	46	40	40	-9	25
İrlanda	50	43	40	24	-26	12,5
İtalya	36	36	36	37	1	37,25
Japonya	43	38	38	27	-16	30
Hollanda	42	35	35	35	-7	25,5
Norveç	28	27	19	28	0	28
Portekiz	47	36	36	32	-15	25
İspanya	35	35	35	35	0	32,5
İsveç	52	30	28	28	-24	28
İsviçre	10	10	10	8	-2	8
Türkiye	46	49	25	33	-13	20
İngiltere	35	34	33	30	-5	30

(Kaynak: Öz ve Yaraşır, 2009, s. 12)

Genellikle kurumlar vergisi oranlarını azaltma yoluyla yabancı sermayeden daha fazla pay almak düşüncesini küçük ve gelişmekte olan ülkelerde daha sık görmekteyiz. Vergi indirimleri sadece kurumlar vergilerinde değil, kişisel gelir vergisi oranlarında da söz konusudur. OECD'nin gelişmiş ülkelerinde bu oranlar Tablo 4'de verilmektedir. Ancak yapılan indirimler verilen tablolardan da görüldüğü gibi kurumlar vergisi oranlarında daha hızlı ve daha fazla olmuştur. Burada bilinen şudur ki, sermaye üzerinden alınan vergilerde bir azalma söz konusu iken, emek üzerinden alınan vergilerdeki yük artmaktadır. Yani vergi rekabeti emek aleyhine sermayeyi korumaktadır. Ülkeler artık bu süreçte servet vergilerini ve yabancıların faiz, kar payı

ve diğer yatırım kazançları üzerinden alınan vergileri azaltmakta veya tamamen kaldırmaktadırlar. OECD'nin çoğunlukla sanayileşmiş ülkelerinde kişisel gelir vergilerindeki ortalama üst vergi oranı 1980'den beri % 20 oranında düşürülmüştür. Vergi rekabetinin bir sonucu olarak, servet üzerinden alınan vergilerin kaldırıldığı veya azaltıldığı görülmektedir (Öz ve Yaraşır, 2009, s. 18)

Tablo 4 : En Yüksek Kişisel Gelir Vergisi Oranları (%) 1986-2007 (Ulusal ve Yerel Vergiler)

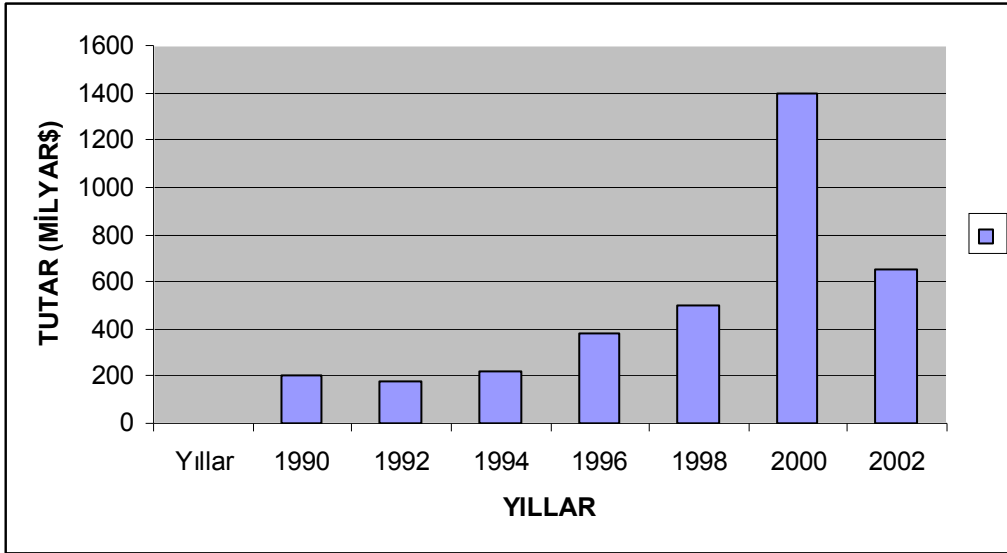
Ülke	1985	1990	1995	2000	2007
Avusturalya	60	49	47	47	47
Avusturya	62	50	50	50	50
Belçika	76	55	58	58	50
Kanada	50	44	44	44	29
Danimarka	73	68	64	59	59
Fransa	65	53	51	54	48.09
Almanya	65	65	66	59	42
Yunanistan	63	50	45	43	40
İrlanda	65	58	48	42	41
İtalya	81	66	67	51	43
Japonya	70	65	65	50	40
Kore	65	60	48	44	39
Hollanda	72	72	60	52	52
Norveç	64	54	42	48	51.3
Portekiz	69	40	40	40	40
İspanya	66	56	56	48	45
İsveç	80	72	58	51	56
İsviçre	33	33	35	31	31
İngiltere	60	40	40	40	40
Amerika	50	33	42	42	35
Türkiye	63	50	55	45	35

(Kaynak: Öz ve Yaraşır, 2009, s.19)

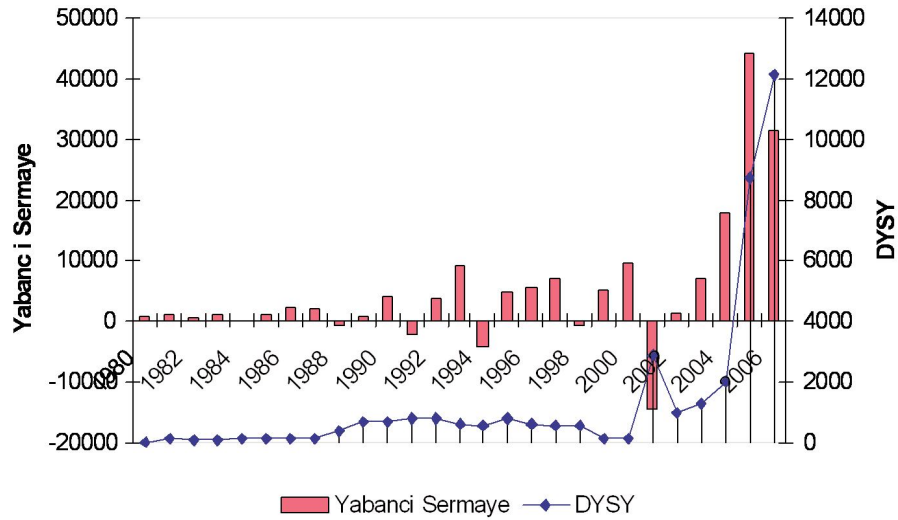
Yapılan bu düzenlemeler sonucu Şekil:2 ve 4'de görüldüğü gibi dünya genelinde yabancı doğrudan yatırımlar ve portföy yatırımlarının akışı artmıştır. Özellikle 2000

yılında akış oldukça yükselmiş, daha sonra azalmıştır. Bu düşmeye rağmen, her iki yatırım türünde de akış, 1990'daki düzeyden daha yüksektir (Giray, 2005, s.108, 109).

Şekil 2: 1990-2003 Dünyada Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı



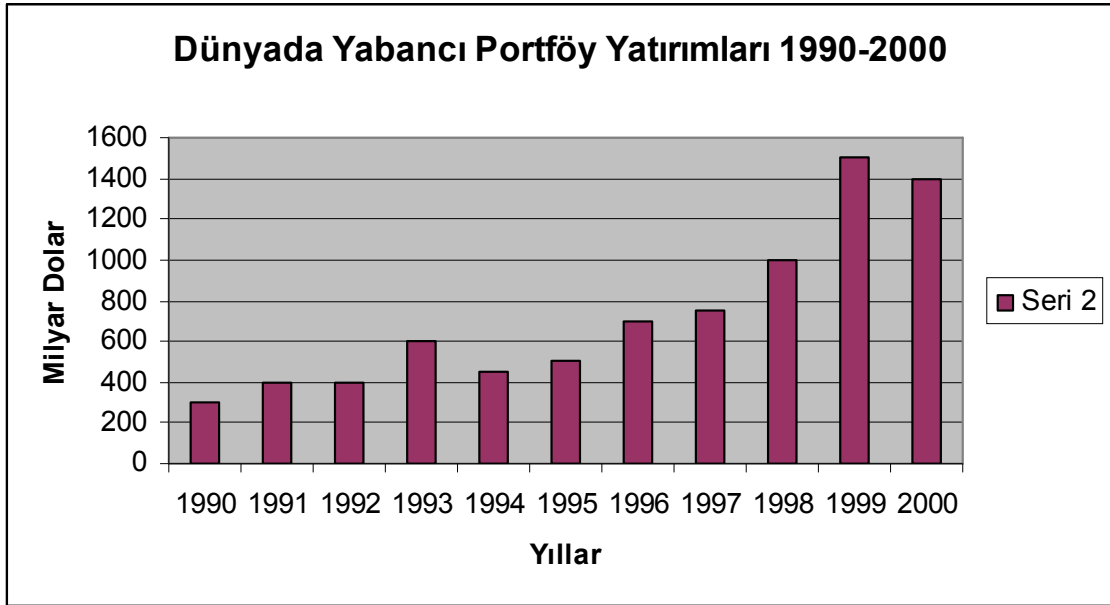
Şekil 3: Türkiye’de Yabancı Doğrudan Yatırım Akışı



Şekil 3’de görüldüğü üzere, DYY 1992 yılına kadar artış eğilimi göstermiş, 1994 Ekonomik Krizi’nin etkisiyle azalma eğilimine girmiştir. Kayda değer bir husus, 1996 yılında yürürlüğe giren AB ile Gümrük Birliği sürecinde Türkiye’ye yönelik sermaye hareketlerinde, özellikle DYY’de beklenen artış gerçekleşmemiş ve DYY’nin miktarı

1995 yılına göre izleyen yıllarda düşüş göstermiştir. 1997 Güneydoğu Asya'da başlayan ve 1998'de Rusya'da patlak veren ve küresel boyut kazanan finansal krizin etkisiyle DYY en düşük seviyelere inmiştir. 1999'da yaşanan Marmara Depremi, Türkiye'nin en önemli sanayi bölgesini vurmuş ve DYY daha da gerilemiştir. 1999 yılı sonunda IMF ile Stand-By anlaşmasının imzalanması ve Güçlü Ekonomiye Geçiş Programının hayata geçirilmeye başlanması, enflasyon ve faiz oranlarını düşürmede izlenen politikaların başarılı sonuçlarının alınması, 2000 yılındaki GSM ihalesinin başarılı bir biçimde sonuçlandırılması 2001'de Cumhuriyet tarihinin en büyük yabancı sermaye girişinin yaşanmasına neden olmuştur. Ancak 2001 Krizi, 2002 yılındaki girişleri azaltmıştır. 2003 ve izleyen yıllarda söz konusu artış devam etmiştir. Dünya finans piyasalarında türev piyasalarda kredi imkanının genişlemesi ile bollaşan kredilerin de DYY'deki artışta önemli etkisi olmuştur (Güven, 2008, s.79, 80).

Şekil 4: 1990-2000 Yıllarındaki Dünyadaki Portföy Yatırımları



2. 3. 2. 5. Vergi Rekabeti - Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları İlişkisi

Ekonomik sistemleri ne olursa olsun bütün ülkeler DYY'yi çekebilmek uğruna kırıyasıya bir yarışın içine girmişlerdir. Bu yarış gün geçtikçe kızışmaktadır. Çünkü gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında refah uçurumunun törpülenmesi ve uluslararası gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi, ya emeğin gelişmekte olan

ülkelerden gelişmiş ülkelere hareketini ya da yatırımların DYY olarak gelişmiş ülkelerden gelişmekte olan ülkelere doğru hareketini zorunlu kılmaktadır (Güven, 2008, s. 75).

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik, ticari ve teknolojik sınırların hızla ortadan kalkması, sermaye transferi konusunu gündeme getirmiştir. Kısa vadeli portföy yatırımları ve DYY şeklinde gerçekleşen sermaye transferleri, ulusal tasarruf düzeyleri yetersiz olan ülkeler açısından oldukça önem taşımaktadır. Gelişme sürecindeki ülkeler ise orta ve uzun vadedeki getirilerini dikkate alarak, özellikle DYY'leri kendilerine çekmeye çalışmaktadırlar. Çünkü vadesi 1 yıla kadar olan resmi ve özel nitelikteki sermaye akımlarını ifade eden kısa vadeli portföy yatırımları, ülke ekonomisini çeşitli kanallardan olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Örneğin kısa vadeli portföy yatırımları, girdiği ülkenin ulusal parasının aşırı değerlenmesine neden olarak kur yapısını değiştirebilmekte ve cari işlemler dengesine zarar verebilmektedir. Sıcak parayı kontrol edenler, yatırım yaptıkları ülkenin cari işlemler açığının artık sürdürülemez olduğuna karar verdiklerinde paralarını hızla ülkeden çekerek krizin derinleşmesine yol açabilmektedirler. Diğer taraftan DYY'ler ise genel anlamda bir ülkedeki yerleşik bir işletmenin başka bir ülkede uzun süreli bir ilişki kurmak amacıyla gerçekleştirdiği uluslararası yatırımları ifade etmektedir. Bu tip yatırımlar sermaye transferi olmakla birlikte, aynı zamanda teşebbüs, teknoloji, risk taşıma ve organizasyon aktarımı da sağlamakta ve bu nedenle işletmelerin sadece kuruluş ve teçhizatının finansmanı olarak değerlendirilmemektedir (DPT, 1995, s. 213).

İyi planlanmış ve etkin bir şekilde yönlendirilebilmiş DYY'ler, yatırımın yapıldığı ev sahibi ülke ekonomisi üzerinde çeşitli olumlu ekonomik etkiler yaratır. Bunlar, üretim, istihdam, gelir, ihracat artışı, ödemeler dengesi, ekonomik gelişme ve genel refah gibi etkilerdir. DYY'lerin temel etkisi ise ev sahibi ülkenin milli gelirine olan net katkısıdır (Görgün, 2004, s. 4). Ancak belirtilen olumlu etkilerinin yanı sıra DYY'lerin, işletme yönetimi üzerinde dolaysız bir denetim sağlayarak ekonomi üzerinde yabancıların kontrolünü artırması, bir tarafta ileri üretim teknikleri uygulanırken diğer tarafta geleneksel yapının devam etmesine zemin hazırlayarak ekonomik bütünlüğü bozması, gümrük tarifeleri ve ithalat yasakları gibi koruyucu

kısıtlamaları kaldırması, küçük ölçekli yerli şirketler karşısında haksız rekabet yaratarak dışlama etkisine neden olması ve teknolojik bağımlılık ile sonuçlanması gibi olası olumsuz etkileri de tartışılmaktadır (Seyidoğlu, 2003, s. 730).

Tablo 5: Türkiye'ye Gelen Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişleri (Fiili Girişler, Milyar \$)

	2005	2006	2007	2008	2009	Ocak-Eylül/2010
Uluslararası Doğrudan Yatırımlar Toplam (Net)	9.813	19.797	22.046	17.718	8.409	8.899
Uluslararası Doğrudan Sermaye Sermaye (Net)	7.972	16.875	19.120	14.781	6.627	6.405
Giriş	8.546	17.446	19.136	14.442	6.250	6.260
Çıkış	-336	-657	-743	-35	-82	-35
Diğer Sermaye	-238	86	727	374	459	180
Gayrimenkul (Net)	1.841	2.922	2.926	2.937	1.782	1.849

Kaynak: T.C.M.B. Uluslararası Sermayeli Firmaların Yabancı Ortaklarından Aldıkları Kredi Geçici Veriler.

Tablo 5'den görüldüğü üzere 2005 yılında 9,8 milyar dolar olan uluslararası doğrudan yatırımlar (net), 2006 yılında iki kat artış göstererek 19,7 milyar dolara, 2007 yılında yaklaşık 22 milyar dolara yükselmiştir. 2005- 2007 yılları arasında yabancı sermayenin girişinde görülen bu olumlu gelişmelere karşılık 2008 yılında bir miktar düşerek 17 milyar dolar seviyesinde gerçekleşmiştir. 2009 ve 2010 yıllarında 2007 yılına göre girişler % 50'nin üzerinde düşerek sırasıyla 8,4 ve 8,8 milyar dolar seviyesinde gerçekleşmiştir. Uluslararası doğrudan yatırımların bu denli düşmesinin nedeni 2008 yılında başlayan global ekonomik kriz olduğu söylenebilir.

Ayrıca, aşağıda Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere; 2011 yılında Türkiye'nin dünya genelindeki uluslararası doğrudan yatırımlardan aldığı pay %1 olurken, 173 gelişmekte olan ülke toplamında ise payı %2 olmuştur (YASED, 2011, s. 17).

Tablo 6: Türkiye'ye Uluslararası Doğrudan Yatırım Girişleri ve Uluslararası Doğrudan Yatırımlardan Aldığı Pay

Yıl	Giriş (Milyar \$)	Dünya Toplamındaki Pay (%)	Gelişmekte Olan Ülkeler Toplamındaki Pay(%)	Sıralama
2011	15,9	1	2	23
2010	9,1	0,7	1,4	29
2009	8,4	0,7	1,4	30
2008	19,5	1,1	2,5	20
2007	22	1,1	3,3	25
2006	20,2	1,4	4,2	17
2005	10	1	2,8	23
2004	2,8	0,4	0,9	38
2003	1,7	0,3	0,8	53
2002	1,1	0,2	0,6	53
2001	3,4	0,4	1,5	38
2000	1	0,1	0,4	53
1990lar	0,8	0,2	0,6	-
1980ler	0,2	0,2	0,8	-
1970ler	0,1	0,2	0,9	-

(Kaynak: YASED, 2011, s. 17).

2. 3. 2. 6. Vergi Rekabeti Teorisi: Tiebout Teorisi

Vergi rekabeti teorisi, 1956'da Charles Tiebout tarafından formüle edilen "*Tiebout Teorisi*" ile açıklanmaya çalışılmaktadır. *Tiebout Teorisi*, yerel yönetimler arasındaki rekabet sonucu, bireylerin istedikleri kamusal malların etkin biçimde üretilmesinin sağlanabileceği hipotezine dayanmaktadır. Tiebout, bireylerin, kamusal malları sağlayan yerel yönetimleri ve tercihlerini en iyi şekilde tatmin eden vergi fiyatlamasını seçtiklerini varsaymaktadır.

Tiebout'un hipotezine göre, hareketli emek için yerel yönetimler arasındaki rekabet, toplumun refahını artıracaktır. Şöyle ki, bir bölgedeki faktörlerin başka bölgelere gitmesini önlemek için yetkililer, bireylerin tercihlerine uygun vergi ve kamu harcama bileşimini belirlemek zorundadırlar (Stiglitz, 1994, s. 791)

Ancak Tiebout'un teorisi bölge içi dışsallıkları dikkate almaması dolayısıyla vergi rekabetinden ayrılmaktadır. Bir bölge yönetiminin kendi sakinlerinin refahını

artırıcı uygulamaları, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açabilir. Literatürde “negatif mali dışsallık” olarak adlandırılan bu durum, bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle diğer bölgelerdeki devlet bütçesi üzerinde oluşturduğu dışsallıktır. Ancak bu dışsallıklar, faktörlerin yanlış dağılımına neden olarak bölgeler arasında etkin olmayan politika farklılıklarına yol açabilecektir. Çünkü yerel yönetimler, kendi bölgelerine yerleşenlerin çıkarları için en iyi olmayan politika seçimi yapabilirler. Dolayısıyla vergi rekabetini, salt Tiebout’un yerel yönetimler için geliştirdiği hipotezle açıklamak doğru olmamaktadır (Giray, 2005, s. 101).

2. 3. 3. Transfer Fiyatlandırması

2. 3. 3. 1. Temel Kavramlar

Transfer Fiyatlaması ; bir firmanın bağlantılı olduğu alt ya da ana şirketle veya şubeleri ile yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Bu bağlantılı alt ya da ana şirketin veya şubelerin bir kısmının farklı ülkelerde bulunması halinde bu tip firmalar uluslararası firma olarak adlandırılmaktadır. Mal veya hizmet alışverişi uluslararası bağlantılı şirket ya da şubeler arasında gerçekleştiği takdirde uluslararası şirketin 2 bölümünün kullanabileceği bir fiyat oluşturması gerekmektedir. Oluşturulan bu fiyatın gerçek piyasa fiyatını yansıtmadığı yönünde bir şüpheye düşerse, bu durum çeşitli sorunlara yol açacaktır. Örneğin uluslararası bir şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyata mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu firmanın karını ya da ödeyeceği vergiyi düşürebilir (TOBB, 2001, s. 49).

Transfer fiyatlandırması ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. Başka bir deyişle, bir işletmenin gelir –gider veya kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerle ya da yönetim ve denetim itibarıyla hakim olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006, s. 150).

Transfer fiyatlandırması yoluyla gerçek ve tüzel kişiler gerek kendi bünyelerinde bulunan, gerekse ilişkili buldukları birim ve kişiler ile birlikte hareket ederek,

ödeyecekleri konsolide vergi yükünü azaltma çabasına girmektedirler. Kaldı ki, transfer fiyatlandırması, sadece mali kaygılar ile de yapılmamaktadır. İşletme yöneticilerinin, işletme içindeki kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bir bölümün performansını işletmenin diğer bölümleri ile karşılaştırmak veya bölüm yöneticilerinin karlılık motivasyonlarını maksimize etmek de diğer amaçlardan bazılarıdır (Biçer, 2009, s. 65).

Küreselleşmenin hızlanması ile uluslararası şirketlerin değişik ülkelerde bulunan şubelerine veya yapılanmalarına dönük gerçekleştirdikleri bu tarz işlemler vergi tabanının aşınmasına yol açtığı için son yıllarda birçok vergi otoritesi özellikle ÇUŞ'ların kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları fiyatları inceleme altına almakta ve söz konusu işlemlere sıkı denetimler getirmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da ÇUŞ'lar her geçen gün daha fazla transfer fiyatlandırması incelemeleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Kaymaz ve Alp, 2008, 42, 43).

ÇUŞ'lar vergi mevzuatı açısından belirsizliğin olduğu ülkeleri tercih etmemektedirler. Bazı uzmanlar, düzenleme yapılmamış olmasının doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını engellediğini, teşvik etmediğini ileri sürmekte olup transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin bulunması ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olması halinde ise belirsizlik ortamının ortadan kalkacağı ileri sürülmektedir. Transfer fiyatlandırması uygulaması bulunmayan ülkelerde, emsal bedel ilkesi uygulanmadığından maliyetlendirme sürecinde önemli fiyat farklılıkları oluşacaktır. Örneğin, düşük fiyatlandırma ile ülkeye hammadde girişi yapan rakip firmanın gümrük vergisi maliyeti düşük olacaktır, bu durum haksız rekabet ortamı yaratacaktır (Uyanık, 2006, s. 22).

2. 3. 3. 2. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırmasının amaçları; uluslararası, iç yönetim ile ilgili amaçları, ve vergileme ile ilgili amaçları olmak üzere üç alanda belirtilebilir.

2. 3. 3. 2. 1. Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası ve İşlevsel Amaçları

Transfer Fiyatlandırması, ÇUŞ'ların bağlı işletmeleri arasında nakit, nakit benzerleri ve alacaklar gibi fon akışlarına etki etmektedir. Uluslararası fon akışları, döviz değişim maliyetleri, ülkelerin kar dağıtımını, vergi kambiyo kontrolleri gibi düzenlemelerinden etkilenebilmektedir. Bu noktada, transfer fiyatlandırması, önemli bir uluslararası araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, ÇUŞ'lar bazı durumlarda piyasayı ele geçirebilmek için belli bölgelerde, diğer bölgelere göre daha düşük fiyatlarla işlem yapmaktadırlar. Uluslararası pazarlarda, iç pazarlardan farklı olarak gümrük vergileri, kotalar ve ticari engeller, yabancı düşmanlığı, döviz kuru sorunları, ambargolar, uluslararası sorunların farklı şekillerde kendini gösteren belirtileri bulunmaktadır (Seyidoğlu, 2005, s. 736).

ÇUŞ'lar transfer fiyatlarını, kambiyo kısıtlamalarından kaçınarak gelirlerini bir ülkeden diğer bir ülkeye aktarma aracı olarak kullanmaktadırlar. Bunun için düşük vergi oranları ile az gelişmiş ülkelerde çalışan şubelere diğer birimler tarafından düşük ya da yüksek fiyatlı mallar satmaktadırlar. Böylece, şubelerin nakit dengelerinde istenilen ayarlamayı yapabilmektedirler (Günaydın, 1999, s. 45).

2. 3. 3. 2. 2. Transfer Fiyatlandırmasının İç Yönetimle İlgili Amaçları

Bir işletme için transfer fiyatlandırmanın iç çevrede, yönetim değerlemesi ve performansı ile ilgili yakından bağlantısı vardır. Transfer fiyatlandırma yalnızca muhasebe tutma aracı değil, yöneticilerin doğru karar almasına neden olan bir davranışsal araçtır (Günaydın, 1999, s. 167).

Transfer fiyatlandırma, yöneticilerin sorumlu oldukları bölüm ve işletmelerin, etkinlik ve başarılarının değerlendirilmesinde de kullanılmaktadır. Sorumluluk merkezi kavramı, belirli bir örgüt biriminin belirli bir sorumlu yönetici tarafından yürütülmesi düşüncesinden doğmuştur. Belirli bir birim, bölüm veya işletmenin sorumlusu olan yönetici, kendi yetkisi altındaki alanda fiyat ve miktar kararlarını verebilmekte ve dolayısıyla kendi sorumluluk alanının gelir ve giderlerini kontrol edebilmektedir (Dinçer, 1998, s. 227). Dört tür sorumluluk merkezi vardır. Bunlar maliyet merkezi, gelir merkezi, kar merkezi ve yatırım merkezidir. Özellikle, bölümler kar merkezi

olarak belirlenmişse; mal ve hizmetlerin transfer edilmesinde satıcı bölüm açısından bir kar yaratılması, alıcı bölüm içinse bir maliyet unsuru söz konusu olmaktadır. Belirlenen fiyat her iki kısmında performansını etkileyecektir. Bu açıdan bakıldığında, sorumluluk muhasebesi açısından bölümler arasında uygulanacak transfer fiyatının, işletme amaçları doğrultusunda ve optimal kaynak kullanımını gerçekleştirecek şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Gürsoy, 1997, s. 771).

2. 3. 3. 2. 3. Transfer Fiyatlandırmanın Vergi İle İlgili Amaçları

Uluslararası fiyatlandırmanın en önemli amacı, toplam vergi yükünü azaltmaktır. ÇUŞ'lar kurumlar vergisi yükünü idare etmek ve iç transferin uluslararası gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabilen satış vergileri, tarifeler, kotalarla ilgili düzenlemeleri kendi lehlerine yorumlamak için transfer fiyatlandırmayı kullanabilmektedirler. Transfer fiyatlandırma, ÇUŞ'lara dünya genelinde vergi yüklerini ayarlama olanağı verdiği gibi, çifte vergilendirmeden kaçınma ve ulusal vergi mevzuatı düzenlemelerine uyma konusunda da esneklik sağlamaktadır. Transfer fiyatlandırma çifte vergilendirmeyi önlemekte de yardımcı olabilmektedir (Günaydın, 1999, s. 169).

ÇUŞ'ların vergileme ile ilgili amaçlarını gerçekleştirmek için yapacakları uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çelik, 2000, s. 107, 108);

- *Kar ayarlaması ile toplam vergi yükünü azaltmak:* ÇUŞ'lar kar maksimizasyonunu hedeflerken, küresel vergi yüklerini minimize etmek istemektedirler. Bu amaca yönelik olarak faaliyette buldukları her bir ülkenin farklı vergi mevzuatları, bu olanağı onlara sunmaktadır. Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede faaliyet gösteren ana firma ve bu ana firmanın daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede bağlı işletmesinin olması durumunda, işletmenin ödeyeceği vergi, eğer ana firma mal ve hizmetlerini, bağlı şirkete emsallerine göre düşük bir fiyattan transfer ederse minimize edilmiş olmaktadır Böylece ÇUŞ'lar, transfer fiyatlandırmadan yararlanarak kurumlar vergisi yüksek olan şubedeki karları, bu vergilerin düşük olduğu şubeye transfer ederek karların bu şekilde ülkeler arasındaki dağılımını değiştirmekte ve söz konusu ülkenin vergi gelirlerini etkilemektedirler.

- *Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemeleriyle Karı ve/veya Vergi Kesinti Tutarlarını Azaltmak*: Transfer fiyatlandırma; lisans, patent gibi gayri maddi hak bedeli ödemelerinin yurt dışına transferi için yapılan ödemelerin ilgili ülkenin ulusal mevzuatına göre vergi kesintisine tabi olması durumunda, fiyatı düşük göstererek ya da bu ödemeleri mal bedeli içinde göstererek vergi kesintisi tutarını azaltmak için de kullanılabilir.
- *İthalat ve İhracat Mallarının Üzerine Konmuş Bulunan Tarifeleri Yönetmek*: Transfer fiyatlandırma, kazanç üzerinden alınan vergiler yanında işlem üzerinden alınan ithalat ve ihracat vergileri ile tarifeleri azaltmak için de kullanılabilir. Örneğin, tarifeler değer üzerinden alındığında (ad valorem) ana merkez veya diğer şubelerden transfer edilen parçaların fiyatları düşük tutularak ödenecek vergi miktarları azaltılabilir.
- *İthalatta Alınan Satış Vergilerinden Kaçınmak*: Transfer fiyatlandırma, bir ülkenin uyguladığı gümrük tarifeleri ve kotalardan sakınmak için kullanılabilir gibi, aynı şekilde ithalat aşamasında alınan satış vergilerinden, örneğin katma değer vergisi ödemekten kaçınmak için de kullanılabilir. Grup içi işletmelerde, ithalata konu ürünün bedeli düşük gösterilirken, olması gereken bedel farkı diğer ihracat bedelleri ile transfer edilebilir. Ancak bu durumda, satış bedeli düşük gösterildiğinden dolayı, bu ülkedeki normal satış fiyatına göre ortaya çıkacak fazla kazanç üzerinden ödenmesi gereken vergiyle, ithalatta ödenmesi gereken vergi arasında bir denge kurulması gerekmektedir.
- *Ortak Giderlerin Bağlı İşletmelere Dağıtımında Ülke Vergi Oranlarının Göz Önünde Bulundurulması*: ÇUŞ'ların merkezlerinden bağlı şirketlerin yararlandığı hizmetler bedellerinin, bağlı şirketlere paylaştırılmasında vergi oranları yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı artırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki maliyetlerinin artırılması suretiyle vergi matrahlarının azaltılması olasıdır.

- *Spekülatif Amaçla Beklenen Kur Değişmelerinden Yararlanma:* ÇUŞ'lar transfer fiyatlandırmasını, kurlarda beklenen değişimin zararlarından korunma ve bundan yararlanmada bir araç olarak da kullanılabirler. Bu durum özellikle, sabit kur sisteminde ve kambiyo denetimi uygulamalarında söz konusu olmaktadır. Bu koşullar altında, örneğin bir ülke parasının devalüe edileceği (değer kaybedeceği) ve diğer ülke parasının revalüe edileceği (parasının değer kazanacağı) beklenmekte olsun; eğer fonlar, devalüasyon yapması beklenen ülkeden çıkartılabilir veya revalüasyon yapması beklenen ülkede toplanabilirse, bundan önemli spekülatif kazançlar sağlanabilir. Ama kambiyo kontrolünün uygulanmakta olduğu durumda, sermaye ihracı hükümet tarafından sınırlandırılmış bulunduğundan resmi yollardan ülke dışına fon çıkartılması olanağı kalmaz. ÇUŞ'lar böyle bir durumda transfer fiyatlandırması ile fonları zayıf paralı ülkedeki şubeden, sağlam paralı ülkedeki şubeye doğru aktarabilirler. Beklenen değişikliklerin gerçekleşmesi durumunda da bundan büyük kazançlar sağlarlar.

Sorunun temelinde, şirketin dünya çapındaki faaliyetlerinden sağlanan gelirlerin maksimuma ulaştırılması ile şubelerin yer aldıkları ülke hükümetlerinin çıkarları arasındaki çelişkiler yatmaktadır. O nedenle ki, ÇUŞ'larla ev sahibi ülkeler arasında çıkar çatışmalarından kaynaklanan sürtüşmelere pek sık rastlanır. Firma içi fiyatları belirlemede yöneticilerin yararlanabileceği en önemli gösterge benzer mal ve hizmetlerin serbest piyasadaki fiyatlarıdır. Bazen, ara malların piyasa fiyatları hiç bulunmayabilir. O bakımdan yöneticiler, transfer fiyatlandırmasında firma karını artırmaya yönelik bu gibi faktörlerin etkisi altında hareket ederler (Seyidoğlu, 2003, s. 736, 737).

Bir işletmenin transfer fiyatlandırmasına gitmesindeki vergisel amaçları bir örnek ile daha net bir şekilde açıklayabiliriz. Örneğin, bir A firması X ve Z olmak üzere farklı ülkelerde 2 şubeye sahip olsun. X şubesinin bulunduğu ülkede vergi oranları %20, Z şubesinin bulunduğu ülkedeki vergi oranları ise %50 olsun. Birinci durumda, X şubesi ürettiği televizyonlardan 200 adet Z şubesine tanesi 5\$'da satsın. Z şubesi de bu televizyonları tanesi 10 \$'dan tüketicilere satmış olsun. İkinci durumda ise yine aynı

miktarı yüksek transfer fiyatı üzerinden X şubesi 7,5\$’dan Z şubesine satsın. Her iki durum dikkate alındığında Tablo 6’da düşük ve yüksek transfer fiyatları uygulandığında firma kazançları üzerindeki vergi etkisi gösterilmiştir (Çelik, 2000, s. 108).

Tablo 7: Yüksek ve Düşük Transfer Fiyatlandırmasının Vergi Üzerindeki Etkisi

	DÜŞÜK VERGİ X	YÜKSEK VERGİ Z	X+Z
Düşük Transfer Fiyatlandırması			
Net Satışlar	1000	2000	3000
Satılan Malın Maliyeti	500	1000	1500
Brüt Satış Karı	500	1000	1500
Faaliyet Giderleri	200	400	600
Vergi Öncesi Kar	300	600	900
Vergi	60	300	360
Net Kar	240	300	540
Yüksek Transfer Fiyatlandırması			
Net Satışlar	1500	2000	3500
Satılan Malın Maliyeti	500	1500	2000
Brüt Satış Karı	1000	500	1500
Faaliyet Giderleri	200	400	600
Vergi Öncesi Kar	800	100	900
Vergi	160	50	210
Net Kar	640	50	690

(Kaynak: Çelik, 2000, s. 108).

Örnekte görüldüğü gibi farklı transfer fiyatlandırma uygulamalarından dolayı X ve Z’nin vergiden önceki karı ve vergi tutarı değişirken, konsolide gelir tablosunda vergiden önceki kar aynı olmakta ancak konsolide net karda 150 \$’lık bir artış ortaya çıkmaktadır. Bu artışın nedeni olarak elbette ki düşük vergi oranlarının olduğu ülkede faaliyet gösteren X şubesinin fiyat artırması nedeniyle Z şubesindeki maliyetlerin artması gösterilmektedir (Çelik, 2000, s. 108).

2. 3. 3. 3. Transfer Fiyatlandırması Kullanma Amaçları İle İlgili Çalışmalar

ÇUŞ’ların transfer fiyatlandırmayı kullanma amaçları ile ilgili yapılan çeşitli çalışmalardan birinde, Cravens tarafından, “uluslararası transfer fiyatlandırmasının

amaçları” adı altındaki ankete yanıt verenlerin sonucunda, elde edilen veriler Tablo 8’de verilmiştir (Öz, 2005, s. 284).

Tablo 8: Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

ÇUŞ’lar İçin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Temel Amaçları	
Amaçlar	%
Vergileme İle İlgili Amaçlar	51
Tarifeleri Yönetmek	4
Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
Vergi Yükünü Yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
Adaletli Performans Değerlemesi	7
Motivasyon	9
Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
Nakit Transfer Sınırlamaları	2
Rekabetçi Durumu	21
Gerçek Gelir veya Maliyetleri yansıtma	5

(Kaynak: Öz, 2005, s. 285)

Bu çalışmayla elde edilen verilere göre, ÇUŞ’lar için transfer fiyatlandırma yöntemini kullanma amaçları arasında, vergileme ile ilgili amaçlar ön sırada gelmektedir. Buna karşılık, diğer amaçlarda azımsanmayacak bir önemde transfer fiyatlandırmanın nedenini oluşturmaktadır.

2. 3. 3. 4. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının En Kritik Yönü: Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, transfer fiyatlandırmasının anayasası olarak kabul edilen OECD Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberinde genel bir çerçeve içerisinde tanımlanmış, buna göre “Kontrol edilen bir işlem ile kontrol edilemeyen bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılması” şeklinde ifade edilmiştir. Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasındaki temel amaç, emsallere uygun fiyatı bulmaktır. Emsallere Uygunluk İlkesi ile tutarlı bir transfer fiyatlandırması analizi yapabilmek için aynı fonksiyonları yerine getiren, aynı riskleri üstlenmiş ve aynı varlıkları kullanan ilişkili olmayan kişilerin aynı şartlarda gerçekleştirdiği işlemler ile ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin karşılaştırılması gerekir. Tipik olarak

karşılaştırılabilirlik analizi, emsal alınan şirket ya da şirketlerin hangi derecede ilgili şirket ile benzer olduğunu bir başka deyişle ilgili şirketin uygulamış olduğu fiyat kar marjının emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak tespit edildiğinin belirlenmesinde kullanılan en önemli araçtır (Biçer, 2009, s. 65, 66).

Örneğin, işlem hacmi üzerindeki farklılıklar fiyat üzerinde bir etkiye sahip olabilir. Böyle bir durumda, fiyatın yanında üstlenilen fonksiyon ve riskler de aynı olabilir fakat eğer işlemlerin hacmi birbirinden ciddi oranda farklı ise, uygulanacak nihai fiyat da farklı olacaktır ve işlem hacmi arttıkça genellikle fiyatlarda bir düşüş görülecektir. Farklı risk ve fonksiyonlar üstlenilmesine rağmen, fiyatlar ürün veya hizmetin kendisinden kaynaklanan (kalite, bulunabilirlik) nedenlerden dolayı söz konusu farklılıklardan da etkilenecektir. Kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken dikkate alınması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir.

- Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri
- İşlev Analizi,
- Ekonomik Koşullar ve
- İş Stratejileridir.

Emsal fiyatı bulmak amacıyla iki işlem karşılaştırıldığı zaman, sadece işlemde uygulanan fiyat değil aynı zamanda uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemine göre değişen kar marjı veya ürün grubu da karşılaştırılabilir. Karşılaştırılabilirliğe ilişkin faktörler transfer fiyatlarının tespitinde kullanılan yöntemle ilgili olarak farklı önem derecelerine sahi olacaklardır. Örneğin, eğer ilişkisiz kişiler arasında transfer edilen belli bir ürün veya hizmet ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlem ile karşılaştırılıyorsa olasılıkla karşılaştırılabilir. Fiyat yöntemi kullanılacak olması nedeniyle mal ve hizmetlerin nitelikleri önem kazanacaktır. Diğer taraftan maliyet artı yöntemi veya yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanırken geçerli bir işlev analizi hayati bir önem taşıyacaktır.

Transfer fiyatlandırması mevzuatı açısından benzer işlemleri emsal almak bir gereklilik olmasına rağmen özellikle gayri maddi malların yoğun olarak kullanıldığı sektörlerde karşılaştırılabilir işlemler bulmak genellikle kolay değildir. Aslında birçok durumda tam anlamıyla benzer işlemler bulmak mümkün olmayacaktır. Benzer işlemlerin bulunmasının zor olduğu olağan hallerde, farklı işlemleri karşılaştırılabilir hale getirebilmek için uygun düzeltmeler yapılmalıdır. Bu bağlamda, karşılaştırılabilirlik analizi sadece işlemler arasındaki karşılaştırılabilirliği sağlamak için değil, aynı zamanda kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki nicel farklılıkları ölçebilmek ve emsal fiyata ulaşabilmek için orijinal fiyata/kar marjına ekleme veya orijinal fiyattan/kar marjından çıkarma yaparak emsal fiyata / kar marjına ulaşabilmek için gerçekleştirilir. Her şeyden öteye işlemler benzer ise karşılaştırılan işlemler arasındaki farklılıklardan hiçbiri fiyat veya kar marjını etkilemiyorsa veya farklılıklardan kaynaklanan maddi etkileri ortadan kaldıracak uygun bir düzeltme yapılabiliyorsa transfer fiyatlandırması uygulamasında görülen işlemler arasında karşılaştırma yapabilmek mümkündür (Biçer, 2008, s. 52, 53).

2. 3. 3. 5. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olabilecek İşlemler

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 13'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde "Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" denilmektedir.

Diğer taraftan 5615 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41. md.sine eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir. "*....teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üst soy ve alt soyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından*

kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bende uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, üzere, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler, bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu md. de yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK'nın 13. md. hükmü uygulanır (Kaymaz ve Alp, 2008, s. 45).”

Aşağıda Tablo 9’da, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bulunan transfer fiyatlandırmasına ilişkin değişiklikler listelenmiştir. 5520 sayılı KVK ile transfer fiyatlandırması kavram olarak mevzuatta yerini almış olup 5422 sayılı eski KVK’da benzer bir düzenleme olmasına rağmen transfer fiyatlandırması kavramı kullanılmamıştır (Yaltı, 2007, s. 7).

Tablo 9. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişikliklere İlişkin Karşılaştırma

5422 sayılı KVK (md.15-17)	5520 sayılı KVK (md.11-13)
<p>“Kurum kazancının tespitinde aşağıda yazılı indirimlerin yapılması kabul edilmez: ...Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar. (md.15)</p> <p>“...kazanç tamamen veya kısmen örtülü dağıtılmış sayılır.</p> <p>...emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden ya da bedelsiz olarak...(md.17)</p>	<p>“Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:</p> <p>Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar (md.11).”</p> <p>“...kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.</p> <p>“...emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden...(md.13).”</p>

(Kaynak: Yaltı, 2007, s. 7)

2. 3. 3. 6. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesinin (EUI) temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır. EUI, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan bir tutardır. EUI açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda oluşan tek bir fiyat veya bedel olacaktır. Bununla birlikte yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir bedel veya fiyat aralığı tespit edilebilir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir (Kaymaz ve Alp, 2008, s. 45, 46).

OECD üyesi ülkeler, ÇUŞ'ların organizasyon içi mal ve hizmetlerin fiyatlandırması konusunda, kurumlar vergisi düzenlemelerinin bir parçası olarak transfer fiyatlandırma ile ilgili kurallar belirlemişlerdir. Bu düzenlemeler esas olarak, EUI'ye dayanmaktadır.

EUI, uluslararası bir transfer fiyatlandırması standardıdır. Bu ilke, gittikçe artan sayıda OECD üyesi dışındaki ülkelerin de başvurduğu çift taraflı vergisel çözümler getirme işlevini yürütmektedir. EUI, iki bağlı işletme arasında gerçekleşen işlem fiyatının, aynı ya da benzer koşullarda iki bağımsız işletme arasında gerçekleşen işlem fiyatıyla aynı olması esasına dayanmaktadır. Bu tanımda ÇUŞ'un iki birimi, ayrı birer varlık olarak dikkate alınmaktadır. Ancak bazı işlemlerde tek ve tam uygun bir emsal

fiyatının bulunması çok zordur. Bu nedenle, OECD ayrıca emsal fiyat dizisini de benimsemiştir. Birçok uluslararası işlemin, emsal bedeli de bulunamayabilmektedir. Emsali olmayan bir patentin, bağlı işletmeler arasındaki transfer işlemi buna örnek gösterilebilir (Öz, 2005, s. 293, 294).

2. 3. 3. 7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

18/11/2007 tarih 26704 sayılı 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ'in (9) numaralı bölümünde;

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacağı açıklanmış olup aynı Tebliğ'in "Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması" (9.3.) başlıklı bölümündeki bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örnek :

(A) Kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 YTL olan bir malı 70.000 YTL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) Kurumu tam mükellef ise:

50.000 YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) Kurumu ise 120.000 YTL tutarındaki malı 70.000 YTL'ye satın almıştır. Aradaki 50.000 YTL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre (%15) vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar: $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

100-Tevkifat Oranı

Brüt Tutar: $50.000 \times 100 = 58.824$

100 - 15

Kâr Payı Tevkifatı: $58.824 \times \% 15 = 8.824$ YTL

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre (%15) vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin (6-b) bendine göre (%15) vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise:

(A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

2. 3. 3. 8. Transfer Fiyatlarının Az Gelişmiş Ekonomilerin Üzerindeki Olumsuz Etkileri

ÇUŞ'ların az gelişmiş ülkedeki yavru şirketle, anlaşmalı fiyatlardan giriştikleri ticaretin az gelişmiş ekonomilerin ödemeler dengesi üzerindeki olumsuz etkisi açıktır. Yavru şirketin, ana şirketten yaptığı ithalat miktarı arttıkça, bu olumsuz etki de büyüyecektir. Bunun da ötesinde anlaşmalı fiyatlardan yapılan ithalat ve ihracat gerçekten ticaret konusu olan mallarla bunların kaydedilen değerleri arasında sapma

meydana getireceğinden, az gelişmiş ülkenin gerçek ithalat ve ihracat kapasitesini saptamak da güçleşecektir (Sağmanlı, 1999, s. 35).

Transfer fiyatlamasını önlemek için az gelişmiş ülkelerin, ÇUŞ'ların faaliyetini denetleyecek kapasite ve güçte idari ve teknik organizasyona sahip olmaları gerekir. Bunun yanında, gümrük vergilerinin yükseltilerek yavru şirketlerin yüksek fiyattan yaptıkları ithalatın önlenebileceği ileri sürülmüştür. Bu durum yüzeysel bir çözüm olarak görülmektedir, çünkü gümrük vergilerinin artırılmasıyla, iç maliyetler de yükselecek ve transfer fiyatlaması önlenmek istenirken tüketici gruplarının çıkarlarına ters düşecek bir sonuç yaratılmış olacaktır.

Transfer fiyatlaması, uluslararası iş hacminin genişlemesiyle önem kazanmıştır ve uluslararası şirketlerin karlarını maksimize etmek amacıyla kullandıkları bir araç olmuştur. Bu aracı kullanarak ÇUŞ'lar vergi yüklerini azaltmaya çalışmakta ve işletme karını vergi oranları düşük olan ülkelere kaydırma yoluna gitmektedirler. Hesaplanan transfer fiyatının çok karmaşık olmaması oldukça önemlidir, zira transfer fiyatını hesaplamak hem çok fazla zaman alır, hem de üretim yapan bölümlerin gerçek performanslarının değerlendirilmesini zorlaştırır (Sağmanlı, 1999, s. 35).

2. 3. 3. 9. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi ve Transfer Fiyatlaması Sorunu

Gelişmekte olan ülkeler açısından özellikle önemli bir husus, ÇUŞ'ların yatırımlarını çekmek için kullanılan vergi enstrümanlarıdır. Bu vergi enstrümanları çeşitli ülkelere göre farklılık da gösterebilmektedir. Bunların belli başlıcaları (Akbulak, 2003, s. 29);

- Vergi Tatili
- Hızlandırılmış Amortisman
- Yatırım indirimi
- Gümrük Muafiyeti
- Vergi erteleme olarak sayılabilmektedir.

Örneğin genelde gelişmekte olan ülkeler vergi tatilleri, ithalat vergisi muafiyetleri gibi enstrümanlar kullanırken, sanayileşmiş Batı Avrupa Ülkelerinde yatırım kolaylıkları ve hızlandırılmış amortisman gibi metotlar kullanılmaktadır.

Esasen yapılan vergi teşvikleri yabancı yatırımların yer seçimi kararlarını ve hacmini etkilemekte, ancak bu etkinin boyutu başta kullanılan vergi enstrümanına, ÇUŞ'ların yapısına ve ana ülkeyle faaliyet gösterilen ülkenin vergi sistemleri arasındaki ilişkiye bağlı olabilmektedir. Diğer taraftan küreselleşme, bu tür şirketlerin gerek transfer fiyatlaması, gerekse borç yapılarında yaptıkları oynamalarla vergiden kaçınma imkanını arttırmıştır (Akbulak, 2003, s. 30).

2. 3. 4. Küreselleşmenin Getirdiği Sorunlara Çözüm Önerisi: Tobin Vergisi

Mali piyasalar, istikrarsız bir yapı olup, dengesizlikleri büyütme ve denetlenmediğinde büyük felaketlere yol açabilmektedir. Bu nedenle piyasa ekonomisini korumanın en önemli yolu, mali piyasaları denetlemektir.

James Tobin tarafından önerilen Tobin Vergisi, küreselleşmenin yarattığı sorunlara çözüm önerilerinden bir tanesidir. Keynes'in ABD'deki spekülasyon sermaye hareketleri için önerdiği transfer vergisini Tobin uluslararası boyutta savunmuştur. Tobin'e göre sorun, özel finansal sermayenin aşırı hareketliliğidir. Tobin, mali krizlerin önemli nedenlerinden bir tanesinin yüksek hacimli döviz spekülasyonu olduğunu ve dövizde yapılan günlük al-sat işlemlerinin, dünyanın tüm borsalarında oluşan işlem hacminden daha fazla olduğunu belirtmektedir. Döviz piyasasının çok büyük ve oynak olmasının, ülkelerin merkez bankalarının ulusal para birimlerini korumada etkisiz kalmasına yol açtığını ifade etmektedir. Tobin'in önerisi; spekülasyon maliyetlerini yükseltmek ve kısa vadeli veya gecelik spekülasyonlardaki kar elde etme potansiyelini azaltmak amacıyla, uluslararası sermaye hareketleri üzerine yüksek oranlı bir işlem vergisi getirilmesidir. Bu sayede, spekülasyon azalacak, ülkelerin merkez bankaları, ulusal para birimini daha kolay koruyabilecek ve ülkeler vergi geliri elde edebileceklerdir. Bu durum ise, ülke ekonomilerini daha korunaklı hale getirecektir (Özpınar ve Şimşek, 2003, s.8, 9).

Tobin vergisi, finansal piyasalarda aşırı hareketliliğe yönelik, döviz kuru dalgalanmalarının ve kısa vadeli spekülâtif sermaye hareketlerinin olumsuz etkilerini azaltmaya yönelik bir müdahalenin gerekliliğini gündeme getirmesiyle önemli bir yaklaşım olup bu sorunların piyasalarda meydana getirdiği endişelerin haklılığını da ortaya koymaktadır.

Tobin vergisi tarzında bir verginin konulması, yukarıda belirtilen bazı olumsuzluklara rağmen kısa vadeli sermaye girişlerinin maliyetini yükseltecek ve böylece daha uzun dönemli yatırımları tercih edilebilir hale getirecektir. Sermaye girişlerinin ağırlıklı olarak uzun dönemli portföy yatırımları şeklinde gerçekleşmesi kriz dönemlerini nispeten daha düşük tahribatla atlatabilmesine yardımcı olacaktır. Bununla birlikte Tobin vergisi uygulamasının gerçekleşebilmesi için bazı sistematik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Tobin vergisinin oranı sermaye girişlerini engelleyecek büyüklükte olmamalı, vergi güvenlik önlemleri iyi düşünülmeli, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma alanları iyi tespit edilebilmelidir. Dolayısıyla bu tür alt yapısal tedbirler alınmadan uygulanacak bir Tobin vergisinin olumsuz etkilerinin ortaya çıkması da kaçınılmaz olacaktır (Taşçı ve Demirbaş. 2011, s.105, 106).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“VERGİLEMEDE KÜRESEL EĞİLİMLERİN TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ”

3. 1. Küreselleşmenin Getirdiği Ağır Yükler

Bugün dünya düzeninde yeni bir yapılanma söz konusu olup, yeniden yapılanmaya çalışan yeni dünya düzeni olarak düşünülen “küreselleşme” süreci, üstlendiği fonksiyonlar gereği hem ekonomik hem siyasi bir içerik taşımaktadır. Küreselleşme, devlet egemenliğinin artık bölünmez olmadığını ve uluslararası organlarla paylaşılabilceğini savunmaktadır. Egemenlik yetkisinin ulusal ve uluslararası aktörlere devri ve bu aktörlerin sermaye ile bir şekilde eklenmiş olması ulusal bağımsızlığı tehdit etmektedir. Söz konusu süreçte, uluslararası sermayenin iktidarı güçlenirken, GOÜ’lerin kalkınması da zorlaşmaktadır (Üstüner ve Keyman, 1995, s. 33).

Sarah Anderson ve John Cavanagh tarafından 2000 yılında hazırlanan “Kurumların Küresel Güç Yükselişi” (Top 200: The Rise Of Corporate Global Power) adlı raporda şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Özpınar ve Şimşek, 2003, s.5):

- Ülke milli geliri ve şirket satışlarının karşılaştırılmasına dayanarak dünyanın en büyük 100 ekonomisinin 51’ini şirketler, 49 tanesini ülkeler oluşturmaktadır.
- En büyük 200 şirketin toplam satışı, yoksulluk içinde olan 1.2 milyar insanın (dünya nüfusunun% 24’üne eşit) yıllık gelirin 18 katıdır.
- En büyük 200 şirketin satışları, dünya ekonomik faaliyetinin % 27.5’ine eşittir.

Bütün bu oluşumlar, küreselleşme sürecinin ulus ötesi şirketlerin çıkarlarına yönelik olması ve böylelikle insanlığın ortak çıkarını gözetmemesi açısından eleştirilmektedir. Küresel piyasalar ile toplumsal istikrar arasındaki gerilimin üç temel nedeninden söz edilebilir: i- Uluslararası sınırları aşabilen gruplarla aşamayan gruplar arasındaki asimetrinin keskinleşmesi, ii- Küreselleşme sürecinde ülkelerin, hem kendi

içinde, hem de ülkeler arasında uygulayacakları kuralların gerilim ve çatışma yaratması, iii- Küreselleşmenin, hükümetlerin sosyal güvenlik hizmeti vermesini giderek zorlaştırması (Özpınar ve Şimşek, 2003, s.5, 6).

3. 2. Küreselleşmenin 1980 Sonrası Türk Vergi Politikalarına Etkisi

Uluslararası finans kuruluşlarının ve özellikle IMF'nin belirlediği koşullar çerçevesinde, 1980 sonrasında Türkiye'de uygulanmaya konan 24 Ocak 1980 istikrar ve yapısal uyum politikaları ile kısa dönemde dış ödemeler dengesinin ve fiyat istikrarının sağlanması, uzun dönemde ise ekonomide yapısal dönüşümleri ortaya çıkaracak serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesi ile dışa açılmanın gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır (Kargı ve Özügürlü, 2007, s. 279). Bu nedenle 1980 sonrasında müdahaleci devlet anlayışından koparak, liberal devlet anlayışına yöneliş olmuş ve uygulanan politikalar doğrultusunda maliye politikası, devletin küçülmesi yönündeki eğilimlerin amacı haline gelmiştir.

Türkiye'de 24 Ocak 1980 tarihinde alınan istikrar tedbirleri ile piyasa ekonomisinin yerleştirilmeye çalışılması ile yeni bir döneme geçilmiştir. Özellikle Neo-liberal politikalar ile vergi indirimleri gündeme gelmiş ve 1983 yılında yeni bir siyasal dönemle birlikte vergileme alanında bazı önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler sonucunda 1984 yılında vergi yükünde önemli oranda düşüşler yaşanmıştır (Tüğen, 2002, s. 3).

Dönem içerisinde gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi arz yönlü iktisat politikası uygulamasının temel özelliğidir. Arz yönlü iktisat politikası temel olarak, dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi yoluyla, emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırmayı, böylece ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmeyi öngörmektedir. Öyle ki, temelini Neo-Klasik iktisat yaklaşımından alan arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde, Türkiye'de 1980 sonrası uygulamaya giren vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüm yaşanmış ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilenmiştir (Kargı ve Özügürlü, 2007, s. 281).

Küreselleşme süreci ile birlikte yapılan önemli bir düzenleme de 1985 yılında Katma Değer Vergisinin kabulü olmuştur. Bu verginin kabulü ile Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa Vergi Sistemi ile uyumu arttırılmıştır. Gider vergileri alanında çağdaşlığı simgeleyen bu vergi türü, IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gelişme yolundaki ülkelere örnek gösterilmiştir. Katma Değer Vergisi ile vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı artmaya başlamış ve birkaç yıl içerisinde sağladığı gelir açısından vergi gelirleri içinde önemli bir yer almıştır. Katma Değer Vergisinin kabulüyle Türk Vergi Sistemi, artan ölçülerde ücretlilerin ve tüketicilerin katkılarına dayanır bir hal almıştır (Boratav, 2007, s. 154).

Dolaylı vergilerdeki bu artış ve dolaysız vergilerdeki azalışın yanı sıra vergi yapısındaki göze çarpan ikinci husus, kurumlar vergisi oranlarındaki azalış ile kurumlara tanınan teşviklerde ortaya çıkan artışlardır (Yıldız, 2005, s.177). Nitekim dönemin vergi politikası, özellikle dışa açılmayı çok sayıda vergi bağışıklığıyla teşvik etmeye ayarlanmıştır. Kurumlar ve gelir vergilerine getirilen geniş teşvikler, 1985 yılında sisteme sokulan Katma Değer Vergisi ile getirilen ihracatta vergi iadesi sistemi ve 1988 sonrası dönemde oluşturulan çok sayıda kamu özel fonu da dışa açılma ve rant aktarmaya yönelik vergi politikaları sonucunda ortaya çıkmıştır (Ejder, 2000, s. 130).

1989 yılında gerçekleştirilen finansal serbestleşme, sermaye kesimi içindeki mali sermayeyi güçlendirmiş, aslında bu süreçte belirleyici temel unsur, liberal devletin gelişmekte olan ülkelerdeki ekonomik ve toplumsal yapıyı düzenleme biçimi olmuştur. Bu dönemde ortaya çıkan finansal krizler sonucu devletin bütçesi sürekli açık vermiş ve kamu kaynakları, vergi politikasındaki düzenlemeler yardımıyla spekülatif sermaye hareketlerinin gerekleri doğrultusunda kullanılabilir hale gelmiştir (Kargı ve Özügurlu, 2007, s. 284).

Türkiye'nin 01.01.1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği'ne gidilmesi karar bağlanmış ve Türkiye, Gümrük Birliği'ne üye olmuştur. Gümrük Birliği kapsamında, Ankara Antlaşmasına dayanarak kurulan ortaklığın nihai amacı, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olmasıdır. Ankara Antlaşmasının yanı sıra imzalanan Katma Protokol'ün belirlediği alanlarda, Türkiye ile Avrupa Topluluğu arasında

mevzuat ve politikaların yaklaştırılması sürecinin başlatılması öngörülmüştür (Çoban, 2007, s. 56, 57).

Sonuç olarak, 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB ve Avrupa Serbest Bölge Birliği (EFTA) ülkeleri menşeli malların ağırlıklı koruma oranı yüzde 5,9'dan yüzde sıfıra düşürülmüş oldu. Buna ek olarak, üçüncü ülkelerden gelen mallara uygulanan ithalat koruma oranı da yüzde 10,8' den yüzde 6'ya düşmüştür. Ne var ki, bazı özel mallara uygulanan ithalat vergileri (otomobil, kamyon, deri, ayakkabı, seramik, vb) de kademeli olarak düşürülmüştür. Türkiye bu mallara uygulanan ithalat vergisi oranını 1997'de yüzde 10; 1998'de yüzde 10, 1999 ve 2000 yıllarında yüzde 15'er ve 2001'de de yüzde 50 oranlarında azaltmıştır. 1 Ocak 2001 itibariyle üçüncü ülkelerden ithal edilen bu mallara uygulanan ithalat vergisi oranları, AB'nin üçüncü ülkeler için öngördüğü ortak gümrük vergisi oranı düzeyine indirilmiştir. Dönem içerisinde alınan vergi önlemlerinden bir diğeri ise 4444 sayılı yasadır. 4444 Sayılı yasa ile yapılan düzenlemelerin amacı; yurt dışına çıktığı tahmin edilen 30 milyar dolar ABD Dolarını tekrar ülke ekonomisine sokmak, üç ayda bir bilanço çıkarmak ve peşin vergi ödemek zorunda kalan firmaları sıkıntıdan kurtararak faizde beyan zorunluluğunu kaldırıp, finans kesiminden çıkan parayı tekrar finans kesimine döndürmek olarak açıklanmıştır (Hatipoğlu, 2010, s.3). 1990'lı yıllarda alınan vergi önlemleri daha çok küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan sermaye hareketlerinin sonucunda yaşanan krizlere önlem olarak alınan vergi önlemleridir. Dönemin diğeri bir vergi değişikliği ise 06.06.2002 tarihinde kabul edilen 4760 sayılı Kanun ile kabul edilen Özel Tüketim Vergisidir (ÖTV). ÖTV'nin kabulü Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde yeni bir vergi değişikliği yoluna gidilmiştir. Vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağı, ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesinin de genişleyerek vergi gelirlerini artıracığı amacıyla 2000 yılında KDV üzerinde bazı indirimler yapılmak suretiyle başlatılan bu çalışmalar, 2006 yılında da Gelir ve Kurumlar Vergisinde önemli indirimler yapılmak suretiyle kapsamı genişletilmiştir. Uygulamanın esası küresel rekabete uyum ve yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi (özellikle kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarındaki indirimlerle ülkemizin AB'ye sonradan katılan ülkelerle rekabetinin sağlanması suretiyle yabancı sermayenin ülkemize girişini teşvik etmek, Türk sermayesinin de ülke dışına kaçışını

önlenmek), kayıtdışı ekonomi ve vergi yükünün azaltılması ile dolaylı vergiler üzerine kurulu sistemi dolaysız vergilere yöneltmek gibi nedenler bulunmaktadır (Armağan, 2007, s. 234).

2004 yılından sonra Türkiye’de dünyada yaşanan vergi indirim eğilime paralel olarak vergi oranlarını düşürülmesine yönelik çok sayıda karar alınmıştır. Küresel rekabete uyum ve yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla ülkemizde de 2006 yılı başından başlayarak Kurumlar Vergisi oranının % 30’dan % 20’ye, Gelir Vergisi Kanunu’ndaki ücret dışındaki gelirlere uygulanan ilk dilime ait % 20’lik oran % 15’e, en yüksek oran da % 40’tan % 35’e düşürülmüştür.

2006 yılından itibaren yatırım indiriminin kaldırılması, gelir vergisinde ücret ve diğer gelir türlerine uygulanan oran farklılığının giderilmesi, uygulamada gerek ticari ve zirai kazançlar gerekse ücretliler aleyhine vergi adaleti açısından bazı olumsuzlukların gündeme gelmesine neden olmuştur (Armağan, 2007, s. 242).

Ayrıca 2004 yılında 5084 Sayılı Kanun ile serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için tanınan pek çok vergi teşviki kaldırılmış ve bu kanunla Türk vergi mevzuatı önemli ölçüde Avrupa Birliği vergi yasaları ile uyumlu hale getirilmiştir (Yıldız, 2005, s. 185).

Küreselleşmenin getirdiği diğer bir vergi yeniliği ise transfer fiyatlandırması uygulamasıdır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan ‘örtülü kazanç’ müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesi ile ‘Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı’ adı altında yeniden düzenlenerek Transfer fiyatlandırması 2007 yılında Türk vergi mevzuatına girmiştir. Alınan düzenlemeler çerçevesinde, kurumlar ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamı veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. (Cesur, 2009, s. 1).

Uluslararası çerçevede ülkelerin vergi mevzuatında ve idaresinde yaşadığı modernizasyon çalışmaları, Türk Vergi İdaresinin de yeniden yapılandırılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu sebeple 2005 yılında daha çağdaş ve modern bir

vergi sisteminin oluşturulması, mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve küresel boyutta vergi politikalarına uyumun kolaylaşması amacıyla Maliye Bakanlığına bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresinin klasik merkezci anlayış ve yapıdan sıyrılarak, mükellef odaklı bir organizasyon yapısına sahip olma, kapasite, verimlilik ve liyakat yaklaşımları çerçevesinde iş ve görev tanımları yapma ve standartlar oluşturma amacıyla Türk Gelir İdaresi yeniden yapılandırılmıştır (Arpacı, 2004, s. 1).

3. 3. Türkiye’deki Vergi Türlerinde Gözlemlenen Gelişmeler

Vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinden, emek gibi hareketsiz üretim faktörlerine ve dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kayması vergi rekabetinin etkilerinden biridir. Sermayenin aksine emek faktörünün mobilitesi düşük olduğu için vergileme için daha kolay bir şekilde hedef alınabilmektedir.

Ülkelerin vergi rekabetine girme amaçlarından biri de uluslararası sermayeyi ülkelerine çekebilmektir. Türkiye’de uluslararası sermaye akımlarından olumsuz etkilenmemek ve yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek için sermaye akımları üzerinde önemli bir role sahip kurumlar vergisi oranlarında önemli indirimlere gitmiştir. Kurumlar Vergisi’nde indirimlere gidilmesine rağmen Avrupa Birliği ülkelerine göre kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması Avrupa Birliği lehine vergi rekabeti avantajı yaratabilecek durumdadır (Ferhatoğlu, 2005, s. 168).

Bunun 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 veya 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 veya daimi temsilci bulundurması, söz konusu kazancın, Türkiye’de elde edildiği konusunda ölçek alınmaktadır. Bu durum Türkiye’nin haksız vergi rekabetine maruz kalma ihtimalini artırmaktadır (Öncel, 2003, s. 19).

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 (Yıldız, 2005, s. 180)

Özellikle uluslararası 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 (Öncel, 2003, s. 20)

Tablo 10: Türkiye’de Vergi Türleri - Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Vergi Türleri/Yıllar	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2009	2010
Gelir ve Karlar Üzerinden Alınan Vergiler	51,8	37	33,5	28,3	29,5	21,8	24,1	21,4
Gelir Vergisi	43,5	27,5	26,8	21,6	22,2	14,7	16,4	
Kurumlar Vergisi	4,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,1	7,7	
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler	25,6	36	27,9	37,6	42	49,3	45,6	47,9
Sosyal Güvenlik Vergileri	14	14,3	19,7	12,1	18,7	22,4	24,5	24,5
İşçi Üzerinden	5,1	4,7	7,4	4,7	6,7	7,7	9	
İşveren Üzerinden	8,1	8,3	11	6,3	9	10,2	15,5	
Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergiler	5,4	4,6	2,3	3	3,2	3,3	3,6	4,1

(Kaynak: Armağan ve İçmen, 2012, s. 163).

Tablo 10’a göre *gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin* toplam vergi gelirleri içindeki payının 1980 yılında %51,8 iken dönem hükümetlerinin dışa açık ekonomiye geçişi teşvik amaçlı para ve maliye politikalarına verdikleri önem sonucu 1985’lerde %37’ye, 1990’lı yıllarda %33,5’e ve 1995’lerde de %28,3 seviyelerine düşürülmüştür. 2000’li yılların başında kısmen bir yükseliş olsa da 2005 yılları ve sonrasında kapsayan dönemlerde bu düşüş eğiliminin devam ettiği görülmektedir. 2010 yılında da bu oran %21,4’e kadar gerilemiştir. Gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki pay değişiminin 1980- 2010 yılları arasında

yaklaşık 30 puan düştüğü görülmektedir. Söz konusu verilere göre; ülkemizde gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki payındaki düşme eğilimi, ülkemizde aktif olarak vergi rekabetinin uygulandığı vergi yükünün gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerden diğer vergilere doğru kaydırıldığını göstermektedir (Armağan ve İçmen, 2012, s. 163).

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler açısından bakıldığında; Türkiye’de bu tip vergilerden elde edilen gelirin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içindeki paylarının artmış olduğu görülmektedir. Tablo 11’e göre, bu vergi gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980 yılında %25,6 iken, 1990 yılında %27,9’a, 2000 yılında %42’ye, 2010 yılında ise %47,9’a yükselmiştir. Bu vergi gelirin Türkiye’de GSYİH içindeki payı 1980- 2010 yılları arasındaki artış oranı %100’ün üzerinde gerçekleşirken toplam vergi gelirleri içindeki payındaki artış ise yaklaşık %90 olarak gerçekleşmiştir.

Mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki paylarının yükselmesi vergi rekabetinin beklenen etkilerinden biridir. Bu durum Türkiye’nin aktif vergi rekabeti uyguladığını göstermesinin yanında bu vergi payındaki aşırı yükselmenin vergi adaletini bozucu yönde etki yaptığı söylenebilir.

Tablo 10’da **sosyal güvenlik vergilerinin** ülkemizde toplam vergi gelirleri içindeki payının 1980 yılında %14 olan oranı, 2000 yılında %18,7’ye, 2010 yılında ise %24,5’e yükselmiştir. Sosyal güvenlik vergilerinin gerek GSYİH gerekse toplam vergi gelirleri içindeki payının artması vergi rekabetinin getirdiği doğal sonuçlardan biridir. Dolayısıyla bu vergi türündeki gelişim dikkate alındığında, Türkiye’de aktif vergi rekabetinin var olduğu anlaşılmaktadır.

Servet vergileri ile ilgili olarak Tablo 10’daki verilerden; toplam vergi gelirleri içindeki payının genel olarak azalma eğiliminde olduğu görülmüştür. 1980 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı % 5,4 iken, 2000 yılında % 3,2’ye düşmüş ve sürekli bir dalgalanma yaşanmıştır. 2010 yılında ise kısmi bir artış ile %4,1 olarak gerçekleşmiştir. Vergi rekabeti sonucunda vergi yükünün hareketli faktörler üzerinden toprak, emlak gibi hareketsiz faktörlere kayması nedeniyle bu artışın normal bir durum olduğu söylenebilir. Özellikle hareketsiz servet unsurlarındaki gelişmelerin iyi

izlenmesiyle bu tür kaynakların daha etkin vergilendirilmesiyle vergi gelirlerinde önemli gelir artışı sağlanması mümkündür (Armağan ve İçmen, 2012, s. 164).

Aşağıda Tablo 11’de daha ayrıntılı görüldüğü üzere, toplam vergiler içinde adaletsiz olduğu bilinen KDV gibi harcamalar üzerinden alınan dolaylı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1988’de %29,3 iken 2012’de %32,5’e, ulaşmışken buna karşılık Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1988’de %14,9 iken 2012’de %10,1’e, Gelir Vergisi ise 1988’de %33,7’den 2012 yılına gelindiğinde %22’ye gerilediği görülmektedir.

Tablo 11: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	TOPLAM K.D.V. TAHSİLATI (DAHİLDE + İTHALDE)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	GELİR +KURUMLAR +K.D.V TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	534.888	181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3
1994	587.760	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	72.499.945	60,8
2005	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32,0	82.696.749	62,7
2006	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012	317.188.767	69.671.311	22,0	32.111.784	10,1	103.155.263	32,5	204.938.358	64,6

(Kaynak: www.gib.gov.tr internet erişim adresinde bulunan vergi istatistiklerinden düzenlenmiştir.)

Tablo 10 ve 11'in birlikte değerlendirilmesi halinde, vergi yükü içinde dolaylı vergilerin payının büyütülmesi yoluyla sermaye kesimleri üzerindeki vergi yükünün düşürüldüğü söylenebilir. Kurumlar Vergisi mükellefleri dışında diğer toplumsal sınıfların gelir vergisi ödediği bilinmektedir. Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının Kurumlar Vergisine oranla sürekli olarak yüksek bir düzeyde seyrettiği Tablo 11'de görülmektedir. Buradan hareketle, toplam vergi yükünün sermaye dışı kesimlere kaydırıldığı sonucuna varılabilir. Dolaysız vergiler arasında sermaye kesimi lehine gerçekleştirilen değişim, dolaylı vergilerin sistem içindeki ağırlığının artışı ile desteklenmiştir. Buna karşın vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya dönüşmesi, iç talebin en önemli unsurunu oluşturan ücretlileri, kentsel-kırsal küçük girişimci kesimi ve en önemlisi dolaylı vergileri yansıtmaya olanağı bulunmayan toplumsal kesimleri önemli ölçüde reel gelir kaybına uğratmıştır (Kargı ve Özügürlü, 2007, s. 281).

Sermaye kesiminin toplam vergi gelirlerine katkısı büyük ölçüde Kurumlar Vergisi ile ölçüldüğünden, bu katkı 1980'ler boyunca düşük kalmakla birlikte, teşvik mekanizmaları yoluyla da sermaye kesimine geri döndüğü söylenebilir. Ancak bu tür bir transferin oluşturduğu yük, 1990'larda artık kamu maliyesince taşınmaz hale gelmiş ve kamu borçlanma gereğindeki hızlı artışın ardındaki en önemli nedenlerden birini oluşturmuştur (Yeldan, 2003, s. 67).

Aslında kamu gelirleri içinde en büyük paya sahip olan vergiler, kamu harcamalarının yükünü topluma yayan en temel araç niteliğini taşımaktadır. 1980 sonrası değişen vergi politikası çerçevesinde devlet, dolaylı/dolaysız vergi tercihini değiştirmek yoluyla dengeyi sermaye lehine çevirmekle kalmamış, emek üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırarak uygulamalara girmiştir. Bu dönemde enflasyonla mücadele programı çerçevesinde, uygulanan düşük ücret politikalarıyla birlikte, emek geliri elde eden toplumsal sınıfların milli gelirden aldığı pay giderek düşerken, ücret üzerindeki vergi yükü artış göstermiştir. Diğer taraftan Gelir Vergisi sadece stopaj yöntemiyle tahsil edilme noktasına gelmiş olup vergi politikasındaki bu tip gelişmeler, vergi sisteminin, kamu harcamalarının finansmanını karşılama özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Buna bağlı olarak vergi gelirleri yetersizliği, artan bütçe açıklarına ve

kamu borçlarının giderek büyümesine yol açmıştır. Bütçe açıklarının vergi gelirleriyle karşılanamaz büyüklüklere ulaşması, kamu borçlarının yeni borçlarla ödenmesi sürecini doğurmuştur (Kargı ve Özüğurlu, 2007, s. 283).

3. 4. Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi

Bu bölümde, küreselleşme gerçeğini gözeterek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yeniden düzenlenen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bağlamında değişimler üzerinde durulacaktır.

3. 4. 1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi geliri "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlamakta ve hemen 2'nci maddede bu kazanç ve iratlar sayılmaktadır. Buna göre "*diğer kazanç ve iratlar*" sayılmış bunların neler olduğu 80 ve 82'nci maddelerde belirtilmekte ve değer artış kazançları ile arizi kazançlar olarak sınırlandırılmıştır (GVK, md. 1, 2, 80, 82)

3. 4. 2. Finansal Sermaye ve Gelir Vergisi Kanunu

Türk Vergi Mevzuatında finansal sermaye unsuru temel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 ile 79'uncu maddelerindeki "*menkul kıymet sermaye iradı*" başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre (GVK, md.7, 75, 79, 94);

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır."

Bu tanım altında özellikle yabancı sermayedarı ilgilendiren,

"Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı," da menkul kıymet sermaye iradı kapsamının içerisinde yer almaktadır.

Bu madde ile menkul kıymet sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden %10 oranında tevkifat yapılması hükmü getirilmiştir (GVK, 94. md. 6(b-iii) bendi). Dar mükellef kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerden elde ettiği kazancın (katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payı hariç) vergilendirilmesi özellikle ÇUŞ'ların menkul sermaye iradlarını genel merkezlerine transferini engellemek için konulmuş bir önlemdir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinin (6) numaralı bendinde dar mükellefiyete tabi olabilmek için kişilere "*Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması*" şartını getirmektedir. Ancak, sermayenin Türkiye içerisinde bulunulurken, yurt dışında yatırılması ve elde edilen iradın Türkiye'de vergilendirilemeyecek olması ile Türkiye haksız vergi rekabeti koşullarına açık hale gelmektedir.

3. 4. 3. Hizmet Dışahımları ve Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi İdaresince Verilmiş Özelge Örneği

Türk Vergi Sisteminde uluslararası vergilemeye ilişkin diğer bir konu da yurt dışından hizmet alımlarında ortaya çıkan durumdur. Küreselleşen dünyada elektronik ortamda serbest meslek hizmetlerinin alınabilmesinin yanı sıra DYY'lerdeki artışla beraber yabancı çalışan istihdamı da artmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi hizmet dış alımlarına ilişkin vergi tevkifatını veya diğer adıyla stopajı kapsamaktadır.

Buna göre, küreselleşme sürecinde öne çıkan yurt dışından alınan eğitim, yazılım, danışmanlık hizmetleri, yabancı çalışanlar için yurt dışındaki kurumlara yapılan ödemeler, telif, patent, know-how, ticari unvan gibi gayri maddi haklar, borç verme, mevduat vb. fonlamalara ilişkin faiz ödemeleri için KVK 30 ve/veya GVK 94'üncü maddelere göre kaynakta tevkifat veya stopaj yapılır. Ancak, Türkiye'nin hizmet dış alımının yapıldığı ülkelerle arasında vergi anlaşması varsa ve hizmeti sunanlar bu ülkelerin yerleşik kişileri ise bu vergi anlaşmalarının içeriğine göre stopaj vergisi oranının düşmesi, tamamen ortadan kalkması veya hizmeti sunan ülkenin

yerleşik kişisi tarafından Türkiye’de alınan stopajın vergiden düşülebilmesi ile etkisiz hale getirilmesi de söz konusu olabilmektedir.

Yurt dışından alınan hizmetlere yönelik vergilendirmeye ilgili özelge örneğine aşağıda yer verilmiştir.

Örneğin; Amerika Birleşik Devletlerinde kurulu ajans tarafından, ABD tenis federasyonuna bağlı sporcunun Türkiye'ye reklam çekimi için gönderilmesine karşılık yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususu ile ilgili olarak (16/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2602 sayılı özelge);

“KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; 1 inci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde de Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, (c) bendinde de Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmış olup aynı maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş, maddenin son fıkrasında da "Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 inci bentlerinde sözü edilen

değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 01/01/1998 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 19/12/1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın "Sanatçı ve Sporcular" başlıklı 17 nci maddesinde;

"...

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği bu nitelikteki faaliyetlerden doğan gelir, kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 7 nci (Ticari Kazançlar) ve 14 üncü (Serbest Meslek Faaliyetleri) madde hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir. Ancak, söz konusu sanatçı veya sporcu, kendisinin veya kendisiyle ilgili bir kişinin, doğrudan veya dolaylı olarak bu diğer kişinin kazancını - tehir edilmiş ödemelerin tahsili, ikramiye, ücret, temettü, ortaklık kazanç payı veya diğer bir dağıtımın gerçekleştirilmesi halleri

dahil olmak üzere - herhangi bir surette paylaşmadığını ispat ederse, bu hüküm uygulanmayacaktır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinde ise;

" 1. Birleşik Devletler, kendi mevzuatındaki sınırlamalar saklı kalmak üzere ve kendi mevzuatının (bu Anlaşmadaki genel prensibi değiştirmeksizin, zaman zaman değiştirilebilen) hükümlerine göre, bir Birleşik Devletler mukiminin veya vatandaşının gelir üzerinden ödeyeceği Birleşik Devletler vergisinden aşağıdaki vergilerin mahsubuna müsaade edecektir;

a) Söz konusu vatandaş veya mukim tarafından veya onların adına Türkiye'de gelir üzerinden ödenen vergiler;

...

Bu fıkranın amaçları yönünden, 2 nci maddenin (Kavranan Vergiler) ikinci fıkrasının (a) bendinde ve üçüncü fıkrasında bahsedilen vergiler, gelir vergileri olarak kabul edilecektir.

2. Türkiye'nin bir mukimi, bu Anlaşmanın hükümleri gereğince Birleşik Devletler'de ve Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk Vergi Mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere (bu Anlaşmadaki genel prensibi değiştirmeksizin, zaman zaman değiştirilebilen), Birleşik Devletler'de gelir üzerinden ödenen vergiye eşit bir miktarın, bu kişinin geliri üzerinden ödeyeceği vergiden mahsubuna müsaade edecektir. Bununla beraber, söz konusu mahsup, Birleşik Devletler'de vergiye tabi gelir için, mahsuptan önce Türkiye'de hesaplanan gelir vergisi tutarını aşmayacaktır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ABD'de kurulu ajans tarafından, ABD Tenis Federasyonuna bağlı sporcuya Türkiye'de yapılacak reklam çekimi için doğrudan veya dolaylı yapılan ödemeleri vergileme hakkı, iki ülke arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 17 nci maddesinin ikinci fıkra hükümleri kapsamında Türkiye'ye aittir. Bu durumda yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi birinci fıkrasının (b) bendi gereğince %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

ABD'den gelen sporcunun faaliyetlerine ilişkin gelirleri üzerinden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 17 nci maddesi uyarınca Türkiye'de ödenen vergiler, söz konusu Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesi çerçevesinde ABD'de bu gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir." denilmiştir.

3. 4. 4. Küreselleşen Dünyada Değişen Kurumlar Vergisi Yasası

Dünya ölçeğinde finansal sermayenin hızlı dolaşımı, diğer yandan ülkeler arasında yabancı doğrudan yatırımları çekebilmek için yaşanan rekabet sonucunda, Türkiye gerek vergi kayıplarını önlemek, gerek uygun doğrudan yatırım ortamının yaratılmasını desteklemek için Kurumlar Vergisi Kanunu'nu yeniden düzenleme yolunu seçmiştir.

Bu kapsamda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kontrol Edilen Yabancı Şirketler", "Örtülü Sermaye" ve "Transfer Fiyatlandırması" ele alınacaktır.

3. 4. 4. 1. Kontrol Edilen Yabancı Şirketler

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri şirketler, belli şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda kontrol edilen yabancı şirket olarak tanımlanmaktadır.

Bu şartlar (KVK md:7);

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının, faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest

meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kontrol edilen yabancı şirket tanımına giren kuruluşların yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar, dağıtılmasa bile dağıtılmış kabul edilmekte ve Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bu kazançlar dağıtılsın veya dağıtılmasın, hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmektedir.

Diğer yandan kontrol edilen yabancı şirketlerin daha önce Türkiye'de vergilenen kazançlarını, sonradan dağıtmaları halinde bu kazançlar Türkiye'de vergiye tabi tutulmamaktadır. Ancak dağıtılan kazancın daha önce Türkiye'de vergilenmemiş kısmının vergiye tabi olması söz konusudur. Kontrol edilen yabancı şirketin kazançları üzerinden iştiraki bulunduğu yabancı ülkede ödediği vergiler aynı kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiye mahsup edilebilmektedir.

Vergi mevzuatımızda, kurumlar vergisi yönünden iştiraklerden elde edilen gelirler, iştirakin kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Ancak zararlı vergi rekabetine yol açan, avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde kar dağıtımını yapma zorunluluğunun olmaması, vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırlamaktadır (BDK, 2013, s. 249).

3. 4. 4. 2. Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde düzenlenmiş olup bu maddeye göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak tanımlanmaktadır.

Diğer yandan örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar açıkça belirtilmiştir (KVK md.12).

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

3. 4. 4. 2. 1. Örtülü Sermaye Tutarının Belirlenmesi

- Hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, borcun öz sermayenin 3 katını aşan kısmı, aştığı tarihten itibaren ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye kabul edilecektir.
- Ortak veya ortakla ilişkili banka veya benzeri finans kurumlarından yapılan borçlanmalarda, borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır.
- Örtülü sermaye hesaplanmasında kurumun hesap dönemi başındaki öz sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

Öz sermayeyi Oluşturan Kalemler

Öz sermaye kavramı, kurumun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesi uyarınca öz sermaye ise, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Öz sermayeyi oluşturan kalemler (PricewaterhouseCoopers, s. 8);

- Ödenmiş sermaye
- Sermaye Yedekleri
- Kar Yedekleri
- Geçmiş Yıl Kar ve Zararları
- Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları
- Dönem Zararı

3. 4. 4. 3. Örtülü Sermaye Uygulamasında Kur Farkı Gelirlerinin Yarattığı Vergisel Avantajın Örneklerle Gösterilmesi:

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12. 3. başlıklı bendine göre; kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gelirlerinin vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Söz konusu düzenleme çerçevesinde belirli koşulların mevcut olması halinde şirketler önemli tutarlarda vergisel avantajlar sağlayabilmektedir. Dolayısıyla, örtülü sermaye kapsamında yapılan borçlanmalar sonucu ortaya çıkan **kur farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi** durumu ortaya çıkmaktadır.

Bu durumu bir örnekle aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Atağan, 2012, s. 24-26).

Örnek: (X) şirketi 2011 yılına kadar faaliyetlerinin iyi gitmesi sebebiyle şirket ortağından herhangi bir borç talebinde bulunmamıştır. Dolayısıyla şirketin 2011 yılına

kadar örtülü sermaye kapsamında herhangi bir borçlanması yoktur. Ancak 2011 yılında faaliyetleri kötüye giden şirket hesap dönemini zararla kapatmıştır. Bu sebeple şirketin 2011 yılı sonu öz kaynakları azalmış ve 2012 yılında şirketin nakit sıkıntısı başladığı için de ortağından kredi kullanmıştır. (1£ =2 TL)

Şirketin 2012 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 1.000.000,00 TL olup anılan hesap dönemine ilişkin ortağı (Y) şirketinden yaptığı borçlanmanın en yüksek olduğu tarihteki tutarı 3.000.000 Euro karşılığı 6.000.000 TL'dir. Ayrıca şirket ortağından temin edilen borçların 2012 yılı içerisindeki kur değerlemeleri sonucunda 400.000 TL tutarında kambiyo karı oluşmuştur. (Y) şirketi kullandığı borç için herhangi bir faiz hesaplamamıştır. 2012 takvim yılının örtülü sermaye açısından değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir.

2012 Yılı Dönem Başı Öz Kaynakların 3 Katı: $1.000.000 \text{ TL} \times 3 = 3.000.000 \text{ TL}$

Şirket Ortağından Yapılan Borçlanmanın Örtülü Sermayeye İsbet Eden Kısmı:
 $6.000.000 \text{ TL} - 3.000.000 \text{ TL} = 3.000.000 \text{ TL}$

Örtülü Sermaye Oranı: $3.000.000 \text{ TL} / 6.000.000 \text{ TL} = \%50$

Örtülü Sermayeye İsbet Eden Kur Farkı Gelirleri: $400.000 \text{ TL} * \%50 = 200.000 \text{ TL}$

Şirket 2012 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde örtülü sermayeye isabet eden 200.000 TL tutarındaki kur farkı gelirini vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alacaktır. Böylece şirket örtülü sermaye kapsamında borcu bulunması sebebiyle $200.000 \text{ TL} \times \%20 = 40.000 \text{ TL}$ tutarında daha az kurumlar vergisi ödeyecektir.

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere, şirketlerin herhangi bir hesap dönemi içerisinde örtülü sermaye kapsamında borcu bulunması, söz konusu borç için herhangi bir faiz ödemesinde bulunmaması ve ilgili borç için hesap dönemi boyunca sadece kur farkı geliri oluşması hallerinde, mali mevzuatımıza vergi güvenlik müessesesi olarak giren örtülü sermaye uygulaması şirketlere vergisel yönden daha az kurumlar vergisi ödeme olanağı yaratmaktadır.

3. 4. 4. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizlerin Kar Payı Hükümünde Değerlendirilmesinin Yarattığı Vergisel ve Finansal Avantajlar ile Vergi İdaresince Verilmiş Özelgeler:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılmaktadır. Böylece yurt dışında mukim ortak ve/veya ilişkili şirketten kullanılan borcun örtülü sermaye kapsamında olması halinde, ilgili borç için ödenen faizler hesap döneminin sonu itibariyle kar payı stopajına tabi olacaktır (KVK, md.12).

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine ilişkin yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda, banka veya benzeri finans kurumlarından alınan borçlara ilişkin faizlere stopaj yapılmayacağı, bunun dışındaki kurumlardan alınan borçlara ilişkin faizlere ise %10 oranında stopaj hesaplanacağı belirtilmektedir (B.K.K, 2009, md.1).

Böylelikle, yurt dışında mukim ortağın bulunduğu ülkeyle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına bakılması, stopaj oranının % 10 mu yoksa daha düşük bir oran mı olacağı konusunda şirketlere kurumlar vergisi stopaj avantajı da sağlamaktadır

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin (4-e) bendinde banka veya benzeri finans kurumlarından alınan borçlara ilişkin faizlere KDV hesaplanmayacağı belirtildiği için, bunun dışındaki kurumlardan alınan borçlara ilişkin faizlere sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu durum da örtülü sermaye kapsamında borçlanması bulunan ve bu borçları için faiz ödeyen şirketleri katma değer vergisi yönünden avantajlı duruma getirmektedir. Çünkü normal koşullarda (örtülü sermaye kapsamında borç bulunmaması durumunda) faizin doğduğu dönemde %10 oranında stopaj ve bunun üzerinden de %18 oranında sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Doğal olarak bu durum şirketlerin 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesinde ödenecek KDV'lerinin bulunmaması durumunda avantaj yaratmaktadır (Atağan, 2012, s. 28).

Öte yandan, normal koşullarda faizin oluştuğu dönem itibariyle stopaj hesaplanırken, örtülü sermaye kapsamındayken sadece yıl sonu itibariyle stopaj hesaplanmaktadır. Bu durumda şirketler daha geç stopaj beyanını yaparak finansal yönden de önemli bir avantaj sağlayabilmektedir (Atağan, 2012, s. 29).

Konunun Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesinde, idarenin iki farklı görüşü karşımıza çıkmaktadır (09.06.2008 tarih ve KVK-12-2008-MUK-30 sayılı özelge ile 29.05.2009 tarih ve 2006 sayılı özelgeler).

Birinci görüşe göre; Kanun'un 1'inci maddesinde Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ve her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisinin konusuna girdiğinden bahisle kar paylarının katma değer vergisinin konusuna girmediği belirtilmektedir. Bu sebeple örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen faizlerin kar payı hükmünde olması sebebiyle katma değer vergisi hesaplanmamalıdır.

İkinci görüşe göre ise; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre finansman hizmeti olarak değerlendirilen borçlanmalar nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi tutulmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir. Bu sebeple örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen faizlerin katma değer vergisine tabi bulunması gerekmektedir (18.08.2011 tarih ve 14 sayılı özelge).

3. 5. Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı

Birçok ülkede uluslararası boyutuyla ele alınan transfer fiyatlandırması ülkemizin de vergi tabanlarını tehdit etmektedir. Transfer fiyatlandırılması nedeniyle, ithalatın aşırı faturalandırılması ve ihracatın eksik faturalandırılmasıyla, ülkemizde meydana gelen tahmini Kurumlar Vergisi kaybı tahmin edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, Türkiye İstatistik Kurumu'ndan (TÜİK) ülkeler göre dış ticarete konu her bir

mal bazında ithalat ve ihracat miktarları ile dolar cinsinden tutarlarına ilişkin veriler temin edilmiştir.

İthalat bir girdi olması nedeniyle maliyeti temsil etmekte, ihracat ise hasılatı veya geliri temsil etmektedir. Yüksek ithalat fiyatları maliyetleri yükseltmek suretiyle, düşük ihracat fiyatları ise hasılatı veya geliri azaltmak suretiyle vergilenebilir tabanı aşındırmaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010, s. 106).

3. 5. 1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (7) numaralı bendinde, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmış olup söz konusu Kanun hükmü 2008 ve sonrası yıllarda elde edilen kazançlara uygulanacaktır (BDK, 2013, s. 245).

3. 5. 2. İthalatın Aşırı Faturalandırılması

Emsallerinin üstünde ithal fiyatlarıyla Türkiye'nin kurumlar vergisi matrahının hangi ülkelere ve ne tutarda aktarıldığı ve ne kadar kurumlar vergisi kaybına yol açtığını gösteren Tablo 12 aşağıdaki gibidir. Aşırı ithalat fiyatlarıyla en fazla gelirin aktarıldığı 30 ülkenin toplam gelir transferi tüm ülkelere aktarılan gelirin yaklaşık % 94'ünü oluşturmaktadır. İthalatımızda en fazla paya sahip olan Almanya, ithal fiyatlarının manipülasyonu sonucu en fazla gelirin aktarıldığı ülke konumundadır. Ayrıcalıklı vergi rejimi uygulayan İsviçre'ye aktarılan gelir, aşırı ithalat fiyatları nedeniyle aktarılan toplam gelirin % 11'ini oluşturmaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010, s. 111).

Tablo 12: İthalatın Aşırı Faturalandırılması Nedeniyle En Fazla Gelir Transferinin Yapıldığı İlk 30 Ülke

2007 TÜRKİYE İTHALATI	AŞIRI İTHALAT FİYATI NEDENİYLE GELİR TRANSFERİ	KURUMLAR VERGİSİ KAYBI
Tüm Ülkeler	\$3.125.809.924,55	\$625.161.984,91
İlk 30 Ülke	\$2.928.872.555,34	\$585.774.511,07
Almanya	\$364.492.449,01	\$72.898.489,80
İsviçre	\$334.994.659,45	\$66.998.931,89
Fransa	\$279.904.214,51	\$55.980.842,90
İrlanda	\$236.966.667,24	\$47.393.333,45
A.B.D.	\$217.711.430,55	\$43.542.286,11
İran	\$208.112.653,81	\$41.622.530,76
İngiltere	\$153.333.160,59	\$30.666.632,12
İsveç	\$126.047.526,90	\$25.209.505,38
İtalya	\$124.843.033,57	\$24.968.606,71
Japonya	\$103.201.236,92	\$20.640.247,38
İsrail	\$100.181.254,98	\$20.036.251,00
Hindistan	\$77.246.787,83	\$15.449.357,57
Avusturya	\$63.013.123,45	\$12.602.624,69
Finlandiya	\$58.873.649,86	\$11.774.729,97
Hollanda	\$58.728.429,12	\$11.745.685,82
Kanada	\$51.484.466,24	\$10.296.893,25
Irak	\$47.362.925,53	\$9.472.585,11
İspanya	\$44.672.142,52	\$8.934.428,50
Rusya Federasyonu	\$41.740.852,69	\$8.348.170,54
Belçika	\$36.547.379,56	\$7.309.475,91
Danimarka	\$31.471.384,78	\$6.294.276,96
Ege Serbest Bölge	\$25.211.552,74	\$5.042.310,55
Tayvan	\$24.280.709,97	\$4.856.141,99
Avustralya	\$18.267.242,66	\$3.653.448,53
Güney Kore	\$18.108.400,45	\$3.621.680,09
Cezayir	\$17.929.935,88	\$3.585.987,18
Meksika	\$17.059.076,43	\$3.411.815,29
Macaristan	\$16.740.737,64	\$3.348.147,53
Çek Cumhuriyeti	\$15.679.041,05	\$3.135.808,21
Polonya	\$14.666.429,42	\$2.933.285,88

Kaynak: TÜİK (2010), Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarını Teşkil Eden Maddelere Göre 12 Basamak Açıklımlı Ülke, Miktar Ve Dolar Bazında 2007 Yılı İthalat, İhracat Bilgileri.

3. 5. 3. İhracatın Eksik Faturalandırılması

İhracat işlemlerine yapılan transfer fiyatlandırmasının ülkeler bazında yol açtığı kurumlar vergisi kayıpları Tablo 13'te yer almaktadır. İhracat yapılan ülkeler içinde transfer fiyatları en fazla vergi kaybına yol açan ilk 30 ülkenin vergi kaybı toplamı, transfer fiyatlarıyla kayba yol açan tüm ülkelerin vergi kaybı toplamının % 79'udur. Oranın yüksekliği nedeniyle ilk 30 ülkenin vergi kaybı özet tabloya alınmıştır. Transfer fiyatlarıyla kazanç aktarılan ülkeler arasında ilk sırada İtalya gelmektedir. Almanya ve İngiltere gibi Türkiye'nin dış ticaretinde önemli paya sahip olan ülkelere de transfer fiyatlarıyla kazanç aktarılmıştır. Gümrük rejimine göre ülke sınırları içinde olmasına karşın gümrük sınırlarının dışında olan serbest bölgelerin, vergisel ayrıcalıklar sağlaması nedeniyle transfer fiyatlandırması yapma potansiyelleri vardır. Nitekim Ege Serbest Bölgesi ihracatta transfer fiyatlandırması yapılan önemli merkezlerden birisidir (Pehlivan ve Gökbnar, 2010, s. 111).

Tablo 13: İhracatın Eksik Faturalandırılması Nedeniyle En Fazla Gelir Transferinin Yapıldığı İlk 30 Ülke

2007 TÜRKİYE İHRACATI	EKSİK İHRACAT FİYATI NEDENİYLE GELİR TRANSFERİ	KURUMLAR VERGİSİ KAYBI
Tüm Ülkeler	\$4.249.031.141,32	\$849.806.228,26
İlk 30 Ülke	\$3.348.364.609,12	\$669.672.921,82
İtalya	\$301.535.017,48	\$60.307.003,50
Almanya	\$239.297.057,98	\$47.859.411,60
İngiltere	\$236.891.156,60	\$47.378.231,32
Romanya	\$181.689.364,17	\$36.337.872,83
A.B.D	\$168.908.782,49	\$33.781.756,50
Fransa	\$165.746.691,79	\$33.149.338,36
Suriye	\$163.374.061,50	\$32.674.812,30
Rusya Federasyonu	\$142.233.989,94	\$28.446.797,99
Irak	\$135.105.061,93	\$27.021.012,39
Çin	\$133.992.464,66	\$26.798.492,93
B.A.E.	\$131.630.369,64	\$26.326.073,93
Bulgaristan	\$119.939.582,83	\$23.987.916,57
Yunanistan	\$112.924.015,76	\$22.584.803,15
Suudi Arabistan	\$96.504.095,46	\$19.300.819,09
Ürdün	\$93.515.290,65	\$18.703.058,13
Belçika	\$80.045.146,02	\$16.009.029,20

İsrail	\$78.818.507,18	\$15.763.701,44
Cezayir	\$77.090.347,27	\$15.418.069,45
Mısır	\$75.571.913,87	\$15.114.382,77
Singapur	\$72.401.346,23	\$14.480.269,25
Hollanda	\$71.230.703,74	\$14.246.140,75
İspanya	\$70.658.526,53	\$14.131.705,31
İran	\$65.901.890,20	\$13.180.378,04
Ukrayna	\$56.024.431,72	\$11.204.886,34
Ege Serbest Bölge	\$53.540.793,84	\$10.708.158,77
Gürcistan	\$53.063.726,25	\$10.612.745,25
Azerbaycan	\$52.755.213,92	\$10.551.042,78
K.K. Türk Cum.	\$50.588.294,14	\$10.117.658,83
Arnavutluk	\$36.766.229,10	\$7.353.245,82
Fas	\$30.620.536,	\$6.124.107,24

Kaynak: TÜİK (2010), Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarını Teşkil Eden Maddelere Göre 12 Basamak Açılımlı Ülke, Miktar Ve Dolar Bazında 2007 Yılı İthalat, İhracat Bilgileri

Yukarıda Tablo 12 ve 13'ü bir örnekle açıklayacak olursak;

İlk durumda; Türkiye'deki bir otomobil şirketi, Almanya'daki bayi şirketinden normal şartlarda 60.000 £'ya ithal ettiği bir otomobili, 100.000 £'ya satarsa, 40.000 £ kar üzerinden (0.20) 8.000 £ vergi ödemesi çıkacaktır.

Aşırı ithalat durumunda ise; aynı otomobil 60.000 £ yerine 80.000£ üzerinden ithal edilip yine 100.000 £ satış fiyatı üzerinden 20.000 £ kar çıkar ve 4.000 £ vergi ödemesi çıkar.

Dolayısıyla, bu durum tespit edildiğinde Türkiye'deki şirket tarafından Almanya'daki ilişkili kişi dar mükellef kuruma, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç $80.000-60.000= 20.000$ £ tutarın Kanunen Kabul Edilmeyen İndirim olarak ilgili hesap dönemi kurum kazancına ilave edilmesi gerekmekte olup 20.000 £, dar mükellef kurum nezdinde, dağıtılan net kar payı olarak kabul edileceğinden Türkiye'deki şirket tarafından bu tutarın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (3) numaralı bendi gereği (%15) brüte tamamlanarak tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

İkinci durumda ise; Türkiye'deki bir televizyon şirketi, Almanya'daki bayi şirketine normal şartlarda 1.000£'ya ihraç ettiği bir televizyonun maliyeti 500£ olduğu düşünülürse 500£ kar üzerinden 100£ vergi ödenecektir.

Eksik ihracat durumunda ise; televizyon 1.000£ yerine 750£'ya ihraç edildiğinde, maliyet 500£ olduğundan 250£ kar üzerinden 50£ kurumlar vergisi ödenecektir.

Mükelleflerin yukarıdaki muvazaalı işlemleri gerçekleştirmelerindeki amaç, transfer fiyatlandırması yoluyla Türkiye'den ülke dışına kazanç aktarmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını aşındırmaktır. Bu durum, Türkiye'den bu yolla bir vergi kaymasına yol açarak, vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.

Diğer taraftan, gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi konusunun darlığı ve bunu arttıran muafiyet, istisna ve indirimler nedeniyle mükellefiyet, iş yeri benzer temel kavramların iletişim alanında gelişen teknolojiler sonucunda yetersiz kaldığı görülmektedir.

Bu bakımdan, küreselleşen dünyada vergiler de uluslararası bir boyut kazandığından, Türkiye'nin haksız vergi rekabetine uğramaması için Türk Vergi Mevzuatında, Avrupa Birliği müktesebatına paralel ve diğer uluslararası vergi anlaşmaları ışığında yeni düzenlemeler yapılmalı ve yukarıda sayılan konulardaki boşlukların giderilerek Türkiye'den bu yolla bir vergi kaymasının önüne geçilmelidir.

SONUÇ

1980'lerde yayılan modern küreselleşme olgusu gerek ulus-devleti gerekse modern kamu maliyesini etkilemektedir. Küreselleşme süreci devlet maliyesini gerek hacim gerekse de nitelik olarak etkilemekte ve küçülterek etkisizleştirmektedir.

Genel olarak bu kavram, ülkeler arasında özellikle ekonomik ilişkilerde, sınır ötesi faaliyetlerin artışını ifade eder. Küreselleşme, ülkeler arası ticaretin, sermaye akışının önündeki engelleri kaldırıcı bir etki yapmakta ve gelişmekte olan ülkelerde uygulanan finansal serbestleşme politikalarının da etkisiyle, sermaye hareketleri hızlanarak bu ülkelerin finans piyasalarının gelişimine ve dış dünya ile bütünleşmesine katkıda bulunmaktadır.

1990'lı yıllardan itibaren hızlanan küreselleşme süreci mal, hizmet, teknoloji, fikir, mali, sermaye ve emek piyasalarındaki uluslararası bütünleşmeyi artırmakta, bir başka deyişle ulusal ekonomiler dış ticaret, finans, üretim ve giderek büyüyen anlaşmalar ve kurumlar ağıyla birbirleriyle daha sıkı bir şekilde bütünleşmektedirler.

Uluslararası ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması, ulusal vergi sistemlerini vergiyi doğuran olayların tespit edilerek vergilendirilmesi konusunda zor durumda bırakırken yabancı sermayeyi çekme konusunda da önemli fırsatlar sunmaktadır.

Küreselleşme süreciyle beraber artan ticaret ve sermaye akımları, ekonomik entegrasyonda ve uluslararası sınırların aşılmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Bu bağlamda 1980'li yıllardan bu yana sermaye mobilitésinin daha çok akışkan olmasına karşın emek geliri vergilemesinin artış kaydettiği görülmektedir. Bunun yanı sıra global süreç ve gelişimin ekonomik faaliyetlerin tamamını vergilemeyi güçleştirdiği de söylenebilmektedir. Her alanda etkilerini gözlemlediğimiz bu bütünleşme süreci kaçınılmaz bir şekilde ülkelerin vergi politikaları üzerinde de etkisini göstermektedir.

Küreselleşme süreci, mobil sermayenin daha az vergi ödeyeceği yerlere çok hızlı bir biçimde hareket etmesine olanak tanımaktadır. Bu sürece uyum gösteren ülkeler anılan sermayeyi kendilerine çekmek için vergi politikalarını gözden geçirmekte ve vergi oranlarını indirmek yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla, küreselleşme ülkelerin

vergileme kapasitelerinin ve vergi yüklerinin dağılımının değişmesine önemli etkiler yapmaktadır. Küreselleşmenin olduğu boyutla birlikte, ekonomik sınırlamaların ortadan kalktığı Dünyada, ulusal çözümlerden ziyade küresel çözümler ön plana çıkmıştır. Bunun sonucunda, vergi politikaları da ulusal sınırların dışına taşarak, uluslararası nitelik taşır hale gelmektedir. Artık vergi politikaları onu uygulayan ülkeleri değil, diğer ülkelerde yaşayan birey ve işletmeleri de yakından ilgilendirmeye başlamıştır. Teknolojinin sağladığı imkanlardan yararlanarak, yatırımları vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru kaydırmak artık çok zor bir durum değildir. Gerek bireysel yatırımcıların gerekse ÇUŞ'ların, dünyanın herhangi bir yerinde daha düşük vergi rejimi uygulayan bir ülkeye sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları, basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirilebilmektedir. Bu süreç içerisinde vergi yükünde meydana gelen değişikliklerin yanı sıra vergi türleri ve oranlarında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle ülkelerin ekonomik kalkınma ve büyüme hedefleri doğrultusunda yabancı sermayeyi çekmek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarını düşürme eğiliminde oldukları görülmektedir. Ayrıca, son yıllarda küreselleşme hızla artmasıyla birlikte, 2002 yılında Türkiye'de faaliyet gösteren küresel sermayeli şirket sayısı 5 bin 600 iken bu sene başı itibarıyla bu rakam 33 bini aşmıştır.

Sermaye ve yatırımların akışkanlığının artması, finansal piyasalardaki gelişmeler, sermayeyi çekebilmek adına, ülkeleri vergi oranlarını indirmeye zorlamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin, dünyada serbestçe dolaşan küresel sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için sağladıkları mali kolaylıklar, bu ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına yol açmaktadır. Bu durum, ülkelerin kamu finansman yapısını da etkilemekte, kamu gelirleri vergiden borçlanmaya yönelerek, bu ülkeleri mali krizlerle karşı karşıya bırakabilmekte ayrıca vergi yükünün sermayeden emeğe kaymasına yol açarak, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının artmasına neden olmaktadır. Örneğin, toplam vergiler içinde adaletsiz olduğu bilinen KDV gibi harcamalar üzerinden alınan dolaylı verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980'de % 25,6 iken 2012'de % 32,5'e, ulaşmışken buna karşılık Kurumlar Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980'de % 4,1 iken 2012'de % 10,1'e, Gelir Vergisi ise 1980'de % 43,5'den 2012 yılına gelindiğinde % 22'ye gerilediği görülmektedir.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisinde tam ve dar mükellefiyet koşullarını belirleyen unsurların yetersiz olması, Türkiye'nin haksız vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır.

Öte yandan, küreselleşen dünyada değişen Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte vergi güvenlik müesseseleri arasında yer alan örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağılımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı şeklindeki uygulamalar şirketler lehine bazı avantajları da içerisinde bulundurarak yukarıda örneklerle gösterildiği üzere vergi tabanını tehdit etmektedir.

Netice itibarıyla, küreselleşme süreci kural koyma tekeli elinde bulunduran ekonomik anlamda güçlü ülkelerin lehine gelişirken, kurallara uymak zorunda bırakılan, ekonomik anlamda güçsüz ve sayısal olarak çoğunluğu oluşturan ülkelerin aleyhine işlemektedir. Sorun sadece süreçten olumsuz etkilenen kesim ve ülkelerin sorunu olmamalı, çeşitli alternatifler oluşturularak, bunların hayata geçirilebilmesi adına küreselleşmenin öncüsü olan ülkeler tarafından destek verilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak bakıldığında gerek artan entegrasyon hareketleri gerekse artan ticaret hacminin hem fiziksel hem de dijital düzeyde büyük boyutlara ulaşması, vergi politikalarının sermaye üzerinde çok ağır yük oluşturmayacak biçimde oluşturulmasına neden olmuştur. Eğer küreselleşme süreci dışında kalınmak istenmiyorsa vergi politikalarının da bu oluşumu dikkate alarak şekillenmesi gerekmektedir. Küreselleşme vergi denetiminde sıkıntılar getirmekte, bunları aşmanın tek taraflı politikalarla mümkün olmayacağını vergi gibi spesifik bir alanda da iş birliği içinde olunması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKALIN, Güneri (2001), **Türkiye’de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz**, TİSK Yayınevi, Ankara

AKBULAK, Yavuz (2003), **Türkiyede Yatırım İkliminin Geliştirilmesi ve İstihdamın Arttırılması İçin Çözüm Önerileri**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ağustos

AKMAN, Vedat (1999), **Gelecek Yüzyılın Gündemi**, Rota Yayınları, İstanbul

ARSLANOĞLU, Rana (2000), **Kent, Kimlik ve Küreselleşme**, Ezgi Kitabevi, Bursa

BAŞKAYA, Fikret (2000), **Kalkınma İktisadının Yükselişi ve Düşüşü**, İmge Kitabevi, Ankara,

BENLİKOL S., Hilal MÜFTÜOĞLU (1995), **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği’ne Uyumu**, İstanbul:Ticaret Odası Yayın No:195-36

BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU (2013), **Kurumlar Vergisi Kanunu (2)**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul

BORATAV, Korkut (1995), “Ekonomi ve Küreselleşme”, **Küreselleşme Hikayesi**, (Der:İşin Kansu), Ankara, Dost Yayınları

BORATAV, Korkut (2007), **Türkiye İktisat Tarihi: 1908-2005**, 11. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi

ÇOBAN, Yunus (2007), **Türkiye Ekonomisi**, İkinci Sayfa Yayıncılık, İstanbul

DİNÇER, Ömer (1998), **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikaları**, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul

DOLANBAY, Coşkun (2000), **E-Ticaret Strateji ve Yöntemleri**, Sistem Yayınları, Ankara

DPT, 1992, **Mali Yapı ve Mali Piyasalar**, 3. İzmir İktisat Kongresi, Ankara

DPT (1995), **Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar ve Türkiye (Değerlendirme Raporu)**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2374 - ÖİK: 439, Ankara.

DULUPÇU, M. Ali (2001), **Küresel Rekabet Gücü**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

ERGİNAY, Akif (1995), **Kamu Maliyesi**, Ankara, Turhan Kitabevi

EYÜPGİLLER, Saygın (2002), **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara

GÖRGÜN, Tuğrul (2004), **Doğrudan Yabancı Yatırımların Tarihsel Gelişimi Çerçevesinde Yatırımların Geliştirilmesinin Etkin Kurumsal Yapılanmaları**, Uzmanlık Tezi, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, Ankara

GÜRSOY, Cudi Tuncer (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul,

İNCE, Macit (2001), **Devlet Borçları ve Türkiye**, Gazi Kitabevi

KARSAN, M. Erol (1986), **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, Ankara

KORAY, Meryem (2000), **Sosyal Politika**, Ezgi Kitabevi, Bursa

KÜLÜNK, Metin (2005), **Küreselleşen Dünyada Türkiye**, Kum Saati Yayınları, İstanbul

ÖZ, Semih (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

ÖZDEMİR, Biltekin, (2006), **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları

SARAÇ, Özgür, (2006), **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları

SEYİDOĞLU, Halil 2003, **Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama**, İstanbul

STIGLITZ, Joseph E. 2006, **Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı**, (Çev: Arzu Taşçıoğlu ve Deniz Vural)

TOBB, 2001, **Vergilemede Global Eğilimler:AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara,

TUTAR, Hasan 2000, **Küreselleşme Sürecinde İşletme Yönetimi**, Hayat Yayıncılık

TÜĞEN, Kamil 2002, **Türkiye'nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi**, Oş Devlet Üniversitesi Kongre Kitabı, Haziran,

UYANIK, Namık Kemal 2006, **Transfer Fiyatlandırma**, TÜRMOB Yayınları, Seri:278, Ankara

YELDAN, Erinç 2002, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul

YILDIZ, Habib 2005, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara

MAKALELER

ACAR, Mustafa 2002, “Ekonomik, Siyasal ve Sosyal Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat mı?”, **Liberal Düşünce**, Cilt:7, Sayı:25-26

AKTAŞ, Mehmet 2003, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sisteminde Konumu-II”, **Yaklaşım Yayınları**, Yıl:11, Sayı:131, Kasım, s:84-89

ARICAN, Süral 1997, “Vergi Sistemi ve Ülkelerarası Vergi Sistemi Mukayesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:189, s:11-21

ARMAĞAN, Ramazan 2007, ‘Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi’, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, s.227-252

ARMAĞAN, R., Murat İÇMEN 2012, “Vergi Rekabeti Türkiye’ye Yansıması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, s.145-172

ATAĞAN, Hilmi 2012, “Örtülü Sermaye-Örtülü Avantaj”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, s.23-30

ATEŞ, Davut, 2006, “Küreselleşme: Ne Kadar Tek Boyutlu?”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 7 (1), s: 25-38

AY H., Metin MERİÇE, 2004, “Küreselleşme Olgusu Bağlamında Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **Yaklaşım Yayınları**, Yıl:12, Haziran

BAHTİYAR, Mustafa 2000, “Off-shore Bankalar ve Vergi Sorunları”, **Yaklaşım Yayınları**, Yıl: 8, Sayı: 90, Haziran, s:190-196

BİÇER, Ramazan 2009, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizinin Pratik Uygulaması”, **Diyalog**, Yıl:24, Sayı:249, Ocak, s: 51-66

COŞKUN, İsa 1997, “Vergi Cennetleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 192, s: 27-41

ÇELİK, Orhan, 2000, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, s. 101-111.

DEMİR, Gülten 2001, “Küreselleşme Üzerine”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı:56-1, Ocak-Mart, s. 80-87

DEMİR, Muzaffer 2002, “Globalleşen Vergi Cennetleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:165, Haziran, s: 41-44

DEMİRBAŞ, Tolga 2003, “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık, s: 90-92

DİKMEN A. Alpay, 2000, “Küresel Üretim, Moda Ekonomileri ve Yeni Dünya Hiyerarşisi”, **Toplum ve Bilim**, Sayı:86, s. 279-285

EJDER, L. Haydar, 2000, “Türkiye’de Vergi Politikaları”, Gazi Üniversitesi, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 4, s.127-132

ETEŞ, Işıl 2002, “Elektronik Ticaretin Geleceği ve Ülkemiz Dış Ticaretine Yansımaları”, **Bakış Dergisi**, Sayı:22, Eylül-Aralık, s: 44-49

EYÜPGİLLER, S. Saygın 2007, “Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler Ve Türkiye İçin Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.306, Şubat, S.125-130

GERŞİL, G. Sarı, 2004, “Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1

GİRAY, Filiz, 2005, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz İİBF Dergisi (9)**, s: 93-122

GÖKTAŞ, Abdülkadir 1999, “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği İmkanları”, **Yaklaşım Yayınları**, Temmuz, Sayı:79, s:75-80

GÜNAYDIN, İhsan 1999, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, Mart, s:75-84

GÜVEN, Yılmaz 2008, “Türkiye’de 1980 Sonrası Donemde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Sektörel Analizi ve Ekonomik Kalkınmaya Etkisi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:3(1), Nisan, s:75-97

İŞIK, A. Kadir 2002, “Globalleşmenin Kısa Tarihi ve Mali Olaylar”, **Öneri Dergisi**, Cilt:5, Sayı:18, s. 141-146

İNÇİ A., Rövsen Şahbazov 2000, “Globalleşme Sürecinde Teşviklerin Yeri ve Önemi, AB ve Türkiye Açısından Bir Dğerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Temmuz, Sayı: 227, s: 140-150

KARGI V., H. Yasemin ÖZUĞURLU 2007, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Sayı:1, Cilt:14, S:276-289

KAYMAZ Ö., Ali ALP 2008, “Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması”, , Yıl:18, Mart-Nisan, s:41-64

KÖSE, H. Ömer 2003, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, Nisan-Haziran, s:3-46

ÖNCEL, Türkan ve Yenal 2003, “Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İ.Ü. İktisat fakültesi Maliye Araştırma Merkezleri Konferansları**, Seri 43.-44, Sayı 88, s:3-25

ÖZ, N. Semih 2007, “OECD’nin Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarında Son Gelişmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.231, Aralık, s:35-40

ÖZEL, Salih 1998, “Küreselleşme ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:72, Aralık, s: 10-17

ÖZPINAR Ö, Ergün Şimşek 2002, “Küreselleşmenin Getirdiği Sorunlar ve Bu Sorunlara Çözüm Önerileri”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, s. 1-11

PEHLİVAN S, Ali Rıza GÖKBUNAR 2010, “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:17 Sayı:1, s.106-113

SAĞMANLI, Metin 1999, “Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Öneri**, Sayı:11, Yıl:5 Cilt:2, Ocak, s:29-36

SARAÇOĞLU, F. Ercan KAYA 2006, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:216, Eylül,s: 143-150

SÖYLER, İlhami 1997, “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:126, s:62-67

TANRIKULU, A. B. Canani TUZCUOĞLU 1996, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım Yayınları**, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos, s: 63-70

TAŞÇI, K. Erkan DEMİRBAŞ 2011, “Küreselleşme Sürecinde Sermaye Hareketlerinin Vergilendirilmesi: Tobin Vergisi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, s:105,106

TUR, Orhan 1999, “Kambiyo Kontrol Sistemleri III”, **Mükellefin Dergisi**, Lebip Yalkın Yayınları, Nisan, Sayı:76, s:135-139

ULAGAY, Osman 2000, “Küreselleşmenin Neresindeyiz? Küreselleşme Nereye?”, **İktisat İşletme ve Finans Mali ve Ekonomik Sorunlara Yönelik Aylık Yayın**, Mart, s. 7-20

UYANIK, N. Kemal 2001, “Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar”, **Yaklaşım Yayınları**, Yıl:9, Kasım, s: 24-31

ÜSTÜNER, Y. ve E.F. KEYMAN, 1995, “Globalleşme, Katılımcı Demokrasi ve Örgüt Sorunu”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt:6, Sayı:17-18, s:33-50

YALTI, Billur 2007, “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, Mart, s:7-10

YETKİNER, Ertan 2001, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:235, Mart, s:10-16

İNTERNET KAYNAKLARI

AKTAN, C. Can, 2002, “Globalleşme, Boyutları, Tarihsel Gelişimi, Fırsatları, Tehditleri”,

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/kavram.htm>

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tarihsel.htm>

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/boyutlar.htm>

<http://www.canaktan.org/yeni-trendler/globallesme/tehlike.htm> (30.06.2011)

ARPACI, A.Ömer, 2004, ‘Vergi Denetimi Ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması’, http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm, (16.06.2012)

CEBECİ, Kemal, 2008, “Küreselleşme Bağlamında Ulus-Devletin Egemenlik Gücünün Dönüşümü”, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der71m2.pdf>, (15.01.2013)

CESUR, Ahmet, 2009, ‘Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Uygulaması’, www.ozdogrular.content/view/5471/177/, (25.07.2011)

DEMİRBAŞ, Tolga “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, <http://www.isgucdergi.org/?p=article&id=59&cilt=4&sayi=2&yil=2002>, (10.06.2013)

FERHATOĞLU, Emrah, 2006, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, Eski Şehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, s: 79-96 http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm, (20.05.2012)

GÜNDOĞDU, Burhan, 2007, “Türk Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele” http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm, (15.03.2013)

HATİPOĞLU, İlhan, 2010, “Ekonomi ve Vergi Politikaları Bağlamında Bir Reformun/Deformun Anatomisi” www.ekodialog.com/Makaleler/vergi_politikalari_ekonomi_reformu.html, (11.02.2013)

KARAHAN, Özcan, 2005, “Bilgi ve İletişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri” <http://www.e-akademi.org/makaleler/okarahan-2.htm>, (15.05.2012)

ÖZ E. ve S. YARAŞIR, 2009, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti” <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/177/284>, (08.08.2012)

PRICEWATERHOUSECOUPERS, <http://www.vergiportali.com/doc/seminer/ortulusermayeank.pdf>, (29.05.2013)

ŞİMŞEK, Mehmet “Vergisel Bilgilerin Değişiminde ve Çok Uluslu Şirketlerin Vergisel Uyumunda Teknolojiden Yararlanılmasında Güncel Gelişmeler”

<http://www.bloomberght.com/haberler/haber/1362337-simsek-varlik-barisi-son-firsat>,
(24.05.2013)

TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU, 2010, “Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonlarını Teşkil Eden Maddelere Göre 12 Basamak Açılımlı Ülke, Miktar Ve Dolar Bazında 2007 Yılı İthalat, İhracat Bilgileri”, (CD)

UNCTAD, 2012, Dünya Yatırım Raporu, YASED, İstanbul

http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/haberler/basin_bultenleri/Documents/UNCTAD_WIR_2012_YASED_SUNUM.pdf, (01.05.2013)

ÜSTÜNER Y., E. Fuat KEYMAN, “Globalleşme, Katılımcı Demokrası ve Örgüt Sorunu”,http://ekonomikyaklasim.org/pdfs2/EYD_V06_N18_19_A02.pdf, (16.04.2013)

YELDAN, Erinç 2003, “Türkiye Ekonomisinde Finansal Serbestleştirme ve İktisadi Artığın Dağıtım Süreçlerinde Devletin Rolü”, www.stradigma.com, (21.12.2012)

KANUNLAR

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Yayın Tarihi 21.06.2006 Sayısı 26205.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Yayın Tarihi 10.01.1961 Sayısı 10703

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Yayın Tarihi 03.04.2007 Sayısı 26482.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, Resmi Gazete Yayın Tarihi 18.11.2007 Sayısı 26704.

2009/14593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete Yayın Tarihi 03.02.2009 Sayısı 27130

ÖZELGELER

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2602 sayılı özelgesi,

09.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KVK-12-2008-MUK-30 sayılı özelge,

29.05.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01.190/VI-I/2006 sayılı özelge

18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelge