

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/330712403>

Küreselleşme Sürecinde Vergi Sistemlerinin Niteliği ve Sürece İlişkin Uygulamalar

Chapter · June 2011

CITATIONS

2

READS

70

1 author:



Ahmet Niyazi Özker

Bandırma Onyedli Eylül University

199 PUBLICATIONS 97 CITATIONS

SEE PROFILE

**VERGİ
VE
VERGİ POLİTİKASI
ÜZERİNE
İNCELEMELER**

2

EDİTÖRLER

Prof.Dr.Nihat EDİZDOĞAN
Doç.Dr.Özhan ÇETİNKAYA



ekin

© 2011 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 0607-16-008681

ISBN: 978-605-5431-18-1

Dizgi ve Kapak Tasarımı: Doç.Dr.Özhan ÇETİNKAYA

Baskı ve Cilt:

Star Ajans Ltd. Şti.

Soğukkuyu Mh. Havaalanı Cd.

Güneş Sk. No: 2 BURSA

Tel. (0224) 249 33 20

Sertifika No: 15366

Baskı Tarihi: Nisan 2011

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Altıparmak Cad. Burç Pasajı

No.27-29 Osmangazi/BURSA

Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0.224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinyayinevi.com

İÇİNDEKİLER

Vergi Cennetleri	1
Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN-Neslihan KIZILER	
Anonim ve Limited Şirket Hissesi Devrinde İnce Noktalar	39
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ	
Kaçakçılık Fiilleriyle Vergi Ziyana Sebebiyet Verilmesi Halinde Aynı Normun Çelişkili Sonuçlarının Değerlendirilmesi	47
Prof.Dr. Doğan ŞENYÜZ	
Hacizde Zor Kullanma	67
Prof. Dr. Metin TAŞ	
Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları	77
Prof. Dr. Mehmet YÜCE	
Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi	89
Doç.Dr. Adnan GERÇEK	
Vergi Denetiminde Etkinliğin Artırılması Çabaları: Vergi Usul Kanununda Yapılan Son Değişikliklerin Analizi	113
Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA	
Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Hesap Verebilirlik: Az Gelişmiş Ülkeler Üzerine Değerlendirmeler	131
Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA	
Kamusal Mallarda Fayda Etkinliği Sorunu ve Karar Alma Sürecinde Sapmalar	145
Doç. Dr. A. Niyazi ÖZKER	
Küreselleşme Sürecinde Vergi Sistemlerinin Niteliği ve Sürece İlişkin Uygulamalar	171
Doç. Dr. A. Niyazi ÖZKER-Arş. Gör. Mine BİNİŞ	
Barter Sistemi ve Vergilendirme	199
Doç. Dr. Ersan ÖZ-Arş. Gör. Ahmet GÜLER	

Yerel Yönetimlerin Öz Gelir Yaratma Kapasitesi, Yapısal Kısıtlar ve Gelir Artırımı Konusunda Mevcut Durumun Değerlendirilmesi	223
Doç.Dr.Özhan ÇETİNKAYA	
Anayasa Değişikliği Sonrası Yurt Dışı Çıkış Yasası Uygulanması.....	241
Doç. Dr. Erhan GÜMÜŞ	
Osmanlı Vergi Sisteminden Halk Türkülerine Yansıyan Sorunlar	251
Yrd. Doç.Dr.Selçuk İPEK	
Denizcilik Sektörünün Gelişimi İçin Mali Teşvikler: 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Kanununun Değerlendirilmesi.....	287
Yrd. Doç. Dr. Semih BİLGE	
Meftun CANBEK	
Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme	313
Yrd.Doç.Dr. Ufuk SELEN	
Çevre Vergisinin Yerel Yönetim Düzeyinde Uygulanması: Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulanması.....	331
Yrd.Doç.Dr. İsmail Orçun GÜNDÜZ	
Yrd.Doç.Dr. Bilge Hakan AGUN	
İsveç’te Uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Değerlendirilmesi	353
Yrd. Doç. Dr. Melih ÇİLDİR	
Verasetin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme.....	363
Arş. Gör. Harun KILIÇASLAN	
Küresel Krizin Oluşumu ve Küresel Kriz İle Mücadelede Devletin Rolü	387
Arş. Gör. Erdal EROĞLU	

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE VERGİ SİSTEMLERİNİN NİTELİĞİ VE SÜRECE İLİŞKİN UYGULAMALAR

Doç. Dr. A. Niyazi ÖZKER¹

Arş. Gör. Mine BİNİŞ**

I. GİRİŞ

Küreselleşme kavramı, şüphesiz ki son çeyrek yüzyıldaki değişimlerinin ortaya konulması ve gerekli analizlerin yapılmasında uluslararası siyasal ve ekonomik etkileşimlere ilişkin yapısal bir değişimi ve süreci ifade etmektedir. Bu bağlamda küreselleşme sürecinde iktisadi ve mali teşviklerin değişik özelliklere sahip ülkeler için oldukça değişik uygulamalara konu olduğunu ve bu sürecin farklı algılandığını görüyoruz. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için mali uygulamaların etki ölçeğinin vergi uygulamaları ve teşvikler gibi uygulamalar bazında uluslararası yaptırımlardan daha çok etkilendiğini de söylememiz olanaklıdır.

Haksız bir vergi rekabetinin gelişmekte olan ülkeler üzerinde yarattığı olumsuzluklar, bu ülkelerin küreselleşme sürecini oldukça farklı algılamalarına neden olan unsurlar arasındadır. Gelişmiş ülkelerin uluslararası sermaye entegrasyonu ve kaynak bölüşümü amacıyla yürüttükleri ve küreselleşmenin de bir parçası kabul ettikleri bu uygulamalar, çoğu zaman gelişmekte olan ülkelerin önemli bir yapısal dönüşüm içine girmelerine de neden olmuştur. Nitekim 1990'lardan sonra az gelişmiş ülkelerde uluslararası alana açılma ve küreselleşme sürecine uyum sağlamak amacıyla önemli bir vergi rekabeti sürecine girmiş olmaları, bu yaklaşımımızı doğrular niteliktedir. Dış kaynaklı mali yardım ve teşviklerin yabancı sermaye adıyla bu ülkelerde yarattığı etkiler, gelişmekte olan ülkelerin uyguladıkları vergi rekabetinin boyutlarını çoğu kez haksız vergi rekabeti boyutuna taşımıştır. Küreselleşme sürecinde vergi avantajlarını yoğun bir şekilde kullanan birçok gelişmekte olan ülke, haksız bir vergi rekabeti yaratan bir vergi cenneti konumuna gelmiştir.

¹ Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F Maliye Bölümü.

** Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F Maliye Bölümü.

Küreselleşmenin bir sonucu gibi görünen bu olgu, bir taraftan küresel işbirliği çabalarını desteklerken, diğer taraftan da, gelişmekte olan birçok ülkenin transfer fiyatlaması gibi uluslararası gibi uygulamalar karşısında önemli bir cari açık pozisyonlarını da gündeme taşımıştır. Diğer taraftan bilişim teknolojilerindeki önemli artış ve gelişmeler de uluslararası küreselleşme sürecinin bir dışa vurumu olarak uluslararası vergi rekabetini daha da güçlendirmiştir. Gelir dengesizliklerinin yoğun yaşandığı gelişmekte olan ülkelerde bu sürecin bir getirisi olarak artan bireysel beklentiler, gelişmekte olan ülkelerin daha yüksek bir ekonomik gelişmişlik kapsamındaki iktisadi ve mali kısır döngülerini arttırmıştır. Bu süreçte her ülkenin kendi içerisindeki bölgesel demografik farklılıkları da eklendiğinde, büyüme ve refah ekonomileri anlayışındaki ulusal hedeflerin küresel düzeydeki rekabet ortamının getirdiği uluslararası yapısallığı ile çoğu zaman uyum sağlamadığı da anlaşılmıştır²

Uluslararası düzeyde artan finansal hareketlilik getirdiği yeni yükümlülüklerle, küreselleşmenin olumlu ölçeğine ilişkin paylaşımların çoğu zaman gelişmiş ülkeler lehine biçimlenmesiyle sonuçlanmıştır. Mali politikaların ve başta vergi politikalarının sürece ilişkin getirdiği yeni yükümlülükler, ekonomik bütünleşme sürecinin bir parçası olarak algılanmış; ancak, ülkeler arasında yapılan ikili anlaşmalar ve transfer fiyatlaması uygulamaları az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri sürecin olumsuz etkilerinden koruma da farklı oluşumlara yöneltmiştir. İkili anlaşmalar ve transfer fiyatlaması uygulamalarının gelişmiş ülkeler açısından önlenmesi çabaları, küreselleşme sürecinden olumlu beklentilerin sadece gelişmiş ülkelerin beklentilerine ilişkin olması gibi bir konumu da kaçınılmaz bir sonuçta doğurmuştur. Elektronik ticaretin artan mali potansiyelinin sürece ilişkin ulusal vergi sistemlerinin sorgulanmasını (ve hatta yeniden yapılanmasını) zorunlu kılan uluslararası konumu, başta harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere uluslararası bir "vergi sorumlusu" müessesesinin oluşumunu zorunlu kılmış; özellikle de söz konusu satış vergilerinin tahsi-

² Akif Çukurçayır, Küreselleşme ve Türkiye'de Yerel Yönetimler, Ankara: **Türkiye Belediyeler Birliği**, 2009, s.32.

latı konusunda küresel bir mali saydamlığın uluslararası entegrasyonu ve mali uyumunu kaçılmaz kılmıştır.

II. KÜRESELLEŞME KAVRAMI

Küreselleşme ekonomik, sosyal, kültürel ve ideolojik birçok değişim sürecini barındıran bir olgudur. Küreselleşmenin gelişimine bakıldığında homojen ve doğrusal bir gelişim değil dalgalar halinde bir gelişim gösterdiği görülmektedir. Bu gelişimin göstergeleri olarak dış ticaretteki artış oranları, ortalama tarife oranları, kıtalararası göç miktarları, faiz oranlarındaki yakınlaşma gibi göstergeler dikkate alınmaktadır³. Yaşanan bu süreç ekonomik, sosyal, politik ve kültürel alandaki dönüşümlerle, toplumların bu sürece uyumunu gerekli kılmıştır. Bu süreçte ulus devlet rol oynamakta, ekonomik ve toplumsal yapının uluslararasılaşma sürecine uyumunu sağlamak için, ekonomiye müdahale araçlarının miktar ve bileşimini sürecin gereklerine göre değiştirmektedir⁴.

Küreselleşme süreci ile birlikte modern ekonomi ve siyasal yapılanmanın geleneksel aktörleri olarak ulus devletlerin aşınması geleneksel yapıların değişmesine etkide bulunmuştur. Özellikle II. Dünya savaşı sonrasında Bretton Woods sisteminin kuruluşu, Keynesyen politikalar, refah devleti uygulamaları, ulus devletlerin temel aktör olduğu uluslararası bir ekonominin işleyişini mümkün kılmıştır⁵. 1980'li yıllarda bilgi, iletişim ve benzeri alanlardaki teknolojik gelişmeler ve 1990'lı yıllarda sosyalist düzenin çöküşü küreselleşme sürecini hızlandırdığı ve bu sürece olumlu katkılarda bulunduğu belirtilebilir. Küreselleşmenin literatürde pek çok tanımına karşın kesin çizgilerle belirlenmiş bir tanımı mevcut değildir. OECD'nin tanımına göre küreselleşme, "satış ve üretimin uluslararasılaşması, mal ve hizmetlerin ülkeler arasında serbestçe gönde-

³ Bülent Günsoy, Küreselleşmenin Ölçülmesinde Sistemik Yaklaşımlar: Karşılaştırmalı Bir İnceleme, Kırilangıç Yayınevi, Eskişehir, 2006, s.10.

⁴ Veli kargı - Yasemin H. Özüğurlu, "Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980- 2005 Dönemi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 14, Sayı:1, 2007.s.275

⁵ Bülent Şen, "Küreselleşme: Anlamlar ve Söylemler", **SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Aralık, Sayı:18, 2008.143- 144

rilmesi, yeni bilgi ve iletişim teknolojilerinin geliştirilmesi ve e- ticaretin öneminin artmasını" ifade eden bir olgudur⁶.

Küreselleşme ile ilgili farklı düşünceler mevcuttur. Kimi grup, küresel ekonominin ülkelere birçok fırsat ve avantajlar sağladığını iddia ederken, bir diğer grup ise küreselleşmenin gelişmekte olan ülkeler için birçok tehditler içerdiğini iddia etmektedirler. Küreselleşme ile ilgili olumlu görüşler küreselleşmenin ülkeler arasındaki entegrasyonu arttırdığı ve gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına entegrasyonunu sağlayarak bu ülkelerin karşılaştırmalı üstünlüklerini geliştirmeleri ve artan küresel rekabetten daha fazla faydalanmalarına imkan tanıdığı, büyük miktarda sermayenin ve yeni teknolojilerin gelişmekte olan ülkelere gelmesine yol açarak üretimin artması, ihracat veya ithal edilebilir malların genişlemesi, verimliliğin ve istihdamın artması, ekonomik refahın yükselmesi gibi yararlar sağlayacağı üzerine odaklanmaktadır.

Küreselleşme karşıtı olan görüşler ise, küreselleşmenin özünün sömürgecilikten, ticari emperyalizmle, oradan korumacı politikalar görüntüsüne bürünerek üretim merkezlerini ele geçirme çabaları ve finansal hareketlere dek, kapitalizmin her aşamasında merkezin çevreyi sömürmesi olarak vurgulamıştır. Ticaret ve yatırımların büyük çoğunluğunun gelişmiş ülkeler arasında gerçekleşmekte olduğu ve gelişmekte olan ülkelerin bu sürecin dışında tutulduğu ifade edilmektedir. Küreselleşmenin özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından makro ekonomik istikrarsızlık ve finansal krizlere yol açtığı, uluslararası rekabetin vergi gelirlerinde kayıp ve kaçaklara yol açtığı, gelir dağılımının bozulduğu ve çevre sorunlarını giderek artırdığı ifade edilmektedir⁷.

Mevcut vergi sistemleri her ülkenin kendi vergi politikalarını, ulusal ekonomilerinin gereksinimlerine göre formüle ederek oluşmuştur. Ülkeler arasındaki vergi anlaşmaları, mutabakatları ve teamüller vergi politikalarında ulusal çatının yapısını oluşturmaktadır. Küreselleşme süreci bu

⁶ İhsan Günaydın - Levent Yahya Eser, "Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz, Sayı: 202, 2005.: 125

⁷ Habib Yıldız, Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.: 32- 33

durumu değiştirmiş, özellikle vergilendirmenin düzeyi, vergilerin bileşimi, belli vergilerin tasarlanması ve vergilerin idaresi ve vergilere itaatinin biçiminde değişikliklere yol açmıştır⁸. Küreselleşme ülkelerin vergi sistemlerinde çeşitli sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu olumsuzluklar içinde belirtilebilecek olan küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemlerini ve vergi gelirlerini ne şekilde etkileyeceğidir.

III. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ SİSTEMLERİNDE MEYDANA GETİRDİĞİ DEĞİŞİMLER VE SORUNLAR

Uluslararası ekonomik bütünleşmenin ortaya çıkardığı teknolojik gelişmeler, ülkelerin vergi sistemlerinde önemli değişikliklere ve yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Küreselleşme süreci ile birlikte günümüzde hiçbir ülke diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerinden kendini soyutlayamamaktadır. Küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde meydana getirdiği etkileri şu şekilde belirtmek mümkündür⁹:

- Küreselleşmenin etkisiyle ülkelerin vergi politikalarını kendi ulusal ekonomilerine göre belirleme imkanları azalmıştır/ortadan kalkmıştır.
- Vergileme konusunda ulusal politikaların gücü sınırlanmıştır.
- Ticari liberalizasyonun yanı sıra teknoloji ve iletişim alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda ülkelerin vergi kaynaklarını takip etmesi ve ulusal vergilemeye tabi tutması zorlaşmıştır.
- Ülkeler üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla vergi rekabetine girmiş, bu rekabette vergi yapılarında değişikliğe gitmelerine yol açmıştır.

Tanzi (2000) küreselleşmenin ve teknolojik yeniliklerin ulusal vergi sistemleri üzerinde nasıl etkide bulunacağını ifade etmek için "mali termitler" terimini kullanmaktadır¹⁰. Tanzi'nin mali termitler olarak ifade et-

⁸ Asher Mukul G.-Rajan Ramkishan S., "Globalization and Tax Systems", **ASEAN Economic Bulletin**, Volume 18, No: 1, 2001.119

⁹ Birol Kovancılar - Mustafa Miynat - Sibel A. Bursalıoğlu, *Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler*, Gazi Kitabevi, 2007.: 48

¹⁰ Asher ve Rajan, 2001: 119

tiği bu küresel sorunlar; vergi rekabeti ve vergi cennetleri, çokuluslu şirketlerde transfer fiyatlaması ve elektronik ticaret, elektronik para, finansal işlemler ve türev ürünler, yurtdışı faaliyetlerin artması ve yurt dışı alışverişle ilgili olarak ortaya çıkan mali boşluklar olarak incelenecektir.

A. VERGİ REKABETİ

Küreselleşme ile birlikte sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı, vergi politikalarını ülkelerin kullanabileceği etkin bir politika aracı haline getirmiştir. Ülkeler ihtiyaç duydukları sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla vergi yüklerini asgari düzeye çekmek için birbirleriyle rekabet haline girmişler, bu durum uluslararası vergi rekabeti kavramının doğmasına yol açmıştır¹¹.

Vergi rekabeti, "bir ülkenin önemli ölçüde vergileri düşürme ve avantajlar sağlama yoluyla yatırım faaliyetlerini ve işletmeleri çekmek için olanaklar sunmak üzere gerçekleştirilen rekabettir"¹². Bu rekabet, esas olarak üretim faktörlerinin ülkeler arasında hareketli olması şeklinde ortaya çıkmakta ve etkinsizlik yaratarak, vergi oranları ve kamu harcamalarında ülkeler arasında dibe doğru bir yarışa neden olabilmektedir. Vergi rekabeti sadece vergi oranlarına dayanmamaktadır, vergi rekabeti vergi oranları düşürülerek veya vergi matrahı genişletilerek de gerçekleştirilebilir¹³.

Rekabetin genel olarak olumlu sonuçlar doğuran bir olay olmakla birlikte, vergi alanında rekabetin çeşitli olumsuzluklara neden olduğu görülmektedir. Ülkeler arasında artan rekabet zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılan uygulamalara yol açmıştır¹⁴.

Vergi rekabetinin etkilerini ampirik verilerle ölçümlemek vergi sistemlerinin karışık yapısından, vergi yanında harcama ve diğer yerleşim yeri gibi faktörlerin varlığından dolayı oldukça güç olduğu ifade edilebilir¹⁵.

¹¹ Günaydın ve Eser, 2005: 126

¹² Zeliha Göker, "Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, 2008.123

¹³ Giray Filiz, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz İİBF Dergisi** (9), 2005.94

¹⁴ Günaydın ve Eser, 2005: 126

¹⁵ Öz, 2005: 59

Vergi rekabetine karşı düşünceler vergi rekabetinin; etkisiz vergi ve harcamaya politikasına neden olduğuna odaklanmakta ve hatta uluslararası vergi literatüründe, sermaye üzerinden alınan vergilerin oranları sıfır olunca kadar rekabetin devam edeceği iddia edilmektedir. Bu durumda vergilerin gelirin yeniden dağıtım aracı olma işlevinde daha az adil bir vergi sistemi yapısına yol açacağı vurgulamaktadır¹⁶. Olumlu bazı düşünceler ise, vergi rekabetine tamamıyla karşı çıkmamakta, minimum düzeyde vergi rekabetinin, kamu harcamalarını kendiliğinden azalmasını sağlayacağından dolayı faydalı olduğu görüşüne dayanmaktadır¹⁷.

Haksız vergi rekabeti uygulamalarının çıkış noktası, bir devletin yabancı yatırımcılar lehine bir ortam oluşturmak amacıyla bilerek ve isteyerek kendi vergi yükümlülerine tanıdığından daha farklı vergi uygulamaları sağlamasıdır. Vergi yükümlüleri, mukimi olduğu ülkedeki kamu hizmetlerinden yararlanmaya devam etmekle birlikte bu ülkeye hiç vergi ödememekte veya çok az vergi ödeme olanağına sahip olmaktadır¹⁸. Mali rekabet sermaye sahiplerinin bir yandan vergi yükünün azalmasına, diğer yandan da kamusal malların daha çok bu grubun yararını artıracak şekilde üretilmesini sağlamaktadır. Bu rekabet sonucunda dolaysız vergilerin payındaki azalmaya karşın, dolaylı vergilerin payının arttığı ve özellikle KDV yükünün ülkede yerleşikler üzerinde kaldığı, mali rekabetin en çok yabancı sermaye lehine bir durum oluşturduğu ifade edilebilir¹⁹.

Potansiyel zararlı vergi rekabeti tipik olarak bankacılık, finans, sigortacılık, dağıtım ve benzeri hizmetlerde görülmektedir. Bunların zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamaları; düşük veya sıfır efektif vergi oranları, saydamlık veya uluslararası bilgi değişim noksanlığı şeklinde sıralanabilir. OECD kendi üye ülkelerini bu gibi zararlı vergi uygulamaları konusunda bilgilendirilmiş ve üye ülkeleri tarafından idare edilen vergi cennetlerinin davranışlarını değiştirmeleri konusunda baskı yapmıştır. Vergi cenneti ülkeler ve bazı finansal merkezler için OECD'nin çabaları da

¹⁶ *Sağbaş İsa*, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm", *Maliye Dergisi*, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002.: 4

¹⁷ Giray, 2005: 96

¹⁸ Yıldız, 2005: 44

¹⁹ Göker, 2008: 133

karapara aklama ve banka gizliliği yasaları konusu üzerinde yoğunlaşmıştır²⁰.

B. VERGİ CENNETLERİ

Vergi cennetleri, kendi ülkesinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen karlara vergi uygulamayan veya çok düşük oranda vergi uygulayan yerlerdir²¹. Diğer bir ifadeyle vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren yargısal düzenlemelerdir²². OECD tarafından, belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması, söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması, bilgi değişiminin bulunmayışı, yasal mevzuat, idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksunluk ve belirsiz oluşu şeklinde kriterlerle tanımlanmış bulunan ülkeler / bölgeler, vergi kaçırmak için kullanılan ülkeler olarak tanınan veya zaman zaman vergi cenneti veya vergisiz vaha olarak adlandırılmaktadır²³.

Vergi cennetleri literatürde kıyı bankacılığı veya tercihli vergi rejimleri gibi isimlerle de adlandırılmaktadır. Ancak vergi cennetleri bu kavramlardan daha geniş bir kavramdır. Kıyı bankacılığı, bir ülkenin kıyısında yer alan ancak hukuken o ülkeye dahil sayılmayan alanlarda yapılan bankacılığı ifade etmektedir. Tercihli vergi rejimleri ise, yatırımları çekmeye yönelik avantajlı vergi uygulamalarını ifade etmek için kullanılmaktadır²⁴.

Vergi cenneti olan ülkeler genellikle coğrafik olarak dar alanlarda kurulu olmaları nedeniyle doğrudan yatırımlar için elverişli şartlara sahip değildirler. Bu nedenle ihtiyaç duydukları yatırımları ve sermayeyi daha çok portföy yatırımı şeklinde elde etmeye çalışmaktadırlar²⁵. Bir ülkenin vergi cenneti olarak sayılabilmesi için çeşitli faktörler içermesi gerekmektedir. Bunlar; hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılması, efektif bilgi değişiminin olmaması, şeffaflıktan yoksunluk, fiili aktivitele-

²⁰ Asher ve Rajan, 2001: 125

²¹ Öz, 2005: 123

²² Yıldız, 2005: 54

²³ Özgür Kaymaz - Önder Kaymaz - Ali Alp, "Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması", **Mali Çözüm**, Sayı: 86, 2008.: 56

²⁴ Yıldız, 2005: 54

rin olmaması, ülkenin kendini vergi cenneti olarak tanıtmaması, bankacılığın önemi ve nakit kontrollerin yokluğudur²⁶. Vergi cenneti ülkeler uyguladıkları vergi sistemlerine göre aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁷:

- Verginin olmadığı ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde kazanç, irat veya servetler üzerinden hiçbir şekilde vergi alınmamaktadır.
- Yurtdışı faaliyet kazançları üzerinden vergi alınmayan ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurtdışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurtdışı faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır.
- Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler: Bu ülkelerde, kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin oldukça düşük oranda vergi uygulanmaktadır.
- Özel vergi rejimleri olan ülkeler: Bu ülkelerde gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır.

Vergi cennetleri, gelişmiş ülkeler bakımından kazanç ve iratlar üzerinden alınacak vergilerin gecikmesine veya yok olmasına yol açarken, gelişmekte olan ülkeler açısından ise gelir ve servetlerin gizlenmesine neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkelerde yatırım yapılmasının önemli bir nedeni vergi yükünün azaltılmasıdır²⁸.

C. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER VE TRANSFER FİYATLAMASI

Transfer fiyatlaması, "aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, fiyalleri veya iştirakleri ile diğer benzeri ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamadır"²⁹.

²⁵ Yıldız, 2005: 55

²⁶ Kovancılar, Miynat ve Bursahoğlu, 2007: 67

²⁷ Öz, 2005: 130- 131

²⁸ Öz, 2005: 133

²⁹ Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri, 2002.: 2

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasına gitmelerinin en önemli nedeni vergi etkisidir. İşletme ödeyeceği vergiyi azaltmak amacıyla yüksek vergi uygulayan ülkelerde faaliyet gösteren ana firmalarının mal ve hizmetlerini, daha düşük vergi oranı uygulayan bir ülkedeki yavru şirketine, düşük bir transfer fiyatından transfer etme yoluna gidebilmektedir (Yıldız, 2005: 80). Ayrıca transfer fiyatlandırması işletme yöneticilerinin, işletme içindeki kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bir bölümün performansını işletmenin diğer bölümleri ile karşılaştırmak veya bölüm yöneticilerinin karlılık motivasyonlarını maksimize etmek amaçları ile de uygulanmaktadır³⁰.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasına gitmelerinin başlıca amaçları; vergi sonrası global karı maksimize etmek, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi, ihracat fiyatının değiştirilerek gerçeğinden fazla vergi iadesi alınması, stopajdan matrahın daraltılması veya gizlenmesi, genel merkez giderlerinin bağlı şirketlere kaydırılması ile vergi mükellefiyetinin azaltılması ve dolaylı olarak vergi yükünün azaltılması amacıyla ülkelerin dış ticaret veya kar transferi konusundaki sınırlandırmalarının aşılmasıdır³¹.

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında yeniden dağıtması, ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatı, üretim girdileri fiyatı ve ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz etkilere neden olarak, devletleri bir yandan küresel şirketlerin vergilenmesinden adil pay almalarını engelleyecek, diğer yandan ise çokuluslu şirketlerin çifte vergilenmesine yol açması gibi sorunlara neden olabilmektedir³². En önemlisi ise, transfer fiyatlandırmalarında yapılan değiştirmeler her şeyden önce ülkelerin egemenlik haklarından biri olan vergilendirme yetkisini sınırlandırmakta, ülkelerin kaynak oluşumuna ve tahsisine olumsuz etkide bulunmaktadır³³.

³⁰ Kaymaz, Kaymaz ve Alp, 2008: 43

³¹ Öncel, 2002: 6- 8

³² Savaş Çevik, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, 23 (270), Şubat, 2004.160

³³ Öncel, 2002: 9

D. ELEKTRONİK TİCARET VE ELEKTRONİK ÖDEME SİSTEMLERİ

Küreselleşme gerçek anlamda ulusal sınırları ortadan kaldırmış, sınırların ortadan kalkması ise küresel rekabeti beraberinde getirmiştir. Küresel rekabetin en önemli etkisi ise teknolojik gelişmeler üzerinde olmuştur. Küreselleşme ile teknoloji arasındaki ilişki incelendiğinde, özellikle bilişim teknolojileri alanındaki ilerlemelerin küreselleşmeyi önemli ölçüde etkilediği görülmektedir. Teknoloji, küresel rekabet içindeki işletmelere daha kolay ulaşabilmekte ve daha rahat küresel pazarlara çıkabilmektedir³⁴.

E-ticaret, dünyadaki serbest ticaret eğilimi ile birlikte, son on yılda yaşanan ve bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Dünya Ticaret Örgütü'nün tanımına göre elektronik ticaret, "mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır"³⁵. E-ticaret, *bireylerin ya da kurumların telekomünikasyon bağlantıları vasıtasıyla açık ve kapalı ağlar üzerinden metin, ses ve görüntü şeklindeki sayısallaştırılmış verilerin elektronik ortamda işlenmesi, saklanması, iletilmesi esasına dayanan işlemler sürecidir.*

İlk defa 1995 yılında başlayan e-ticaretle ilgili ticaret hacminin günümüzde bir trilyon doları aştığı tahmin edilmektedir. İnternet ve e-ticaret alanında yaşanan teknolojik gelişmelerin, bir taraftan geleneksel biçimden farklı ürünler ve geleneksel olandan farklı bir dağıtım kanalını ortaya çıkarması, diğer taraftan da buna bağlı olarak vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin saptanması, vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar doğurmaktadır³⁶. Günümüzde ürünlerin büyük bir kısmı-

³⁴ Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2004.

<http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi/dosyalar/2004.13.2.164.pdf> Erişim tarihi: 20.3.2010.: 250

³⁵ Önder Canpolat, **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, Ankara, Mart, 2001.: 13

³⁶ Filiz Ekinci, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal**

nın internet üzerinden indirilmesi belirsiz bir vergileme sistemi doğurmakta, vergiyi kimin ödeyeceği veya parayı kimin toplayacağını belirlemesi gittikçe zorlaşmaktadır³⁷.

E-ticaret sağlamış olduğu birçok yarar olmasına rağmen başta vergileme olmak üzere birçok sorunlara da yol açabilmektedir. İnternet, tüm dünyada işletmelerin iş yapma biçimlerini değiştirmektedir. Artık elektronik işletmeler fiziksel sınırlandırmaların dışında fiziksel varlık göstermeden faaliyet göstermektedirler. Bu tür işletmelerin vergilendirilmesinde, tüm konuları da kapsayan yeni bir vergilendirme sistemi oluşturulması gerekliliği doğmuştur³⁸.

Artan bir hızla genişleyen e-ticaretin, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde de olsa vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinin kaybına neden olacağı birçok yazar tarafından dile getirilmektedir. Özellikle toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı ülkelerde, e-ticaretin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve tüketimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştirmesinin çeşitli sorunlara yol açacağı üzerinde durulmaktadır. Ayrıca e-ticaret özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ithalat ve gümrüklerden alınan vergi ve diğer yükler açısından kayıplara neden olabilecektir. Bu kayıplar gelişmekte olan ülkelerde bir yandan bütçe dengesini olumsuz yönde etkilerken, diğer taraftan da vergi adaletini daha da bozabilecektir. E-ticaret internet üzerinden yürütülen finansal işlemler ve offshore bankacılıkla birlikte ele alındığında vergileme alanında küreselleşmeyle ortaya çıkan önemli sorunlardan biri olduğu ve çözümü için küresel bir koordinasyon gerektirdiği ifade edilebilecektir³⁹.

Bilimler Dergisi, Sayı: 17. 2007. <http://sbe.dpu.edu.tr/17/288-296.pdf>, Erişim Tarihi: 01.04.2010. : 162

³⁷ Vito Tanzi, "Globalization and The Work of Fiscal Termites", Finance and Development, Volume 38, Number 1, March 2001 (Çev: MİYNAT Mustafa: "Küreselleşme ve Mali Termitler", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42. Seri, 2002). 97

³⁸ Yunus Ceran - Recep Çiçek, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 14, Sayı: 1, 2007.: 293

³⁹ Ceran ve Çiçek, 2007: 294

E-ticaretin gelişmesi ödemeler sorunun çözümlenmesi için pratik bazı ödeme biçimlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. E- ticarete gerçekleştirilen ticari işlemlerin büyük çoğunluğunda ödeme aracı olarak kredi kartları kullanılmasının yanı sıra son yıllarda smart kart, elektronik çek ve sanal kart, elektronik fon transferi için satış noktaları, e-para ve ev/ofis bankacılık ürünleri gibi yeni uygulamalarda getirilmiştir⁴⁰.

Elektronik para da günümüzde vergileme alanında soruna yol açabilecek bir olgudur. E- para hesap altına alınmış veya hesap altına alınmamış sistemler yoluyla elde edilecektir. İlki e-nakit oluşturan işlemlerin merkezi kayıtlarının tutulması ile kontrol edilme imkanı sağlanmaktadır. İşlemlerin herhangi bir şekilde merkezi kayıt altına alınmadığı sistemlerin kontrolünü olanaksız kılmaktadır. Bu denetim eksikliği hem KDV hem de gelir vergisi toplanmasını zora sokacaktır⁴¹. Gelişmiş on ülkenin (G-10) e-para konusunda hazırlamış oldukları raporlara göre; e- parada ödemeyi yapanın belirsizliği, vergi idarelerinin mükelleflerin işlem ve gelirlerini takip etme zorlukları gibi sorunlar vergi kayıp ve kaçaklarını kolaylaştırabileceği vurgulanmaktadır⁴².

E. ULUSLARARASI SERMAYE HAREKETLERİ VE TÜREV ÜRÜNLER

Dünya ekonomisi, son on yılda giderek daha fazla entegre olmuş, sınırlar arası yatırımlar hızla artmış ve ülkeler uluslararası yatırım akımları üzerine koydukları engelleri kaldırmışlardır⁴³. Uluslararası sermaye hareketleri, ulusal sınırları aşarak ülkeye giren veya ülkeden çıkan fonları ifade etmektedir.

Finansal piyasalardaki bütünleşme tasarrufların ve yatırımların dünya genelinde etkin bir şekilde tahsis edilmesine imkan vermiş ve gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere doğru yoğun bir sermaye akışı görülmüştür. Sermaye hareketlerindeki artışlar ülkelerdeki yatırımları artırarak büyümeyi olumlu bir şekilde etkileyebilmekle birlikte özellikle kısa vadeli dolaylı sermaye hareketlerinin derin mali krizlere neden olması gibi

⁴⁰ Yıldız, 2005: 108

⁴¹ Tanzi, 2002: 97

⁴² Yıldız, 2005: 110

⁴³ Günaydın ve Eser, 2005: 129

olumsuzluklara da yol açabilmektedir⁴⁴. Hükümetler yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek üzere vergi yüklerini en aza indirmek için birbirleriyle yarışa girmişlerdir. Bu durum tehlikeli komşuluk politikasına neden olabilmekte ve bu etken sonucu ülkeler temel finansman kaynakları olan vergi gelirlerinde azalma sonucunu doğurmuştur⁴⁵.

Uluslararası mobilitenin derecesi üretim faktörlerine göre değişiklik göstermektedir. Emek sermayeye kıyasla, vergi yüklerindeki değişikliğe daha hassas hale gelmesinin yanısıra profesyonel ve teknik insan gücünün daha mobil hale gelmesine karşın daha az akışkandır. Finansal sermaye net iadelerdeki vergi indirimlerine yüksek akışkanlığı ve daha hassas olması göz önüne alındığında daha mobil bir yapıya sahip olduğu söylenebilecektir. Küreselleşme bu nedenle, emeğin gücünü nispi olarak azaltırken sermayenin gücünü artırmıştır⁴⁶.

Sermaye mobilitesinin yüksek derecesi, yer seçimi kararlarını etkilemiş, gelişmekte olan ülkeler arasında şiddetli vergi yarışını yaratmıştır⁴⁷. Mobil sermayenin yanı sıra özellikle ileri teknoloji ve finans gibi endüstrilerdeki kalifiye mobil emek üzerinde de uluslararası vergi rekabeti meydana gelebilmektedir⁴⁸. Sermaye hareketleri üzerindeki engellerin küreselleşmenin etkisiyle kalkmasıyla birlikte ulusal vergi politikaları da bu değişimden etkilenmiş, ülkeler mobil olmayan üretim faktörlerini vergilendirme yoluna gitmişlerdir.

F. ÜLKE DIŞI FAALİYETLERİN VE ALIŞVERİŞİN YOĞUNLAŞMASI

Küreselleşmeyle birlikte vasıflı işgücünün kendi ülkesi dışındaki faaliyetleri önemli düzeyde artış göstermektedir. Bunun sonucunda hükümetler vatandaşlarının faaliyetlerini ve bu faaliyetleri sonucunda ne kadarlık bir vergi kaybının ortaya çıktığını takip etmeleri zorlaşmaktadır. Ancak ülkeler her kişiye ortak bir uluslararası vergi kimlik numarasının

⁴⁴ Yıldız, 2005: 111

⁴⁵ Giray, 2005: 111

⁴⁶ Asher ve Rajan, 2001: 120

⁴⁷ Asher ve Rajan, 2001: 120

⁴⁸ Günaydın ve Eser, 2005: 131

verilmesi ve yurtdışı faaliyetlerinin bu numaraların kullanılması ile vatandaşlarını takip etme olanağına sahip olabileceklerdir⁴⁹.

Küreselleşme aynı zamanda satış ve tüketim vergileri özellikle yüksek değerli ama parfüm, elektronik ürünler veya mücevherler gibi küçük ağırlıklı veya değerli ürünler üzerinde etkide bulunmuştur. İmkanların artması ve yurtdışı alışverişin popülerliğinin artması, internet kullanımının artması, mail veya telefonla alışverişin ve bunların benzerlerinin artması ile satış ve tüketim vergileri üzerinde mevcut vergi oranlarında bir üst limit oluşmasına yol açmıştır⁵⁰. Son yıllarda gelir düzeyinin artışı ve seyahat harcamalarının maliyetinin nispi olarak düşmesi sonucu bireyler daha fazla ülkeye seyahat etmekte ve vergilerin daha düşük olduğu ülkelerde alışveriş yapmaktadırlar. Bazı ülkelerin alışveriş turizmini teşvik etmek amacıyla vergi avantajları sağlaması sonucu bir rekabet başlamış ve alışveriş turizmi giderek önem kazanmıştır⁵¹. Bu rekabet özellikle yükte hafif ama parasal değeri yüksek olan ürünlerin satışından alınan tüketim vergilerini etkilemiştir. Ayrıca yeni ödeme olanaklarının artışıyla birlikte yurtdışı alışveriş artış göstermesiyle birlikte ülkelerin vergi gelirlerinde azalma olduğu belirtilebilir.

IV. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Küreselleşme olgusu dünya ekonomilerinin birbirleriyle daha fazla bütünleşmesine; ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da değişikliklere yol açmıştır. Çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıklar, üretim veya ticaret kâhplarında sapmalara neden olmaktadır. Bu durum, uluslararası hukuk açısından vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesine neden olmakta ve idari uygulamalara ilişkin sorunlar doğurmaktadır. Küresel ekonomideki gelişmeler, diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimlerini, dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte; ülkelerin, diğer ülkelerin ekonomile-

⁴⁹ Yıldız, 2005: 115

⁵⁰ Asher ve Rajan, 2001: 130

⁵¹ Tanzi, 2001: 99

rinden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmesini giderek zorlaştırmaktadır⁵².

Küreselleşmenin vergi politikalarına yansımaları nelerdir? İlk olarak, tersine esneklik kuralı ile açıklanan (Ramsey kuralı olarak adlandırılan) etkin yerlerde marjinal vergi oranları faktör arzının esnekliği ile ters orantılı olarak ilişkili olması gerektiğini öne süren etkiye yol açmaktadır. Bu nedenle, mobil faktörler için tercihli vergi anlaşmaları mobil olmayanlarla, örneğin portföy yatırımları fiziki yatırımlarla; yabancı ve geniş yerli yatırımlar küçük ve orta ölçekli yatırımlarla ve kalifiye işgücü kalifiye olmayan işgücü ile ilişkilidir. Mobil faktörlerin görece olarak yüksek arz esnekliği, bu faktörlerdeki verginin ağır yükünün, öncelikle mobil olmayan faktörlere yükleneceğini yansıtmaktadır. İkinci olarak küreselleşme, Musgrave (1959) tarafından açıklanan kurumlar vergisi oranlarının, bireysel gelir vergisinin en üst oranından çok daha aşağı olamadığına yönelik geleneksel ifadeyi güçlendirmektedir. Küreselleşme aynı zamanda sermaye ithal eden ülkelerin gelir vergisi oranlarının sermaye ihraç eden ülkelere daha yüksek olmaması gerektiği yönündeki geleneksel düşüncüyü sağlamlaştırmıştır. Üçüncü olarak, sık sık tartışılan mobil faktörlerin gelirleri üzerine odaklanan vergileme imkanının azalması ve politik ekonomi sonuçlu mobil olmayan faktörlerin vergilendirilmesinin azalması, vergilerin daha çok tüketim üzerine odaklanabileceğini göstermektedir. Tüketim vergilerinin payındaki artış katma değer vergisi ve satış vergileri gibi vergilerdeki artıştan kaynaklanabilmektedir⁵³.

Küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki en önemli etkisi, vergi yapılarında meydana getirdiği değişimdir. Bu değişim, vergi sistemleri içinde dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir dönüşüme yol açmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısındaki dönüşüm vergi yükü dağılımını, sermaye gelirleri lehine çevirmektedir. Ayrıca küreselleşme sermayenin uluslararası dolaşımının artmasına ve sermayenin yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına kayışına neden ol-

⁵² Murat Aydın - İsmail Şiriner, "Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim, Sayı: 190, 2005.: 101, 106

⁵³ Asher ve Rajan, 2001: 121- 123

maktadır. Bu nedenle özellikle mali sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltma çabaları başta olmak üzere, Kurumlar Vergisi ve diğer vergileri de dünya çapında uyumlaştırılmaya çalışılmaktadır⁵⁴. Kurumlar vergisi oranlarında vergi rekabetinin etkisiyle yaşanan indirim, refah devleti anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerini en üst seviyede sunmak isteyen ülkelerin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için vergi gelirlerini artırmalarına veya aynı düzeyde tutmalarına yol açmıştır. Ayrıca ülkeler, yabancı sermaye girişini teşvik etmek için kurumlar vergisi oranlarında indirim gitmeleri sonucu bu gelirlerindeki azalmayı telafi etmek için işgücü ve tüketim vergisi gibi vergilere ağırlık verme yoluna gitmişlerdir⁵⁵.

TABLO 4.1. OECD Ülkelerinde Vergi Yapısı (1965- 2007) (%)

Vergi Türleri	1965	1975	1985	1995	2007
Gelir Vergisi	26	30	30	27	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	11
Sosyal Güvenlik Ödemeleri	18	22	22	25	25
İşçi Payı	6	7	7	8	9
İşveren Payı	10	14	13	14	15
Ücret Vergisi	1	1	1	1	1
Servet Vergisi	8	6	5	6	6
Genel Tüketim Vergisi	12	13	16	18	19
Özel Tüketim Vergisi	24	18	16	13	11
Diğer Vergiler	2	2	2	3	3
Toplam	100	100	100	100	100

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2009, s. 23.

⁵⁴ Kargı ve Özüğürlü, 2007: 279

⁵⁵ Günaydın ve Eser, 2005: 145- 146

Tablo 4.1'de vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı yüzdesel olarak gösterilmiştir. Bu tabloya göre toplam vergi gelirleri içinde en büyük pay gelir vergisi teşkil etmektedir. Tüketim vergileri ise OECD üyesi ülkelerin ikinci büyük gelir kaynağıdır. Ancak son dönemlerde özel tüketim vergilerinde azalış görülmektedir. Küreselleşmenin vergileme sistemleri üzerinde olumlu etkileri de olmuştur. Bu gelişmelerin vergiler açısından en önemli yanı, son 20 yıllık dönemde vergi sistemlerinde yaşanan vergi reformlarının birçok ortak noktaları içermesidir.

Küreselleşmenin vergiler açısından etkilerine bakıldığında, şahsi gelir vergisi üzerinden alınan vergilerde önemli etkilere yol açtığı görülmektedir. 1980'li yıllardan sonra birçok ülkede gelir vergisi tarifelerinde vergi oranlarının indirilmesi, tarifedeki gelir dilimini sayısının azaltılması ve vergi muafiyet ve istisnaların daraltılması gibi önemli değişikliklere gidilmiştir⁵⁶. Gelir vergisinde yaşanan değişimin yanı sıra servet vergileri ve yabancı faiz, kar payı ve diğer yatırım kazançları üzerinden alınan vergilerde de değişimler yaşanmış, bunların önemi azalmış veya bir kısmı uygulamadan kaldırılmıştır. Ayrıca dış ticaretin serbestleşmesi dış ticaret vergilerindeki azalmanın iç vergilerin ağırlığının arttırılması ile telafi edilmesine yol açmış ve özellikle transfer fiyatlaması uygulamalarının kolaylaşması vergi sistemlerinden elde edilmesi gereken vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilenmiştir⁵⁷.

V. KÜRESELLEŞMENİN TÜRKİYE AÇISINDAN VERGİLEMEDE MEYDANA GETİRDİĞİ ETKİLER

Küreselleşmeyle birlikte devlet asli fonksiyonlarının finansmanı için uygulamakta olduğu mevcut vergi politikaları üzerindeki etkinliğini de giderek yitirmekte ve bu yeni süreç vergi yapısının ve vergi sistemlerinin yeniden şekillendirileceği bir vergi politikası geliştirilmesi gereğini doğurmaktadır. Sermayeyi çekmek için tanınan kolaylıklar bir yandan ülkelerin vergi gelirlerini eritirken diğer yandan vergi yükünün gittikçe daha az mobil olan üretim faktörleri üzerinde kalmasına neden olmakta ve vergi-

⁵⁶ Yıldız, 2005: 133

⁵⁷ Yıldız, 2005: 140

nin yeniden dağıtım fonksiyonunun işleyişini engellemektedir⁵⁸. 1980 sonrasında değişen vergi politikası çerçevesinde devlet dolaylı/dolaysız vergi tercihini değiştirmek yoluyla dengeyi sermaye lehine çevirmekle kalmamış, emek üzerindeki vergi yükünü ağırlaştıran uygulamalara girmiştir. Geçmiş yıllarda daha ağır olan bu yük biraz azaltılsa da dolaylı vergiler nedeniyle ücretlinin vergi yükü görece ağırlığını korumaktadır⁵⁹.

Son yıllarda OECD üyesi ülkelerde, gelir vergisi oranlarında indirim veya en az geçim indirimi gibi vergiye tabi gelir eşliğinde artışlar gözlenmektedir. Kurumlar vergisi oranlarında ise vergi oranlarında indirimler yapılırken, istisnalar kaldırılarak vergi matrahları genişletilmektedir. OECD üyesi ülkelerde 2000 yılından bu yana kurumlar vergisi oranlarında ortalama olarak % 3 dolayında azalma meydana gelmiştir. Türkiye’de bu uygulamalara paralel olarak kurumlar vergisi oranında indirime gitmiş, kurumlar vergisi oranını %20’ye indirerek asgari geçim indirimi uygulamasını yürürlüğe sokmuştur.

TABLO 5.1. Türkiye’de Vergilerin Yapısı (1985- 2007) (Milyon TL)

Vergi Türleri	1985	1990	1995	2000	2005	2007
Gelir, Karlar ve Sermaye Kaz. Üz. Al. Verg.	2	26	496	11.890	4.335	8.197
Sosyal Güvenlik Ödemeleri	1	15	212	7.543	5.321	4.052
Ücret ve İşgücü Vergisi	-	-	-	-	-	-
Servet Vergisi	-	2	53	1.272	5.253	7.621
Mal ve Hizmet Üz. Al. Ver.	2	22	658	16.901	7.605	6.766
Diğer Vergiler	0	13	332	2.658	4.902	6.417
Toplam	5	79	1.751	40.263	57.417	203.053

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2009, s. 197- 198.

⁵⁸ Nihal Kargı - Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14, S.3, 2009.: 22

⁵⁹ Kargı ve Özüğürlü, 2007: 283

Son yıllarda Türkiye’de ücretler üzerindeki vergi yükü sürekli artış gösterirken, finansal kazançlar üzerindeki vergi yükü istikrarlı düşüş göstermiştir. Gelir vergisinin yükü daha çok ücretliler üzerinde kalmış ve vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek artmıştır. Vergi rekabeti bireysel eşitliği bozabilir. Vergi rekabeti sonucu ülkelerde vergi yükü sermayeden, emek, gayrimenkul gibi daha az veya hiç; hareketli olmayan faktörler üzerine kayar. Sonuçta belirli hareketli faaliyetler ve faktörler üzerindeki efektif vergi yükü, dramatik olarak düşerken, özellikle emek üzerinde çok yüksek vergi baskısı olabilir⁶⁰. Vergi yükünün dağılımındaki bozulma, gelir ve varlıklar üzerinden alınan vergilerden, tüketim vergileri gibi dolaylı vergilere doğru kaymaya neden olur⁶¹. Başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere dolaysız vergiler, dünyanın bütün ülkelerinde yaygın olarak uygulanmakta olan ve genellikle vergi hasılatı içinde en büyük kalemi oluşturan vergilerdir. Dolaysız vergilerde vergilendirme yetkisinden vazgeçmek veya devretmek son derece güç olduğundan uluslararası işbirliği dolaylı vergilere nispetle daha zor olacaktır. Küreselleşme ile birlikte, sermayenin diğer vergileme alanlarına kolaylıkla geçebilmesi söz konusu gelir unsurunun vergilendirilmesini olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır. Bu etkiler gelişmiş ülkelerin sermaye gelirinden aldıkları stopajı kaldırmaları ve gelişmekte olan ülkelerin vergi cenneti uygulamalarını artırmaları şeklinde kişisel ve kurumsal gelirin vergilendirilmesinde iki önemli gelişmeye neden olmuştur⁶².

VI. TÜRKİYE’NİN KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE ALDIĞI UYGULAMALAR

Türkiye yaşanan küresel gelişmelere paralel olarak vergi kanunlarının yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu amaçla Türk Vergi Sisteminde yapılan düzenlemelerden biri de **5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun** 2006 yılında yürürlüğe girmesidir. Yeni Kanunla vergi sistemine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol

⁶⁰ Joseph E. Stiglitz, **Economics of The Public Sector**, 3. rd., New York: W.W. Norton & Company, 2000.: 612

⁶¹ Giray, 2005: 112

⁶² Serkan Benk, “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs, Sayı: 273, 2004.142- 143

edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi, vergi cennetlerine ilişkin yeni düzenlemeler getirilerek, örtülü sermaye kavramı yeniden düzenlenmiş ve objektif kriterlere bağlanmıştır⁶³.

A. 5520 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCINA YÖNELİK DÜZENLEME

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize dahil edilen yeniliklerden biri kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin düzenlemelerdir. Vergi rekabetini bozucu davranışları önlemek amacıyla yapılan bu düzenleme aynı zamanda vergi güvenlik müessesesidir. Bu düzenlemeye göre; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin veya kar payının ya da oy kullanma hakkının en az % 50 sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md. 7/1);

- a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerinden oluşması,
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşınması,
- c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi, şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme ile uluslararası vergi uygulama-

⁶³ Filiz Ekinci, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 17. 2007. <http://sbe.dpu.edu.tr/17/288-296.pdf>, Erişim Tarihi: 01.04.2010. : 1-2

larındaki gelişmelere paralel olarak ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır⁶⁴.

B. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize getirilen diğer bir yenilikte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelerdir. Bu kapsamda “örtülü kazanç” müessesesi kaldırılmış yerine “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi getirilmiştir. Bu düzenleme ile vergi kaçak ve kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır. İlişkili kişinin emsallerine uygunluk ilkesi gibi objektif kriterler getirilerek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kar payı sayılarak stopaj kapsamına alınmıştır (Ekinci, 2007: 3- 4).

C. VERGİ CENNETLERİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi sistemimize getirilen bir diğer yenilikte vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik düzenlemedir. Yapılan bu düzenlemenin amacı, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’de vergi matrahının azaltılması amacıyla kullanılmasının engellenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesidir⁶⁵. 5520 sayılı K.V.K.’nun m. 30 / 7’de “Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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

⁶⁴ Ekinci, 2007: 3

⁶⁵ Ekinci, 2007: 6

kesintisi yapılır.” denilmiş, daha sonra gerçek kişiler için paralel bir uygulama 5615 sayılı Kanununun 6. maddesi ile G.V.K.’nin vergi tevkifatı başlıklı 94. maddesinde de yapılmıştır. GVK’nun 41. maddesine 5615 sayılı Kanun’un 3. maddesi ile yapılan değişiklikle Gider Kabul Edilmeyen Ödemelere yeni bir bent eklenmiştir. Eklenen 5 numaralı bent 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 04.04.2007’de yürürlüğe girmiştir. Bu bent ile açıklanan işlemlerin transfer fiyatlandırması olarak kabul edileceği açıklanmış ve bentte yer almayan hususlar konusunda 5520 sayılı kanunun 13. maddesinin geçerli olacağı belirtilmiş, böylece ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler de bu düzenlemeden etkilenir olmuştur⁶⁶.

Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlanması, kurumsal yatırımların teşvik edilmesi ve mali piyasalardaki derinliğin artırılması amacıyla 7.7.2006 tarihinde Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin 5527 sayılı Kanun Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu kanun ile, dar mükellef gerçek kişi ve kurumların, bazı finansal araçlardan, Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara uygulanacak stopaj oranı sıfır olarak belirlenmiş ve yatırımcıların beyanname vermeyeceği, stopaj sistemi dışındaki Eurobondlar’da bu uygulamanın aynen devam edeceği, yerli yatırımcılar için ise stopaj oranının yeniden düzenleneceği hükümlenmiştir⁶⁷.

VII. SONUÇ

Küreselleşme olgusu, özellikle 1980’li yıllardan sonra gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bazında ulusal iktisadi-mali değişimlerin söz konusu olduğu bir süreç olarak ortaya çıkmış; ancak söz konusu bu sürecin sonraki yıllarda ortaya koyduğu olumsuzluklar, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından sürece ilişkin yeni oluşum ve yaptırımların sorgulanmasını da kaçınılmaz kılmıştır. Küreselleşme sürecinin özellikle gelişmekte olan ülkelere yönelik ortaya koyduğu olumsuzluklar, bu ülkeleri gelişmiş ülkelerin küreselleşme sürecinden destek bularak ortaya koyduğu yaptırımlara ilişkin ikili anlaşmalar ve transfer fiyatlaması gibi oluşumlara yönlendirmiştir.

⁶⁶ Kaymaz, Kaymaz ve Alp, 2008: 43, 56

⁶⁷ Bayar ve Tosun, 2008: 307

Küreselleşmenin sosyal ve ekonomik boyutu, ülkeler arası iktisadi entegrasyonların varlığından etkilenen ve gelişmiş ülkelerin bu süreçte daha çok söz sahibi olduğu bir uluslararası gündem oluşturmuştur. Bununla birlikte bir ülkenin vergi sistemine ilişkin günümüz teknolojilerine dayalı uygulamalar da kaçınılmaz olarak diğer ülkelerin vergi politikalarına yansımaktadır. Bilgi akışının son derece hız kazandığı bu dönemde vergi kanunlarının etkilerinin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir yandan vergi politikaları ile ulusal ekonomiler güçlendirilmeye çalışılmakta diğer yandan da vergi kaçakçılığı ve kaçınması ile mücadele edilmektedir.

Uluslararası ekonomik ve teknolojik gelişmeler sermayeye önemli bir akışkanlık kazandırmıştır. Çoğu ülke, küreselleşme sürecinde, ekonomilerinin dışa açmış, finansal sermayenin dünya üzerindeki hareketinin önündeki engelleri ortadan kaldırmıştır. Ulus devlet anlayışının da değişmesine yönelik bu oluşumlar, uluslararası ticaret ve yatırımların da yönünü belirleyen bir zemin ve özellikleri da ön plana çıkarmışlardır. Uluslararası bir vergi rekabetinin konumu ve ülkelerin değişik vergi avantajlarını yakalayarak uluslararası sermaye transferini yükseltme çabaları, haksız vergi rekabeti gibi önemli bir mali olumsuzluğu da gündeme taşımıştır. Çok uluslu şirketlerin özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki yavru ulusal şirketleri de içine alarak uluslar arası düzeyde önemli bir ölçekte yarattıkları sermaye entegrasyonları, küreselleşme sürecinin adeta akış yönünü belirleyen ana unsur olmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerin kendi gelişmişlik düzeyindeki ülkelerle oluşturdukları transfer fiyatlaması uygulamaları, bu ülkelerin ödeyecekleri vergileri özellikle gelişmiş ülkelere farklılaştırmış; bu bağlamda oluşan çok uluslu şirketler küreselleşme sürecinde rağbet kazanan ve vergi cennetleri olarak nitelendirilebilecek ülkelerin de etkisiyle ortak uluslar arası mali oluşumların da önemli derecede zarar görmesine neden olmuşlardır. Küreselleşme olgusunun şüphesiz ki olumsuz algılanmasına önemli bir gerekçe oluşturan bu oluşumlar, uluslararası bazda yarattığı ortak uygulama noktalarının yoğun olduğu bir vergi yapısından da uzaklaşılmasıyla sürecin birçok gelişmekte olan ülkeler tarafından kaçınılması gereken bir oluşumlar zinciri olarak algılanmasına neden olmuştur. Tüm bunlarla birlikte

söz konusu bu süreçte olması gereken optimal bir mali uygulamalar trendinin ve idari yasal uygulamaların da varlığından söz etmenin mümkün olmadığını da söylemek gerekir.

KAYNAKLAR

- ASHER** Mukul G.-**RAJAN** Ramkishen S., "Globalization and Tax Systems", **ASEAN Economic Bulletin**, Volume 18, No: 1, 2001.
- AYDIN** Murat-**ŞİRİNER** İsmail, "Küreselleşme Kıskaçında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim, Sayı: 190, 2005.
- BENK** Serkan, "Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs, Sayı: 273, 2004.
- CANPOLAT** Önder, **E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler**, T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, Ankara, Mart, 2001.
- CERAN** Yunus-**ÇİÇEK** Recep, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 14, Sayı: 1, 2007.
- COŞKUN** Neslihan, "Elektronik Ticaretin Gelişiminde Temel Dinamikler ve Gelişimi Önündeki Engeller", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 2004. <http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi/dosyalar/2004.13.2.164.pdf> Erişim tarihi: 20.3.2010.
- ÇEVİK** Savaş, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, 23 (270), Şubat, 2004.
- ÇUKURÇAYIR** Akif, **Küreselleşme ve Türkiye'de Yerel Yönetimler**, Ankara: **Türkiye Belediyeler Birliği**, 2009.
- EKİNCİ** Filiz, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 17, 2007. <http://sbe.dpu.edu.tr/17/288-296.pdf>, Erişim Tarihi: 01.04.2010.

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**, 5527 Sayılı Kanun", [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews\[backPid\]=718&tx_ttnews\[pointer\]=1&tx_ttnews\[tt_news\]=416&cHash=5a7893f1e3](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews[backPid]=718&tx_ttnews[pointer]=1&tx_ttnews[tt_news]=416&cHash=5a7893f1e3) Erişim tarihi: 20.3.2010.
- GİRAY** Filiz, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz İİBF Dergisi** (9), 2005.
- GÖKER** Zeliha, "Vergi Rekabetinin Kamu Harcamalarına Etkisi ve Harcama Rekabeti", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, 2008.
- GÜNAYDIN** İhsan- **ESER** Levent Yahya, "Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz, Sayı: 202, 2005.
- GÜNŞOY** Bülent, Küreselleşmenin Ölçülmesinde Sistematik Yaklaşımlar: Karşılaştırmalı Bir İnceleme, Kırılgaç Yayınevi, Eskişehir, 2006.
- KARGI** Veli -**ÖZUĞURLU** Yasemin H., "Türkiye'de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980- 2005 Dönemi", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 14, Sayı:1, 2007.
- KARGI** Nihal - **KARAYILMAZLAR** Ekrem, "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14, S.3, 2009.
- KAYMAZ** Özgür- **KAYMAZ** Önder - **ALP** Ali , "Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması", **Mali Çözüm**, Sayı: 86, 2008.
- KOVANCILAR** Birol- **MİYNAT** Mustafa - **BURSALIOĞLU** Sibel A., **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, 2007.
- OECD**, Revenue Statistics 1968- 2008, 2009.
- ÖNCEL** Yenal "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, 2002.
- ÖZ** N. Semih, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2005.
- SAĞBAŞ** İsa, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm", **Maliye Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002.

STIGLITZ Joseph E., **Economics of The Public Sector**, 3. rd., New York: W.W. Norton & Company, 2000.

ŞEN Bülent, "Küreselleşme: Anlamlar ve Söylemler", **SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Aralık, Sayı:18, 2008.

TANZI Vito, "Globalization and The Work of Fiscal Termites", Finance and Development, Volume 38, Number 1, March 2001 (Çev: **MİYNAT** Mustafa: "Küreselleşme ve Mali Termitler", İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42. Seri, 2002).

YILDIZ Habib, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

EKİN Basım Yayın Dağıtım
Altıparmak Cad. Burç Pasajı
No.27-29 Osmangazi/BURSA
Tel .: (0.224) 220 16 72 - 223 04 37
Fax.: (0.224) 223 41 12
e-mail: info@ekinyayinevi.com

Bu kitabın bandrol seri numarası
KTB-ABA 0438885-0438286
arasındadır.

www.ekinyayinevi.com

ISBN:978-605-5431-18-1

