

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TÜRKİYE'NİN VERGİ REKABETİ  
SORUNLARI**

**EKONOMİ VE FİNANS ANABİLİM DALI  
EKONOMİ VE FİNANS BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Ahmet Hulusi FERŞAT**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Emre ERGÜVEN**

**İstanbul – 2017**



## TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Ahmet Hulusi FERŞAT
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Küreselleşen Ekonomide Türkiye'nin Vergi Rekabeti Sorunları
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : Ekonomi ve Finans
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 21 / 02 / 2017
- SAYFA SAYISI** : 97
- TEZ DANIŞMANI** : Yrd. Doç. Dr. Emre ERGÜVEN
- DİZİN TERİMLERİ** : Küreselleşme, Vergi Rekabeti, Teşvikler.
- TÜRKÇE ÖZET** : Küreselleşme kavramıyla başlayan çalışma, ekonomik etkileri ve vergileme alanıyla devam edip uluslararası vergi rekabetinden meydana gelmektedir. Ağırlıklı olarak üzerinde durulan konu ise Türkiye'nin vergi rekabeti sorunlarıdır. Bu alıŐma, vergi rekabetinin önemiyle birlikte teşvikler konusunu da ele almıştır.
- DAğITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne  
2. YK Ulusal Tez Merkezine

Ahmet Hulusi FERŞAT

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TÜRKİYE'NİN VERGİ REKABETİ  
SORUNLARI**

**EKONOMİ VE FİNANS ANABİLİM DALI  
EKONOMİ VE FİNANS BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Ahmet Hulusi FERŞAT**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Emre ERGÜVEN**

**İstanbul – 2017**

## BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının ederlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

AHMET HULUSİ FERŞAT

21 / 02 / 2017

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ahmet Hulusi FERŞAT 'ın “**Küreselleşen Ekonomide Türkiye'nin Vergi Rekabeti Sorunları**” adlı tez çalışması, jürimiz tarafından EKONOMİ VE FİNANS anabilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Nadir EROĞLU

Üye

Yrd. Doç. Dr. Emre ERGÜVEN  
(Danışman)

Üye

Yrd. Doç. Dr. Erdem BAĞCI

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

... / ... / 2017

Doç. Dr. Ragıp Kutay KARACA

Enstitü Müdürü

## ÖZET

Küreselleşme ekonomik olduğu kadar siyasal, teknolojik ve kültürel boyutlu bir süreçtir. Küreselleşme kavramı gerek uluslararası boyutta gerekse diplomatik boyutta kullanılmasına rağmen akademik çalışmalarda daha çok yer bulmuştur. Dünyanın her yerinde bir değişim olduğu gözlenmekte ve bir tarafındaki doğal ve kültürel değerler artık bütün dünyanın değeri olarak benimsenmektedir. Küreselleşme ile ilgili gerçekleştirilen tanımlamalar doğrultusunda küreselleşme olgusunun içinde mutlaka yer alması gerekli öncelikli etmenler; ülkeler arası serbest mal ve hizmet ticareti, sermayenin ülkeler arası serbest dolaşımıdır.

Vergi rekabeti devletlerin kendi sınırlarına çekmek istedikleri iktisadi etmenlere düşük vergi oranı uygulaması şeklinde bir anlayış olduğunu söyleyebiliriz. Vergi rekabetinde devletler kızışan rekabet ortamında birtakım, kazanç ve zayıflarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Kaynak sağlama amacının yanında ekonomiye müdahale etme aracı olarak da vergiler etkin bir maliye politika aracı durumundadır. Vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir. Türkiye açısından baktığımızda ise, vergi oranında yapılan indirimler, üretim ve yatırımın artması için yapılan destekler ve istihdama yönelik sağlanan vergi indirimleri sayesinde birçok Avrupa ülkesini geride bırakmayı sağlayabiliyor.

Çalışmanın başında küreselleşme ve tarihsel gelişimi incelenip daha sonra uluslararası vergi boyutu ve sonunda da Türkiye'nin vergi rekabeti sorunları ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Küreselleşme, Vergi Rekabeti, Teşvikler.

## SUMMARY

Globalization is as much political, technological and cultural as economic process. Although the concept of globalization has been used both internationally and diplomatically, it has found more room for academic studies. It is observed that there is a change everywhere in the world and the natural and cultural values on one side are accepted as values of the whole world. Prioritized factors that must be included in globalization in the context of globalization are; Free trade of goods and services between countries is the free movement of capital between countries.

We can say that tax-competing states are an understanding of the low tax rates applied to the economic agents that they want to attract to their borders. In tax competition, states are faced with gains and weaknesses that are gained in a heated competitive environment. In addition to the purpose of providing resources, taxation is an effective fiscal policy instrument as an intervention tool for the economy. Due to tax competition, welfare and living standards can be improved worldwide by more efficient distribution and use of resources. From Turkey's point of view, the tax rate cuts can help to keep many European countries behind, thanks to the support for increased production and investment and tax cuts for employment.

At the beginning of the study, the globalization and its historical development were examined and then the international tax dimension and finally the tax competition problems of Turkey were discussed.

**Keywords:** Globalization, Tax Competition, Incentives.



## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
SUMMARY .....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ .....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	4
KÜRESELLEŞME .....	4
1.1. KÜRESELLEŞME SÜRECİ .....	4
1.1.1. Küreselleşmenin Tanımı .....	4
1.1.2. Küreselleşmenin Unsurları .....	6
1.1.3. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi .....	7
1.2. KÜRESELLEŞMENİN EKONOMİK ETKİLERİ.....	10
1.2.1. Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi .....	10
1.2.2. Emek Üzerindeki Etkisi .....	11
1.2.3. Uluslararası Sermaye Üzerindeki Etkisi .....	11
1.2.4. Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkisi .....	13
1.2.5. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	13
1.2.6. Çok Uluslu Şirketler Üzerindeki Etkisi .....	14
1.3. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME BOYUTU .....	17
1.3.1. Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkileri.....	17
1.3.2. Küreselleşmeyle Beraber Vergileme Alanındaki Uluslararası Vergi Sorunları .....	19
1.3.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme .....	20
1.3.2.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi .....	23
1.3.2.3. Transfer Fiyatlandırması.....	25
1.3.2.4. Sermaye Hareketlerinin Vergilendirmesi (Tobin Vergisi) .....	27
1.3.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri.....	28
İKİNCİ BÖLÜM.....	30
ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ .....	30

2.1. VERGİ REKABETİ .....	30
2.1.1. Vergi Rekabeti Tanımı .....	30
2.1.2. Vergi Rekabetinin Unsurları .....	31
2.1.3. Vergi Rekabetinin Türleri.....	31
2.1.3.1. Konum İtibariyle Vergi Rekabeti .....	32
2.1.3.1.1. Yatay Vergi Rekabeti .....	32
2.1.3.1.2. Dikey Vergi Rekabeti .....	32
2.1.3.2. Etkileri İtibariyle Vergi Rekabeti .....	33
2.1.3.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti .....	33
2.1.3.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti .....	34
2.2. VERGİ REKABETİNDE TEORİLER VE KULLANILAN ARAÇLAR .....	35
2.2.1. Vergi Rekabetinde Geliştirilen Teoriler .....	35
2.2.1.1. Tiebout Teorisi.....	36
2.2.1.2. Basit Vergi Rekabeti Teorisi .....	37
2.2.1.3. Zodrow ve Mieszkowski Teorisi .....	38
2.2.2. Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar.....	39
2.2.2.1. Vergi Oranları İndirimleri.....	39
2.2.2.2. Genel Amaçlı Teşvikler.....	40
2.2.2.3. Özel Amaçlı Teşvikler.....	42
2.2.2.3.1. Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgeler.....	42
2.2.2.3.2. Vergi Tatili Uygulamaları .....	44
2.2.2.3.3. İkili Gelir Vergisi Uygulamaları .....	44
2.3. VERGİ REKABETİNDE DEĞİŞİMLER .....	46
2.3.1. Vergi Rekabetinde Meydana Gelen Değişimler .....	46
2.3.1.1. Hedef Değişkenlerde Meydana Gelen Değişim .....	47
2.3.1.1.1. Doğrudan Yabancı Yatırımlar.....	47
2.3.1.1.2. Nitelikli İşgücü Hareketlerindeki Artışlar .....	48
2.3.2. Kullanılan Araçlarda Meydana Gelen Değişimler .....	49
2.3.2.1. Kurumlar Vergisi Oranlarında Azalma .....	50
2.3.2.2. Kişisel Gelir Vergisi Oranlarında Azalma .....	50
2.3.2.3. Genel Tüketim Vergileri Hasılatındaki Artışlar .....	51
2.3.2.4. Vergisel Teşviklerdeki Artışlar .....	54
2.4. VERGİ REKABETİNİN ARTIŞ NEDENLERİ.....	55
2.4.1. Uluslararası Rekabetin Değişen İçeriği .....	56
2.4.2. Faktör Hareketliliği ve Kalkınma Stratejilerinde Değişim .....	57

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....58**

### **KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TÜRKİYE’NİN VERGİ REKABETİ SORUNLARI58**

3.1. TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ OLGUSU.....	58
3.1.1. Türkiye’deki Yabancı Sermaye Hareketleri.....	58
3.2. TÜRKİYE’DE YATIRIMLARA SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER .....	59
3.2.1. Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler .....	60
3.2.2. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası.....	62
3.2.3. Endüstri Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler .....	62
3.2.4. Serbest Bölgelerde Uygulanan Teşvikler .....	63
3.2.5. Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler .....	65

3.2.6. Yatırımlarda Devlet Yardımları (Yeni Teşvik Sistemi).....	66
3.3. TÜRKİYE'DE REKABETİN VERGİ POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİMİ.....	69
3.3.1. Vergi Gelirlerindeki Değişim.....	69
3.3.2. Vergi Oranlarında Değişim.....	71
3.3.3. Vergi Yükünde Değişim .....	73
3.4. TÜRKİYE'DE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI .....	75
3.4.1. Serbest Bölgeler .....	75
3.4.2. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi.....	76
3.4.3. Washington Konsensüsü Geçiş Politikaları .....	78
3.5. TÜRKİYE'DE VERGİ REKABETİ SORUNUNA KARŞI GELİŞTİRİLEBİLECEK UYGULAMALAR .....	79
3.5.1. Vergi Rekabeti ile Tekel Piyasası Arasındaki İlişki .....	79
3.5.2. Vergi İndirimlerinin Vergi Uyumu Arasındaki İlişkisi.....	80
<b>SONUÇ .....</b>	<b>81</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>85</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>A.G.E.</b>	:	ADI GEÇEN ESER
<b>A.G.M.</b>	:	ADI GEÇEN MAKALE
<b>AB</b>	:	AVRUPA BİRLİĞİ
<b>ABD</b>	:	AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ
<b>ÇUŞ</b>	:	ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER
<b>DEİK</b>	:	DIŞ EKONOMİK İLİŞKİLER KURULU
<b>DYSY</b>	:	DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE YATIRIMLARI
<b>EDI</b>	:	ELEKTRONİK VERİ DEĞİŞİMİ
<b>GATT</b>	:	GÜMRÜK TARİFELERİ VE TİCARET ANTLAŞMASI
<b>GOÜ</b>	:	GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER
<b>GSMH</b>	:	GAYRİ SAFİ MİLLİ HASILA
<b>GÜ</b>	:	GELİŞMİŞ ÜLKELER
<b>GVK</b>	:	GELİR VERGİSİ KANUNU
<b>IMF</b>	:	ULUSLARARASI PARA FONU
<b>KDV</b>	:	KATMA DEĞER VERGİSİ
<b>KDVK</b>	:	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
<b>KİT</b>	:	KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSÜ
<b>KVK</b>	:	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
<b>MSC</b>	:	ÇOKLU SÜPER KORİDOR
<b>NAFTA</b>	:	KUZEY AMERİKA ÜLKELERİ SERBEST TİCARET ANLAŞMASI
<b>OECD</b>	:	EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ
<b>OPEC</b>	:	PETROL İHRAÇ EDEN ÜLKELER ÖRGÜTÜ
<b>TBMM</b>	:	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
<b>TPAO</b>	:	TÜRKİYE PETROLLERİ ANONİM ORTAKLIĞI
<b>WTO</b>	:	DÜNYA TİCARET ÖRGÜTÜ

## TABLolar LİSTESİ

SAYFA

<b>Tablo - 1</b>	:	Dünya Ticaret Hacmi Değişim Oranları.....	11
<b>Tablo - 2</b>	:	Küresel Sermaye Hareketleri.....	12
<b>Tablo - 3</b>	:	Türkiye Yabancı Varlıklarına Göre En Büyük 29 Finansal Olmayan Çok Uluslu Şirket.....	16
<b>Tablo - 4</b>	:	Uluslararası Faktör Gelirlerinin Vergilendirilmesi.....	21
<b>Tablo - 5</b>	:	Vergi Teşviklerinin Genel Sınıflandırması.....	41
<b>Tablo - 6</b>	:	Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Milyar Dolar).....	48
<b>Tablo - 7</b>	:	OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH Olarak Payı (1965-2014 % Oranı).....	51
<b>Tablo - 8</b>	:	Genel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2014 % Oranı).....	53
<b>Tablo - 9</b>	:	Yeni Teşvik Sistemindeki Destek Unsurları.....	67
<b>Tablo - 10</b>	:	Teşvik Bölgeleri ve Bu Bölgelerde Yer Alan İller.....	68
<b>Tablo - 11</b>	:	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı.....	70
<b>Tablo - 12</b>	:	Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi.....	72

## ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA

- Şekil-1** : Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması, Gelir Transferi ve Vergi İdaresi İlişkisi.....26
- Şekil-2** : İkili Gelir Vergisi Sistemlerinin Yapısı.....45



## ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her safhasında engin tecrübe ve birikimlerini esirgemeyen; uzun süre yönlendirme ve tavsiyelerinden istifade ettiğim ve teşviklerine mazhar olduğum değerli danışmanım Yrd. Doç. Dr. Emre ERGÜVEN hocama, güler yüzü ve yardımseverliği ile çalışmama destek olan Seçkin ACAR dostuma teşekkürü bir borç bilirim.

Eserlerinden büyük ölçüde yararlandığım ve isimlerini sayamadığım tüm yazarlara, çalışmama katkısı bulunan bütün arkadaşlarıma, özellikle tavsiyelerinden, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren sevgili babam İbrahim FERŞAT, vakitlerinden feragat ederek her zaman yanımda olan annem ve kardeşlerime de sonsuz şükranlarımı sunarım.

AHMET HULUSİ FERŞAT

İSTANBUL, 2017

## GİRİŞ

Küreselleşme olgusu, süreç olarak değerlendirildiğinde ekonomik ve siyasi yönden büyük önem taşımaktadır. Bu süreç uluslararası boyutun ötesinde uluslar üstü bir etkileşim sağlaması, uygulanan politikalar ve karar mekanizmaları da dikkate alındığında ülkelerin birbirlerine yönelik girişimleri üzerinde önemli etkilere yol açmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler siyasal ve ekonomik ilişkilerin yanı sıra iletişim ve bilgi işlem teknolojilerinden de yararlanarak ülkeye katkısını yükseltmektedirler. Küreselleşmede ülkeler arası serbest mal ve hizmet ticareti sermayenin ülkeler arası serbest dolaşımıdır. Son otuz beş yılda önemi gittikçe artarak hayatımızın büyük bir bölümünde kullanmaya başlanmıştır.

Küresel vergi sorunlarından birisi de vergi rekabeti olgusudur. Ancak vergi rekabeti olgusunun sorun olma niteliği tartışmalıdır. Çünkü vergi rekabeti göreceli bir kavramdır. Bu kavramın yapısından dolayı meydana gelecek çeşitli kazanç ve kayıplarla karşı karşıya da kalabilmektedir. Vergi rekabeti genelde refahın yükseltilmesi, milli sermayenin artması ve ülkeye yabancı sermaye girişinin sağlanmasını amaçlar.

Küreselleşme kavramı hakkında geniş ve hızlı bir şekilde büyüyen bir literatüre sahip olunmasına karşın, küreselleşme kavramının içeriğinde ne olduğu konusundaki görüşler arasında gerek politik gerekse akademik çevreler arasında henüz bir uzlaşma sağlanamamıştır. Ancak özellikle son çeyrek yüzyılın temel referansı olan küreselleşme üzerine yapılan çalışmalar yoğunlaştıkça, küreselleşmenin sadece ekonomik bir olgu değil, toplumsal yaşamın birçok ayrıntısını içeren bir oluşum olduğu anlaşılmaya başlanmıştır. Türkiye'nin her ne kadar uluslararası arenada verimliliğini artırmaya çalışsa da bu süreci aşması kolay olmayacaktır. Rekabetin hızla artması sonucu vergi oranlarındaki yaşanan düşüş, devletlerin vergi gelirlerinin azalması sorunuyla karşı karşıyadır. Ayrıca iletişim ve bilgi teknolojilerinde ilerleyen gelişmelerde sanal ticareti ortaya çıkararak vergi gelirleri açısından büyük bir tehdit oluşturmaktadır.

Küreselleşmenin vergi sistemlerinde neden olduğu problemler, bu problemlerin temelini oluşturan etmenlerle ilişkili bir şekilde farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, yetki aşınmasının yanında teknik engellerden meydana gelen problemler de yer almaktadır. Aynı zamanda problemlerin yalnızca ulusal vergi otoritelerini alakadar ettiğine yönelik görüşler de yetersizdir. Küresel ölçekli vergide



problemler, meydana gelen kamusal gelir kaybıyla ilişkili şekilde ulusal vergi otoritelerini direkt olarak, meydana gelen gelir kaybının ek sorumluluklarla yerine getirilmesi ya da kamu hizmetlerinin azaltılması durumunda da vergi mükelleflerini dolaylı şekilde etkisi altına almaktadır.

Bu çalışmanın amacı küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki etkileri ile beraber vergi rekabetinde mali disiplinin sağlanması, rekabette kullanılan teoriler ile yatırım yapma, tasarruf etme, faaliyet alanlarını saptama ve vergi rekabetindeki değişimler ile doğrudan yabancı yatırımların ülkemize çekilmesi yönünde politika önerileri geliştirmektir. Bu amaçla vergi rekabeti sayesinde kaynaklarının daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardının yükseltilmesi için uluslararası rekabette Türkiye'nin vergi politikalarına değişim süreci izlenerek yatırımlara sağlanan vergisel teşviklerle üretimi ve istihdamı artırıcı aynı zamanda ekonomik sorunları giderici bir yöntem izlenmiştir.

Dünyanın her yerinde kullanılan vergi sistemleri değerlendirildiğinde gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde kullanılan vergi sistemleri arasında bazı farkların yer aldığı dikkat çekmektedir. Bu farklılıkları da ele alarak, çalışmanın ilk bölümünde genel olarak küreselleşme olgusuna yer verilmiştir. Küreselleşmenin kavramı, unsurları üzerinde durulmuş, konumuz açısından önemli yeri teşkil eden vergi rekabeti ve etkileri teorik olarak açıklanmıştır. Ayrıca küreselleşmenin vergileme alanı üzerinde etkileri ve vergi sorunları belirtilmiştir.

İkinci bölümünde vergi rekabeti konumu ve etkileriyle beraber vergi rekabetinde teoriler ve kullanılan araçlar incelenmiştir. Vergi rekabetindeki değişimler ve değişik uygulamalar, rekabet sürecinin başlangıcında daha fazla doğrudan yabancı sermayeyi ülkelere çekmeyi arzulayıp da yenilikler doğrultusunda vergi oranlarını sürekli düşürmeye yönelik gelişmekte olan ülkeler olmak üzere bu bölümde ele alınmıştır. Vergi rekabetinin artış nedenleri olarak da faktör hareketliliğinden söz edilmiştir.

Devletin bir ekonomik aktör olarak verginin ötesinde iktisadi politika araçlarına sahip olduğu düşünüldüğünde, hareketli faktörler üzerinde sadece verginin değil bir bütün halinde düzenleyici unsurların ve kamu performansının rol olduğu açıklanmaktadır. Ulusal kalkınma tekniklerini ise farklılaşmaya iten öncelikli unsurlarından biri de uluslararası entegrasyonun bugün geldiği noktadır.

Son bölümde ise, Türkiye'de vergi rekabeti olgusu, Türkiye'de yatırımlara sağlanan vergisel teşvikler, vergi politikalarındaki değişim ve zarar verici vergi

rekabeti uygulamaları ele alınmıştır. Bu bölümde özellikle serbest bölgeler konusuna yer vererek ihracatı arttırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, istihdamı arttırma, döviz kazancını arttırarak ödemeler dengesinin açığıı kapatma konuları anlatılmıştır. Transit taşıma ve diğer liman faaliyetlerini kolaylaştırma, ithalatın doğrudan zamanında ve daha düşük maliyetle gerçekleştirilmesi, bu suretle ülke ekonomisinin gelişimine katkıda bulunma gibi oldukça önemli etkilere değinilmiştir. Ayrıca kıyı bankacılığına da yer vererek ülkemizde gelişmemesinin nedenleri belirtilmiştir. Türkiye’de vergi rekabeti sorununa karşı geliştirilebilecek uygulamalar ile sonlandırılmıştır. Çalışma genel bir değerlendirmenin yapıldığı ve son dönemlerde daha da önem kazanan söz konusu kavramların zarar verici etkilerine yönelik çözüm önerilerine ve alınması gereken tedbirlere yer verilerek tamamlanmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KÜRESELLEŞME

#### 1.1. KÜRESELLEŞME SÜRECİ

Küreselleşme tabiri her ne kadar eski bir kavram olmasına rağmen son otuz beş yıl içerisinde fazla kullanılmaya başlamış ve günümüzde artık herkesin dikkatini çeken bir kavram haline gelmiştir. Bu husus itibariyle anahtar kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşme gerek uluslararası boyutta gerekse diplomatik boyutta kullanılmasına rağmen akademik çalışmalarda da sıklıkla kullanılan terimlerin başında gelmektedir. Küreselleşme süreci ile beraber dünyanın her yerinde bir değişimin olduğu gözlenmektedir. Dünyanın bir tarafındaki doğal ve kültürel değerler artık bütün dünyanın değeri olarak benimsenip evrensel bir değer haline gelmiştir. Bundan dolayı günümüz dünyasının temel niteliğini yansıtan küreselleşme süreci Türkiye'yi de etkilemektedir.

##### 1.1.1. Küreselleşmenin Tanımı

Küreselleşmenin birçok tanımı olmakla beraber akademik çalışmalarda çok tartışılan bir tanım haline gelmektedir. En basit anlamıyla ülkeler arasındaki sosyal ve kültürel ilişkilerin yoğunlaşması, siyasal ve ekonomik ilişkilerin geliştirilmesi ve uluslararası ilişkilerin daha iyi tanınması gibi konuların bütünü oluşturulan bir kavramdır.

İletişim ve bilgi işlem teknolojisinde meydana gelen iyileşmelerin, toplumsal ve kültürel düzenlemelerdeki mekânsal mesafelerden dolayı meydana gelen farklılıkları gideren toplumsal bir süreci ifade etmek için yararlanılmaktadır. Toplumsal yaşamın öncelikli düzenleme alanları iktisadi, politik ve kültürel alanlar olduğu göz önünde bulundurulduğunda, küreselleşme toplumsal yaşamın bütün noktalarında klasik mekan kaynaklı şartlarda doğan çözülmeyi ortaya koyar.<sup>1</sup> Ekonominin küreselleşme sürecinde gelişen bir vaka olduğu uygunluğu kabul görülse de, kültür bağlamında yaklaşan görüşlerde vardır.<sup>2</sup> Ülkeler arasındaki ilişkilerin yaygınlaşması ve gelişmesi, ideolojik farklılıklardan kaynaklı kutuplaşmaların çözülmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin daha iyi

<sup>1</sup> Gülten Demir, "Küreselleşme Üzerine", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2001, Cilt:56, Sayı:1, s.75.

<sup>2</sup> Ali Yaşar Sarıbay, *Modernitenin İronisi Olarak Globalleşme*, Everest Yayınları, İstanbul, 2004, s.41.

ancak birbiriyle ilişkili olgulardan meydana geldiği bir anlamda maddi ve manevi değerler etrafında meydana gelmiş birikimlerin milli sınırlar dışına çıkarak küresel ölçekte yaygınlaşmasını arzulamaktadır.<sup>3</sup> Sermaye dolaşımının serbestleşmesi, hacminin artması, hızlanması, yaygınlaşmasını, sermayenin üretimden ziyade spekülâtif amaçlarla kullanılmasını, üretimin küreselleşmesi ve şiddet birleşmelerinin gündeme gelmesini, uluslararası mal ve hizmet hareketlerinin ve küresel pazara yönelişin hızlanmasını istemektedir.<sup>4</sup>

Küreselleşmeyle beraber Washington Konsensüsü ayrı düşünülmemelidir. Küreselleşmenin hızlanması iki faktöre bağlı olarak 1980'li yıllardan sonra gerçekleşmiştir. Bunlardan birisi firmaları farklı ülkelerde farklı üretim aşamalarına yerleştirmeyi ekonomik açıdan uygun hale getiren teknolojik gelişmelerdir. Diğer faktör ise ticaret ve sermaye piyasalarında liberalizasyon eğiliminin giderek büyümesidir.

Küreselleşme, ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla bütünleşmesi ve dünya kapitalizminin sermaye birikimi için bütün iktisadi karar süreçlerinin bu doğrultuda belirlenmesidir.<sup>5</sup> Küreselleşme, her alandaki mesafede öneminin azaldığı, sosyal ve kültürel alanlarda dünyanın tek yanlı olmadan, farklı eğilimler de ihtiva ederek daha çok yakınlaşmasını ifade etmektedir.<sup>6</sup> Ekonomistlere göre küreselleşme, her yüzyıl boyunca işleyip gelişen kapitalist sistemdir. Yenidünya düzeni denilen bu ortamda adeta dünyanın çivisi çıkmıştır. Kapitalizm için küreselleşmeden, sermayenin uluslararasılaşmasından öte bir şey yoktur. Her sistem gibi kapitalist sistem de sonludur; kendi unsurlarının özdeşliklerini yeniden güvence altına alamayacak ölçüde genişleyip dengeden uzaklaştığı ve kararsızlaştığı bir noktaya ulaşmıştır. Bu nokta çatallaşmaları üreten kaotik bir durumdadır. Bu nedenle küreselleşme dengeden uzak koşulların geçiş anlamındaki ifadesidir.<sup>7</sup> Küreselleşme kavramına başka bir açıdan bakıldığında Scholte, kavrama atfedilen manaların tarihsel seyir, kültürel araç ve bireysel nitelik gibi ölçütler ışığında farklılaştığına serbestleşme ve evrenselleşme olgularıyla birlikte

<sup>3</sup> DPT, "Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler", *DPT- 2375*, Ankara, 1995, s.1.

<sup>4</sup> Yusuf Erbay, "Küreselleşen Dünyada Türkiye", *Türk İdare Dergisi*, 1998, Sayı:421, s.297.

<sup>5</sup> Eriñç Yeldan, *Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2004, s.13.

<sup>6</sup> Güliz Uluç, *Küreselleşen Medya, İktidar ve Mücadele Alanı*, Anahtar Yayınları, İstanbul, 2003, s.174.

<sup>7</sup> Mehmet Özgen, "Küreselleşme ve Devrim", *Kızılıçık Dergisi*, <http://www.antimai.org/mkl/mokdevrim.htm> (Erişim tarihi: 01.08.2015).

kullanılması neticesinde literatürde tanımlamaya yönelik ortak bir ifade üzerinde toplanılmadığını belirtmektedir.<sup>8</sup>

Küreselleşme oluşturulmaya çalışılan ve önemli mesafe alınmış bulunan yeni dünya düzeni ile özdeşleşmektedir. Bunun yanı sıra küreselleşmenin iktisadi, finansal, yönetsel, sosyal, siyasal, kültürel ve askeri boyutları bulunmaktadır. Bu nedenle küreselleşmenin tanımı konuların şekillerine göre değişebilmektedir. Küresel yönetim küreselleşmenin hızlandırılması, bu bağlamda yeni temellerde yükselen bir küresel düzenin kurulması için ileri sürülmüş bir kavram olduğu kadar, bir politikalar denetimini ifade etmektedir.<sup>9</sup> Bu arada finansal faaliyetler küreselleşmenin en yoğun geliştiği alan olup bunu doğrudan yatırımlar izlemektedir. Doğrudan yatırımları ticaretteki küreselleşme takip ederken emeğin dolaşımı küreselleşmenin en az yaşandığı alan olarak göze çarpmaktadır.<sup>10</sup>

### 1.1.2. Küreselleşmenin Unsurları

Küreselleşme üzerine araştırma yapanların daha doğrusu konuya ilişkin değerlendirmelerin süreç içerisinde farklılıklar göstermesi kesin bir tanımlamanın yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Küreselleşme ile ilgili gerçekleştirilen tanımlamalar doğrultusunda küreselleşme olgusunun içinde mutlaka yer alması gerekli öncelikli etmenler; ülkeler arası serbest mal ve hizmet ticareti, sermayenin ülkeler arası serbest dolaşımıdır. Bunun dışında emeğin ülkeler arası serbest dolaşımı, teknoloji üretme, kullanabilme, endüstri ilişkilerinde dönüşüm, yeni istihdam şekilleri, rekabeti arttırıcı yasal ve kurumsal düzenlemeler olarak ortaya koyulabilir.<sup>11</sup> Ülkelerin dünya ekonomisiyle birleşmesi mal, hizmet, sermaye ve işçi hareketleriyle gerçekleşir. Mal ve sermaye hareketlerinin ülkenin oluşturduğu GSMH oranının yüksek ve dış ticarete devlet etkisinin minimum seviyede olduğu; sermaye hareketlerinin ülkedeki birikim veya yatırımdaki oranının yüksek ve devlet denetiminden ayrıştırılmış olduğu ülkeler dışa fazla açık, dünya pazarıyla birleştirilmiş kabul edilir.<sup>12</sup>

<sup>8</sup> Jan Aart Scholte, "What is Globalization? The Definitional Issue Again", *CSGR Working Paper*, 2002, No:109, s.6-8.

<sup>9</sup> Sinan Sönmez, *Dünya Ekonomisinde Bütünleşme Hareketleri ve Türkiye, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Siyasal Yayınları, Ankara, 2004, s.111.

<sup>10</sup> Harun Kılıçaslan, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye", *İktisadi Araştırmalar Vakfı*, İstanbul, 2005, s.25.

<sup>11</sup> A. Bora Elçin, "Küreselleşmenin Tarihçesi", <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/kuresellesme.pdf> (Erişim tarihi: 03.08.2015).

<sup>12</sup> Gülten Kazgan, *Ekonomide Dışa Açık Büyüme*, Altın Yayınları, İstanbul, 1988, s.33.

### 1.1.3. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Son otuz beş yılda hayatımızın büyük bir bölümünde kullanmaya başladığımız küreselleşme kavramının tarihsel gelişimine bakıldığında farklı görüşlere yer verildiği görülmektedir. Örnek olarak; Duncan Bell tarihsel süreci, yenilik, geri dönüş, devamlılık ve dönüşüm olmak üzere dört sav dahilinde inceler. Yenilik savında küreselleşmenin kıyaslanabilir herhangi bir geçmişinin olmadığı, bu bakımdan yeni bir olgu olduğu iddiası vardır. Yenilikçiler, ekonomik küreselleşmenin modern dünyanın prensiplerini yeniden şekillendirdiği bir süreç olarak nitelendirirler. Geri dönüş olarak ifade edilen görüş kapsamına giren kişilerse, aslında küreselleşmenin Birinci Dünya Savaşı öncesindeki politik ve ekonomik koşullara dönüş niteliğinde olduğunu belirtirler. Devamlılık savı ise, küreselleşmenin yeni bir olgu olduğunu veya geçmişte ertelenen bir politik ekonomik yönetime dönüş süreci olduğunu kabul etmez. Dönüşümselciler ise küresel yapı sıralamasında tarihsel bir vardiya tanıklık ettiğimizi kabul ederler.<sup>13</sup> Robertson'a göre tarihsel süreç, küreselleşmenin oluşum evresi Avrupa'da 15. yüzyılın başlarından 18. yüzyılın ortalarına kadar geçen süreyi kapsar.<sup>14</sup>

19. yüzyılın sonlarından 1914 yılları arasında küreselleşmenin, bilhassa ekonomik alanda son derece ileri bir düzeyde oluşu gözlemlenmektedir. Bu aralıkta, uluslararası ticaretteki engel ve tarifeler en aza indirgenmiş, küresel piyasaların entegrasyonu derinleşmiş, ulaşım maliyetleri ve uluslararası düzeyde bireylerin serbest dolaşımı kolaylaştırılmıştır.<sup>15</sup> Küreselleşme sürecinin tarihsel gelişimini bir takım yazarlar ise 20. yüzyıla dayandırmaktadırlar. 1980'li ve 1990'lı yıllar dünya ekonomisinde liberalleşme hareketleri ile başlayan küreselleşme olgusunun güç kazandığı yıllar olmuştur.<sup>16</sup> Yirminci yüzyılın son yarısında ekonomik, kültürel ve toplumsal açıdan en köklü değişiklikler yaşanmış, kapitalizmin ve karın artırılmasına yönelik mantığın evrenselleşmesi küreselleşme olarak nitelendirilmiştir.<sup>17</sup> Küreselleşmenin iki yüzyılı aşkın bir süredir devam ettiğini, serbest ticaretin bir sonucu ya da bir uygulaması olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. Serbest ticaretle ilgili ilk somut adımlar, 1947 yılında GATT imzalanmasıyla atılmıştır. O yıldan günümüze yapılan sekiz GATT round toplantısıyla serbest ticaret dünya ölçeğinde önem kazanmıştır. Bugün artık sadece malların değil, mallar yanında çok

<sup>13</sup> Şengül Hablemitoğlu, *Küreselleşme Düşlerden Gerçeklere*, Toplumsal Dönüşüm Yayınları, İstanbul, 2004, s.18.

<sup>14</sup> Robertson Ronald, "The new global history: History in a global age", *Cultural Values*, 1998, s.348.

<sup>15</sup> Fırat Bayar, "Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye", *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, Ankara, 2009, s.32.

<sup>16</sup> Osman Balkanlı, "Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2002, Cilt:21, Sayı:1, s.14.

<sup>17</sup> Filiz Aydoğan, *Küresel Medya*, Beta Basım, İstanbul, 2011, s.11.

çeşitli hizmetlerin ve sermayenin de ülkeler arasında serbest dolaşımı söz konusudur.<sup>18</sup>

Mittelman'a göre küreselleşmenin başlangıcı ile ilgili üç ihtimal vardır; Birincisi küreselleşme medeniyet ile birlikte insan gruplarının fetih, ticaret, göç gibi nedenlerle birbirleri ile temasından ortaya çıkmış olabilir. Şehirleşme, iletişim, ekonomik ilişki ve din hızlandırıcı bu süreçte etkili olmuştur. İkincisi, 16. yüzyılda Batı Avrupa'da kapitalizmin gelişmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu görüşe göre sermaye ve emek arasındaki ilişkilerdeki değişikliklere eşlik eden önemli teknolojik yenilikler, kapitalizmin tüm dünyaya yayılmasını sağlamıştır. Üçüncüsü ise kapitalizmin başlangıcından beri kendi kendini temelde değiştirmesi konusunda 1970'ler önemli bir dönüm noktası olup, 1970'lerin sonunda yeni uluslararası ekonomik düzen umutları ile birlikte küreselleşme ortaya çıkmıştır.<sup>19</sup>

Küreselleşme kavramının doğrudan kapitalizmle bağlantılı olduğunu iddia eden grup üyeleri de mevcuttur. Küreselleşmenin günümüzdeki kapitalizmin boyutu ve görünümü olduğunu, küreselleşmenin kapitalist modernlikle birlikte düşünülüp ancak bu çerçevede açıklanabileceğini savunurlar. Diğer bir ifadeyle küreselleşme, kapitalizmin diasporası yani onun dünyaya dağılıp yayılması, esnemesi ve dünyayı kuşatmasıdır.<sup>20</sup> Marxist düşünceye sahip olanlar ise, kavramın neoliberal karakteri üzerinde dururlar. Neoliberal görüşün temel düşüncesinde şu vardır: Özel sermaye ve piyasa, alternatif değerler ve ikincil kurumlar oluşturarak ekonomik, politik ve kültürel hayata dair yapılanmayı tek başına belirleyebilir. Küresel alanda karşılıklı olarak küresel üretim, firmalar, networklar, kurumlar tekrardan şekillenecektir. Bazıları ise, üretimin küreselleşmesi üzerinde odaklanarak, küreselleşme süreciyle firmaların, şebekelerin ve kurumların nasıl yeni baştan yapılandığını incelerler. Kavram üzerinde tartışma daha da genişletilecek olunursa küreselleşmenin tanımının çevre, cinsiyet, güvenlik ve benzeri pek çok farklı sahalarda da yapıldığı görülmektedir.<sup>21</sup>

Uluslararası ekonomik kuruluşların oluşmasının altında yatan fikir ve niyetler iyi olarak benimsendi fakat yıllar içinde değişerek başka bir şeye dönüştüler. Uluslararası Para Fonunun (IMF) piyasaların başarısızlıklarını ve devletlerin iş sahası oluşmasındaki rolünü vurgulayan Keynesçi çıkışı, 1980'lerde yerini

<sup>18</sup> Ebru Güzelcik, *Küreselleşme ve İşletmelerde Değişen Kurum İmaji*, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1999, s.18.

<sup>19</sup> James H. Mittelman, "Transformation and Resistance", *The Globalization Syndrome*, <http://sociology.emory.edu/faculty/globalization/reviews/mittelman.html> (Erişim tarihi: 06.08.2015).

<sup>20</sup> Sezgin Kızılcıkelik, "Kapitalizmin Diasporası Olarak Küreselleşme", *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, 2002, Sayı:2, s.15.

<sup>21</sup> Ahmet Selamoğlu, *Küreselleşme Sürecinde İnsan Kaynağı*, TÜHİS Yayınları, İstanbul, 1998, s.45.

gelişmekte olan ülkeler için “doğru” politikalar üzerine bıraktı. IMF, Dünya Bankası ve ABD Hazinesi arasında varılan bir anlaşmanın, ekonomik kalkınma ve istikrara bambaşka bir bakış getiren yeni “Washington Uzlaşmasının” bir parçası olan serbest piyasa gerçekleşmesine bıraktı.<sup>22</sup>

Ticaret engellerinin tüketiciler için fiyatları artırıyor olması sübvansiyonların vergi mükelleflerine yük olması, üreticilerin karlarından daha az önemseniyor, çevre ve iş gücü meseleleri ise daha da az önemseniyor. Bunlar yalnızca aşılması gereken engeller gibi görülüyor. Bu insanlar dünyayı finans dünyasının penceresinden görürler. Bir kurumun kararları doğal olarak kararları alan kişilerin bakışını ve çıkarlarını yansıtır. Uluslararası ekonomik kuruluşların politikalarının çoğu zaman gelişmiş sanayi ülkelerinin ticari ve finansal çıkarlarıyla sıkı sıkıya bağlı olması hiç şaşırtıcı değildir.<sup>23</sup>

Liberalleştirmenin finans piyasalarında, sermaye piyasalarında ve ticaret engellerinde devlet müdahalesinin ortadan kaldırılmasının birçok boyutu var. Stiglitz’e göre, bugün IMF bile bu gündemi biraz fazla zorladığını, sermaye ve finans piyasalarının liberalleştirilmesinin 1990’lardaki küresel mali krize katkıda bulunduğunu ve yeni gelişmeye başlayan küçük bir ülkeye büyük bir zarar verebileceğini kabul ediyor. Gelişmiş sanayi ülkeleri, gelişmelerinin son dönemine kadar sermaye piyasalarını liberalleştirmeye kalkışmamışken Avrupa ülkeleri sermaye piyasası üstündeki denetimlerini kaldırmak için 1970’lere kadar beklemişlerdi, gelişmekte olan ülkeler bunu hemen yapmaya teşvik ediliyorlardı.<sup>24</sup>

Yabancı yatırım, Washington uzlaşmasının üç temel direğinden biri değil ama yeni küreselleşmenin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Washington Uzlaşmasına göre büyüme, liberalleştirme yoluyla, piyasaları “serbestleştirme” yoluyla olur. Özelleştirme, liberalleştirme ve makro istikrarın, dışarıdan gelen de dâhil olmak üzere yatırımı çekecek bir ortam oluşturması gerekir. Yatırım büyüme oluşturur. Yabancı şirketler teknik uzmanlığı ve yabancı piyasalara erişimi beraberlerinde getirirler ve yeni istihdam olanakları oluştururlar. Ayrıca yabancı şirketlerin finans kaynaklarına erişimi vardır, yerli finans kuruluşlarının zayıf olduğu gelişmekte olan ülkelerde özellikle önemlidir.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Joseph E. Stiglitz, *Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı*, Plan B Yayınları, İstanbul, 2002, s.293.

<sup>23</sup> Stiglitz, a.g.e., s.294.

<sup>24</sup> Stiglitz, a.g.e., s.297.

<sup>25</sup> Stiglitz, a.g.e., s.298.



## 1.2. KÜRESELLEŞMENİN EKONOMİK ETKİLERİ

Küreselleşmenin ekonomik alanda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaygın olarak benimsenip sadece dış ticaret üzerinde değil, uluslararası emek ve sermaye, ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve çok uluslu şirketler üzerinde de etkileri önem arz etmektedir.

### 1.2.1. Dış Ticaret Üzerindeki Etkisi

Devlet planlamasında küreselleşmenin dış ticaret üzerindeki etkisine baktığımızda; 1940 yılından 1980 dönemine kadar gelişmiş ülkelerde refah devleti, gelişmekte olan ülkelerde de devletçi kapitalizm anlayışı işlemiştir. Bu anlayış içerisinde bazı mali görevler üstlenilmiştir; kamusal malların sağlanması, tahsis işlevi, gelirin yeniden dağılımı; bölüşüm işlevi, tam istihdam, fiyat istikrarı, ödemeler bilançosu dengesi ve uygun büyüme oranı; istikrar işlevi, sektörel ya da makro düzeyde üretimin planlanması; üretim işlevidir.<sup>26</sup>

1945 yılından itibaren Ticaret ve Tarifeler Genel Antlaşması bünyesinde çok taraflı tarife indirimleri konusunda sekiz round yapılmıştır. Bunlar koruma tedbirlerinde ciddi azalmaya neden olmuştur. Tarifelerde meydana gelen bu indirimleri, dış ticarete günümüzde de süren yükselişe sebebiyet vermiştir. Dış ticarete gelişmiş sanayi ülkeleri arasındaki ticaret ve işletme içi ticaret en fazla artışın meydana geldiği alanlardır.<sup>27</sup> Piyasa mekanizmasını gerçekleştirmek için uygulanan neoliberal politikalar sayesinde fiyatların serbestleştirilmesi yoluyla iç ve dış ticaretin serbestleştirilmesi, özelleştirmeler yoluyla da mülkiyet ilişkilerinin değişikliğini sağlamak ve özel sektör ağırlıklı bir mekanizmanın oluşturulmasını sağlamaktır.<sup>28</sup>

Dünya nüfusunun artışı, ulaşım ve iletişimi kolaylaştıran bilimsel ve teknolojik iyileşmeler, soğuk savaşın bitmesiyle planlı iktisadi düzeni uygulayan çok sayıda ülkenin serbest piyasa ekonomisine geçmesi gibi gelişmelere paralel şekilde dış ticarete yükselmeler yaşanmıştır. Günümüzde dünya ticaretinde meydana gelen yükseliş dünya ekonomisinde GSMH sağlanan yükselişin her zaman ilerisinde seyretmiştir.<sup>29</sup> Ulus devletleri çevreleyen ve politikalarını belirlemede ulus aşırı piyasaları etkin kılan birtakım değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerden birincisi, küreselleşmenin getirdiği neoliberal düşüncenin serbest piyasada ekonominin de

<sup>26</sup> Habib Yıldız, *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.34.

<sup>27</sup> DPT, "Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı", *DPT-UVS*, Ankara, 2000, s.24.

<sup>28</sup> Veli Kargı ve H. Yasemin Özüğürü, "Küreselleşmenin Vergi Gelirlerine Etkisi", *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 869.

<sup>29</sup> DPT, a.g.m., s.23.

regülasyonunu kapsayan makroekonomik politikaların küresel ölçekte yaygın hale gelmesidir.<sup>30</sup>

**Tablo- 1** Dünya Ticaret Hacmi Değişim Oranları (Yıllık % Değişim)

Yıllar	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Dünya Ticaret Hacmi</b>	9,2	7,2	2,8	-10,7	12,0	6,2	2,9	3,3	3,4	3,2
<b>İhracat GÜ</b>	8,2	6,3	1,9	11,9	11,4	5,7	2,1	2,9	3,4	3,1
<b>İhracat GOÜ</b>	10,9	9,7	4,0	-7,5	12,8	7,0	4,2	4,4	2,9	3,9
<b>İthalat GÜ</b>	7,4	4,7	0,6	12,4	11,1	4,8	1,1	2,0	3,4	4,0
<b>İthalat GOÜ</b>	14,4	12,7	8,5	-8,0	13,8	9,2	5,8	5,2	3,6	1,3

Kaynak: TOBB, Ekonomik Rapor, Ankara, 2015, s.14.

### 1.2.2. Emek Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmede yurt içi fiyatlar üzerindeki oluşan baskılardan biri de emek piyasasıyla gerçekleşmektedir. Emek piyasasıyla gerçekleşen bu tür baskı ülke içinde diğer sektörlere de yayılarak emek piyasasını etkilemektedir.

Küreselleşme sürecinin emek piyasaları üzerindeki genel ilkelerini belirlemek ülkelerin emek piyasalarının bu süreç içinde genel bir fotoğrafını çekmekle eşdeğerdir. Aynı zamanda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler kategorisinde bu kategorileri temsil gücü yüksek ülkelerin işlenecek olması küreselleşme sürecinin genel etkilerini belirlerken önemli bir basamağın aşılmasını sağlayacaktır.<sup>31</sup>

### 1.2.3. Uluslararası Sermaye Üzerindeki Etkisi

Küreselleşen ekonomide uluslararası sermayenin serbest dolaşımı ortaya çıkmıştır. Bundan dolayı dünya ülkelerindeki hükümetlerce dış yatırımlardan daha fazla pay alabilmek için birtakım teşvikler ortaya koymuştur.

<sup>30</sup> Tolga Demirbaş, "Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2002, Cilt:4, Sayı:2, s.2.

<sup>31</sup> Necip Özgür İyilikçi, Küreselleşmenin Emek Piyasaları Üzerine Etkisi: Türkiye İmalat Sanayi Alt Sektörlerinin Emek Talebi Esnekliğinin Bulunması, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 2004, s.55 (*Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*).

1970'li senelerden beri uluslararası banka faaliyetlerinde önemli değişimler meydana gelmiştir. OPEC ülkelerinin 1973 senesinde petrol rakamlarını yükseltmeleriyle ulus ötesi bankalar geçmiş dönemlerde gerçekleştirilmeyen önemli sermaye akışı yaşanmıştır. Petrol rakamlarının yükselmesiyle petrol satan ülkelerde fazlalar meydana gelmiş, petrol alan ülkelere banka fonlarına daha bağlı bir hal almışlardır. Bunun neticesinde 1976-1980 seneleri aralığında uluslararası bankaların varlıkları %95 oranında artmıştır. Bu dönemde off-shore banka sistemi ile euro-dolar piyasaları uluslararası mali yapının önemli etkenleri olmuşlardır. Ekonomi piyasalarda yaşanan bu değişimler, para hareketlerine, ilgili ülkelerin kısıtlama ve düzenlemelerine takılmadan yararlanabilecekleri önemli bir alan meydana getirmiştir.<sup>32</sup>

1977-1980 seneleri arasında meydana gelen büyük iktisadi problemler yaşanan kriz sonrasında 24 Ocak 1980'den beri iktisat politikasında düzenlemeler yapılarak küresel ekonomiyle uyumlu hale gelmeye karar verilmiş ve faaliyete geçirilmiştir. Ülkemizde 1980 senesinden bugüne yukarıda da ifade edildiği şekilde, neoliberal ve dışa açık büyümeye dair anlayış hâkimdir. Bu program ekonomi politikalarının temelleri açısından önemli bir nokta ve serbest piyasa koşullarında küresel ekonomiyle bütünleşmeyi amaçlayan, küresel bir uyum programı şeklinde görülmektedir.<sup>33</sup>

**Tablo- 2** Küresel Sermaye Hareketleri (Milyar Dolar)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Net Özel Sermaye Akımları</b>	80,6	90,1	168,3	239,4	271,1	220,9	495,4	291,3
<b>Net Doğrudan Yatırımlar</b>	185,9	154,7	164,4	191,5	262,7	258,3	302,2	293,9
<b>Net Portföy Yatırımları</b>	12,5	79,8	-11,7	21,1	23,3	-112	20,6	-93,1
<b>Diğer Net Yatırımlar</b>	-25,8	26	14,5	25,1	-17	73,6	171	88,8
<b>Net Resmi Yatırımlar</b>	0,1	-2,7	-48,7	-67,2	-146	-165	-132	-141

**Kaynak:** IMF, Küresel Sermaye Hareketleri, 2007, s.238.

Esas olarak küresel sermaye hareketlerinin temel nedeni dış ticaret faaliyetleridir. Fakat son dönemde meydana gelen uluslararası sermaye hareketlerinin küçük bir bölümü dış ticaretten kaynaklanmaktadır. Diğer kısmı ise ticaret dışı bünyesinde spekülasyon gayeler barındıran sermaye hareketlerinden

<sup>32</sup> Muhammet Akdiş, "Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler", *Dış Ticaret Dergisi*, 2006, Sayı:26, s.1-45.

<sup>33</sup> Metin Meriç ve Hakan Ay, "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.301.

kaynaklanmaktadır. Sermaye hareketlerinde meydana gelen yükseliş, bilhassa son yirmi beş yılda açıkça görünür şekilde meydana gelmiştir. Bu yıllarda bilhassa iki ayrı sermaye akımı dalgasından söz edilebilir. Birincisi, 1990'lı senelerde başlayan ve 1997-1998 Asya Krizi ile biten birinci küresel sermaye dalgası, diğeri ise 2002 senesinde başlayıp 2007 senesinde en üst seviyeye yükselen ikinci küresel dalgadır.<sup>34</sup>

#### 1.2.4. Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin ekonomik istikrar üzerindeki etkisi oldukça önem arz etmektedir. Çünkü yabancı sermaye hareketlerinin arttığı bir ortamda finansal krizler ve ekonomik istikrarsızlıklar baş göstermektedir.

Ekonomiyi ifade eden niteliklerde, endüstriyel ve iş hayatında yaşanan değişim, girişimcilik alanında öngörülemez şekilde etkinlik ve rekabet, hızlı bir küreselleşmeyle tüm bunlara eşit şekilde bilgi teknolojilerinde devrimci olanaklar bulunmaktadır.<sup>35</sup> Kısa vadeli sermaye hareketlerinin önüne geçilmesiyle ilgili James Tobin'in ortaya koyduğu döviz işlemlerinden alınabilecek düşük oranlı bir vergi gündeme gelmiştir. Bu vergiyle hem büyük miktarlara ulaşan döviz alım satım işlemlerin hareketliliği azaltılabilecek, hem de buradan elde edilecek olan gelirle bir fon sağlanmış olunacaktır.<sup>36</sup>

#### 1.2.5. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin gelir dağılımındaki etkisine baktığımızda daha öncede belirtildiği üzere son otuz beş yıl içerisinde bayağı ilerleme kaydedilmiş ve gelir dağılımı üzerine birçok çalışmalar yapılmıştır. Bunlar en çok gelişmiş ülkeler ve GOÜ'de kendini göstermiştir.

Küreselleşmenin gelir dağılımı üzerindeki etkisi; doğrudan ve dolaylı yoldan oluşturduğu etkiler olarak söyleyebilmek mümkündür. Doğrudan etkisi, mal ve faktör hareketliliğinin önündeki engellerin kaldırılması ve bu sürecin dolaylı oluşturduğu etkisi ise devletin geliri yeniden dağıtımına ilişkin politikalarının etkilenmesiyle meydana gelmektedir. Ayrıca, ülkelerin refahlarını artırma yönündeki politikaları onları daha çok doğrudan yabancı sermayeyi çekmede giriştikleri vergi rekabeti

<sup>34</sup> IMF, *Küresel Sermaye Hareketleri*, 2007, s.107.

<sup>35</sup> Meliha Ener ve Esra Demircan, "Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye", *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2006, s.208.

<sup>36</sup> Muhammet Akdiş, "Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yol Açtığı Finansal Krizler ve Bu Krizleri Önlemede Kullanılabilecek Araçlar: Tobin Vergisi", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 2004, Sayı:36, s.36-48.

nedeniyle de vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamaktan uzakta olacaktır.<sup>37</sup> Küreselleşme şeklinde ifade edilen iktisadi liberalizasyon ve teknolojik yeniliklerin bir neticesi olarak ülkelerin ve bireylerin giderek benzeşmesine rağmen gelirle var olan büyük farklar dünyada kendisini gösteren en belirgin gerçekleri arasındadır. Kimilerine göre küreselleşme eşitliği ortadan kaldırmaktadır. Yeni teknoloji ve iktisadi liberalizasyon fakiri daha da fakirleştirmemiştir. Ancak zenginlerin zenginliklerinin artmasına imkân tanımıştır.<sup>38</sup> Dünyanın tamamında, yaşlı nüfusun artış maliyeti, aile yapılarında meydana gelen değişim, fakir ülkelere zengin ülke ya da bölgelere yaşanan göçler gibi sosyal ve ekonomik eğilimler giderek benzeşmektedir. Çok sayıda gelişmiş ve orta gelirli ülke teknolojiye dayalı nitelikli emek, uluslararası ticaretten ve küreselleşmeyle ilgili diğer etmenlerin neden olduğu ekonomik eşitsizliklerle karşılaşmaktadır. Ekonomik eşitsizlikteki yükselme önüne geçilebilir olsa da bilhassa devlet ve iş gücü piyasasındaki örgütler eşitsizlikteki yükselmenin önüne geçmek için politikaların meydana getirilmesinde üzerlerine düşeni yapamamışlardır.<sup>39</sup> Gelir dağılımı eşitsizliğinin önemli boyutlara ulaşmasında ülkelerin içinde buldukları koşullar elbette ki göz ardı edilmemelidir. Yani gelişmiş birçok ülke ileri teknoloji, sermaye ve bilgi birikimi ve daha fazla üretim yapabilme potansiyeline sahipken, fakir ülkelerin bu olanakları olmaması açıktır. Bu durum da eşitsizliği artırmaktadır.<sup>40</sup>

### 1.2.6. Çok Uluslu Şirketler Üzerindeki Etkisi

Küreselleşmenin çok uluslu şirketler üzerinde birçok etkisi bulunmaktadır. Çok uluslu şirketler buldukları konum itibarıyla küresel büyümelerine dair uzun soluklu bir parçanın ürünleridir ve günümüz itibarıyla de artış göstermektedir.

Çok uluslu işletmelerin genel tanımını yapacak olursak; Genel merkezi ülkenin belli yerinde olup üretim ve pazarlama faaliyetlerini iki veya daha fazla ülkede mülkiyetini kısmen veya tamamen kendisine ait olarak yürüten, kendisine ait işletme stratejileri tüm bağlı kuruluşları veya şubelerinde uygulayan işletmelere, çok

<sup>37</sup> Şahin Akkaya, *Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011, s.20.

<sup>38</sup> TC. Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Küreselleşme, Büyüme ve Gelir Dağılımı", *Konjoktur İzleme*, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/KonjokturIzlemeDb/kuresellesme.doc> (Erişim tarihi: 12.08.2015).

<sup>39</sup> Aziz Konukman ve Cemil Çiftçi, "Küreselleşmenin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri", *Ekonomik Yaklaşım*, 2008, Cilt:19, Özel Sayı, s.62.

<sup>40</sup> İmren Peker, Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2012, s.20 (*Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi*).

uluslu işletmeler denir.<sup>41</sup> Birinci Dünya Savaşı sonrası bütün dünyada sayıları hızla artan ve küreselleşme sürecine yön veren önemli aktörlerden biri ÇUŞ'lar olmuştur. ÇUŞ'lar, üretim faaliyetlerini birden çok ülkede gerçekleştirme olanağı bulan, ayrıca o ülkelerin politika ve fırsatlarından yararlanarak karlarını maksimuma ulaştırma çabalarıyla adeta dünya ticaretine yön veren aktörler olmuşlardır.<sup>42</sup>

Çok uluslu şirketler dünyaya doğrudan yatırımlarla girerler. Bunun devamında lisans antlaşması ve imtiyaz sözleşmesi gelir. Akabinde de ithalat, ihracat, portföy yatırımları ve birtakım yollarla devam ederler. Bu şirketler kuvvetli finansal kaynaklara ve teknolojik imkânları elinde bulundururlar. Çok uluslu şirketler, diğer şirketlerin belli alanlarda faaliyette bulunmasını, ölçek ekonomileri, monopol ve oligopol konumu oluşturarak, izin vermemektedirler.<sup>43</sup> Çok uluslu işletmeler uluslararası işletmelerin çok özel bir şeklidir. Çok uluslu şirketler, dünya genelinde yoğun etkileşime sahip yüksek seviyede gelişmiş bir uluslararası şirkettir, karar alma ve yönetim süreçlerinde küresel vizyonu vardır.

Çok uluslu şirketler;

- Dünyada çok fazla çok uluslu şirket olmasına rağmen, karar verme aşamasında küresel imkânlar öncelikli durumdadır.
- Çok uluslu şirketin kabul edilebilir miktardaki varlıklarının yatırımı uluslararası alandadır. Konuyla ilgili bir bakış açısı şirketin bütün varlıklarının %20'si diğer ülkelerdeyse bu şirket çok uluslu şirket kategorisine girmektedir. Farklı bir bakış açısına göre ise, diğer ülkelerdeki çalışmalarından sahip olunan kar ve satış, toplam satışın minimum %35'i olmalıdır.
- Çok uluslu şirketin fabrika seviyesindeki üretimleri pek çok ülkeyi kapatmaktadır. Bu fabrikaların montaj fabrikalarından, bütünleşmiş fabrikalar gibi farklı şekillerde olması mümkündür.
- Çok uluslu şirket yönetimi tarafından alınan kararlar küresel vizyon dikkate alınarak verilir.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> Gülşen Sarı Gerşil, "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri: Çok Uluslu Şirketler ve Yapıları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2004, Cilt:6, Sayı:1, s.148.

<sup>42</sup> VitoTanzi, "Globalization and the Future of Social Protection", *IMF Working Papers*, 2000, s.1-23.

<sup>43</sup> Harun Kaya, "Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, 2004, Sayı:272, s.178.

<sup>44</sup> J. David Hunger ve L. Wheelen Thomas, "Strategic Management", *Addison Wesley Publishing Comp*, New York, 1993, s.331.

**Tablo- 3** Türkiye Yabancı Varlıklarına Göre En Büyük 29 Finansal Olmayan Çok Uluslu Şirketler (Milyon Dolar)

Sıra	ŞİRKET ADI	SEKTÖR	YABANCI VARLIK
1	TPAO	Petrol ve doğal gaz	4.872
2	Anadolu Grubu	Holding	4.443
3	Enka İnşaat	Altyapı ve Gayrimenkul	3.779
4	Koç Holding	Holding	3.333
5	Doğuş Grubu	Holding	3.104
6	Yıldırım Holding	Holding	1.867
7	Şişecam A. Ş	Cam	1.368
8	Yıldız Holding	Gıda ve İçecek	1.277
9	Tekfen Holding	Holding	1.250
10	Zorlu Enerji Grubu	Enerji	1.120
11	TAV Holding	Holding	1.081
12	Turkcell	İletişim	1.057
13	Borusan Holding	Holding	973
14	Sabancı Holding	Holding	828
15	Çalık Holding	Holding	816
16	Hayat Holding	Holding	780
17	Gübretaş	Gübre	686
18	Alarko Grubu	Holding	651
19	Orhan Holding	Holding	534
20	Doğan Holding	Holding	486
21	Türk Telekom	İletişim	444
22	Türk Havayolları	Havayolu	400
23	Ekol Lojistik	Lojistik	375
24	Eczacıbaşı Holding	Holding	371
25	Kürüm Holding	Demir Çelik	281
26	Teklas	Otomotiv	175
27	Çelebi Holding	Holding	167
28	Eroğlu Holding	Tekstil	148
29	Evyap	Tüketici Ürünleri	98
		<b>TOPLAM</b>	<b>36.766</b>

**Kaynak:** DEİK, "Değerlenen Amerikan Dolarına Rağmen Türk Şirketlerinin Yurtdışı Yatırımları Artmaya Devam Ediyor", *Vale Columbia Sürdürülebilir Uluslararası Yatırım Merkezi*, 2014, s.2-3.

Türk çok uluslu işletmelerini dışarıya yatırım gerçekleştirmeye yönelten farklı sebepler arasında teknoloji ve marka satın alma, maliyetleri azaltma, doğal kaynaklara ulaşım Asya ve Afrika'da çoğalan talebe cevap verme gibi farklı sebepler sıralanabilir.<sup>45</sup> İktisadi açıdan büyük rakamlara ulaşan çok uluslu şirketlerin küreselleşmeyle de yakın bir bağlantısı vardır. Bu bağ bir bakıma küreselleşme sürecinin bu kadar yoğunlaşmasına da bir açıklama getirmektedir.<sup>46</sup> Merkez ülkenin itici etmenleri; üretimin yapıldığı yerdeki talep azlığı, mal veya hizmete dair talebin doymuşluğudur. Büyük ölçekte üretim kapasitesine ulaşmak ve bunu küresel piyasada yapabilmek amacıyla rekabette öne geçebileceği noktalarda üretim yaparak pazarı genişletmek ve diğer pazarlara girişte avantaj kazanmaktır. Kendi ülkelerindeki vergi, ücret ve sosyal haklar gibi maliyette artışa neden olan etmenlerin rekabette geriye düşmeye neden olması da diğer bir sebeptir.<sup>47</sup> Çok uluslu şirketler birtakım olumsuzlukları da beraberinde getirir; çok uluslu şirketler girdikleri ülkedeki ekonomik büyümeyi engelleyip, ülkede stratejik kırılganlığa ve bağımlılığa neden olabilir. Çok uluslu şirketler ekonomik açıdan orta büyüklüğe sahip ülkelerden daha güçlü olmalarından dolayı az gelişmiş ülkelerde faaliyette bulduklarında ulusal işletmeleri zor durumda bırakabilirler.<sup>48</sup>

### 1.3. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEME BOYUTU

Küreselleşmenin vergileme alanı ulusal ve uluslararası ekonomideki vergi sorunlarından birtakım farklılıklar göstermektedir. Küreselleşmenin sonucu olan bütünleşme ile finansman aracı olan vergi uluslararası bir boyut kazanmıştır.

#### 1.3.1. Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkileri

Küreselleşmenin bir neticesi olarak bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan yenilikler küresel iktisadi yapının köklü bir şekilde değişime uğratmaktadır.<sup>49</sup> Vergi politikaları klasik şekilde ülkelerin mali, iktisadi ve sosyal yapısıyla uyumlu şekilde düzenlenir ve klasik iktisadi problemleri çözmeye yönelik değerlendirilen modeller de iç dengeler dikkate alınarak hazırlanır. Ancak günümüzde küreselleşmenin yoğun etkilemeleri nedeniyle, bu çözümlerinin yetersiz kaldığı ve ulusal arz ve talebe dayalı çözümler, küresel arz ve talebe dayanan çözümlere dönüşmektedir. Vergi

<sup>45</sup> DEİK, a.g.m., s.3.

<sup>46</sup> Hasan Tağraf, "Küreselleşme Süreci ve Çok Uluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2002, Cilt:3, Sayı:2, s.38.

<sup>47</sup> Ayhan Gençler, "Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler ve Sendikalar", *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2003, Cilt:5, Sayı:2, s.1.

<sup>48</sup> Kaya, a.g.m., s.183.

<sup>49</sup> İhsan Günaydın ve Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, 2003, Sayı:267, s.160.



politikalarının ulusal sınırları aşarak uluslararası özelliğe sahip bir şekle bürünmesiyle, bu politikalar onu uygulayan ülkelerden çok, bu ülkeler dışında yaşayan bireyler ve işletmeleri yakından ilgilendirmeye başlamıştır.<sup>50</sup> Geçmişte ülkeler tek tek kendi vergi politikalarını ulusal ekonomisinin çıkarlarına göre şekillendirmekteydiler, işte küreselleşme süreci bunun değişmesine sebep olmuştur.<sup>51</sup>

Küreselleşme sürecinde meydana gelen değişimlere paralel şekilde bilhassa uluslararası ekonomik alanda yaşanan değişimler, ulus devletin ekonomik yapısını farklılaşmaya itmektedir. Çünkü dinamik bir yapıda olan küreselleşmeyi besleyen kaynaklar ve meydana getirdiği neticelerle ulusal ekonomik sistemlerin zamanla aşınmasına yol açmaktadır. Ulusal ekonomik sistemlerde oluşan aşınmanın en belirgin şekilde görüldüğü alan ise vergilendirme alanıdır. Bu yüzden küreselleşme, yapısında yer alan eko-sistemin devamı niteliğinde ulusal devletlerin vergilendirme hakkı zamanla azalmaktadır. Bunlardan en erken ve en şiddetli şekilde hissedileni meydana gelen gelir azalmalarıdır. Çünkü küreselleşmede meydana gelen vergisel problemleri, Tanzi'nin ifade ettiği şekilde ulusal vergi sistemlerinin temelini aşındırmaktadır.<sup>52</sup> Küreselleşmenin sermaye ve yatırımlardaki en etkin neticesi, bunların ülkeler arasında hareketini basitleştirmesidir. Bugün kişisel yatırımcılarla çok uluslu işletmeler, dünyanın herhangi bir yerinde daha düşük vergi rejimine sahip bir ülkeye sermaye aktarımı yapmaları kolaylıkla sağlanabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin finansman gereksinimleri de göz önünde bulundurulduğunda, sermaye ve yatırımlarının akışkanlığının çoğalmas ve ekonomik piyasalarda meydana gelen değişimler, ülkelerin vergi oranlarını düşürmeye ve vergi engellerini sonlandırmaya itmektedir.<sup>53</sup>

Küreselleşmenin vergilemedeki etkilerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Bir ülkede sermayenin vergilemesinde varış ya da yerleşilen ülke kriterlerine bağlı bir vergileme varsa politik süreçte vergi rekabetinin marjinal etkinlik maliyeti sıfır olur.
- Vergi rekabetinden arzu edilen neticelerle ilgili ülkeler arasında değişiklikler yer almaktadır. Gerçekleştirilen deneysel araştırmalar, daha büyük ülkelerin

<sup>50</sup> Naci Ağbal, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-1", *Yaklaşım Dergisi*, 2001, Sayı:105, s.70.

<sup>51</sup> Filiz Giray, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", *Vergi Dünyası*, 2004, Sayı:272, s.175.

<sup>52</sup> Vito Tanzi, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", (Çev.) Hüseyin Şen, *Vergi Dünyası*, 2001, Sayı:241, s.165.

<sup>53</sup> Savaş Çevik, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar", *Vergi Dünyası*, 2004, Sayı:271, s.154-155.

vergi rekabetinden daha yüksek kazanç elde edebileceklerini ortaya koymaktadır. Bunun ana sebebi, büyük ülkenin daha büyük pazar gücünü elinde bulundurması ve bunun neticesinde daha fazla ticaret/tüketim vergisi dengesi sağlayabilmesidir.

- Hükümetler daha avantajlı projeler için vergi rekabetini özendirirler. Çünkü karlı projeler ya daha fazla sosyal imkanlar sunarlar ya da daha hareketlidirler. Bu nedenler daha büyük kara sahip işletmelerin hareketlilik oranı, düşük kara sahip işletmelere oranla yüksektir.
- Belirli alanlarda vergisel teşviklere bilhassa Avrupa gibi açık pazarlarda diğer alanlara nazaran daha fazla duyarlıdırlar. Belirli oranda da olsa hareketli iktisadi faaliyetler ve nitelikli emekler, pozitif vergi uygulamalarında daha fazla etkilenirler. Çünkü bunlar diğer ülkelere basitçe girebilirler.<sup>54</sup>

### **1.3.2. Küreselleşmeyle Beraber Vergileme Alanındaki Uluslararası Vergi Sorunları**

Devletin varlığının ana şartı olan vergi, milletlerin varlıklarını bağımsız ve güçlü şekilde devam ettirmelerine yarayan temel araçlardandır. Geçmişten günümüze teknik ve iktisadi değişimlerle paralel şekilde devlet tarafından yerine getirilen vazifeler, nitelik ve niceliksel bakımdan değişime uğramıştır. Devlet klasik kamu hizmetlerinin yanında sosyo-ekonomik vazifeler de üstlenmiştir. Devletin sorumluluğunda meydana gelen çoğalma kaçınılmaz şekilde vergilerin artmasına neden olmuştur. Maliye teorisyenleri ve uygulamacıları hem vergi gelirlerini yükseltmek hem de vergi verenlerin tepkilerinin önüne geçmek amacıyla sürekli yeni arayışlara girmişlerdir.<sup>55</sup> Dünya ekonomisinin entegrasyonunda meydana gelen artış sosyal, politik alanlarda olduğu gibi iktisadi konularda da önemli neticeler ortaya koymaktadır. Küreselleşme kaynaklı artan entegrasyon her yönüyle yeni iktisadi ilişkiler doğurmakta, faktör eğiliminin çoğalmasıyla çok uluslu işletmelerin dünyanın her yerine yayılmasına, teknolojiye yaşanan gelişmeler ürünler, para, bireyler ve uluslar arasında bilgi aktarımını daha maliyetsiz ve basit şekle gelmesine, iktisadi alanda coğrafik mobil hareketlerin artması uluslararası iktisadi piyasaların genişlemesine sebebiyet vermektedir. Dünya ekonomisinin küreselleşmesi devletlerin klasik vergi tekniklerinin değişmesine ve öte yandan devletlerin

<sup>54</sup> Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2005, Cilt:5, Sayı:9, s.99-100.

<sup>55</sup> Ali Rıza Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1998, s.4.

aralarında “vergi” alanında rekabete girdiği bir iktisadi sistem meydana gelmektedir.<sup>56</sup> Küreselleşmeyle birlikte ulus devlet kavramı güçsüzleşmiş yerini entegre bir dünya olgusu almıştır. Bu durum vergileme konusundaki değişimle görülmektedir.

Ülkeler kendi vergi politikasını ulusal ekonominin ihtiyaçları doğrultusunda saptamaktaydı. Vergileme yöntemleri ve miktarı; kamu aracılığıyla elde edilecek ürün ve hizmetlerin miktarı, bir ülke için gereken kaynak tahsisi, istikrar ve yeniden dağıtım gayeleriyle paralel şekilde belirlenmekteydi. Yine vergi miktarları, kamu harcamalarının oranı ve vergi teşviklerinin kullanımı, öncelikle ulusal göz önünde bulundurularak ve ulusal işletmeler baz alınarak belirlenmekteydi. Vergi politikalarının diğer ekonomilerdeki etkileri, bazı uluslararası yayımlar dışında çoğunlukla sınırlıydı. Küreselleşmeyle beraber ülkeler, rakipleri ya da ticari etkileşime girdikleri diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha hassas ve bilinçli olmaları gerekmektedir.<sup>57</sup> Vergi rekabeti geniş ölçekte, yerel yönetimler, devletler ve benzeri vergilendirme yetkisi olan idari birimlerin diğer birimlere uyguladığı vergi politikaları şeklinde ifade edilebilir. Ülkeler, ulusal ölçekte vergi rekabetini kendi idari bitimlerini avantajlı kılmak, doğrudan yabancı sermaye ve ekonomik yatırımları kendisine yakınlaştırabilmek amacıyla, uluslararası finans sisteminde merkez konumuna gelebilmek için vergi rekabetine gitmek isteyebilir. Vergilendirme yetkisinin olduğu yerlerde vergi ödeyenlerin vergi yüklerini diğer idari birimlere oranla düşürerek eğilimi yüksek olan üretim etmenleri için kendi idari birimlerini avantajlı kılmak amacıyla farklı vergi politikalarından istifade edebilirler.<sup>58</sup> Küreselleşmenin vergileme alanında eylemleri bakımından bazı türleri bulunmaktadır.

### 1.3.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Belirli bir vergi konusundan, belirli bir vergilendirme zamanında birden fazla vergi alınması halinde oluşmaktadır. Aynı zamanda, çifte vergilendirme aynı vergi otoritesince gerçekleştirilebildiği gibi, farklı otoritelerce de gerçekleştirilebilir. Aynı vergi konusunun ülkede birden fazla vergi sorumluluğuna dâhil olması ya da merkezi ve yerel yönetimlerin aynı eylemde vergi alması ilk, birden fazla devletin aynı vergi konusunu vergilendirmeye dâhil etmesi ise sonraki ifadeye örnek olarak

---

<sup>56</sup> Çevik, a.g.m., s.150.

<sup>57</sup> Giray, a.g.m., s.102-103.

<sup>58</sup> Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2004, Sayı:22, s.2.

gösterilebilir.<sup>59</sup> Uluslararası ticari ve iktisadi etkileşimlerin gelişmesi, sermaye ve emek akımının çoğalması çifte vergileme problemini ortaya çıkarmaktadır.<sup>60</sup>

OECD 1963 senesinde yayımladığı “Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergileme Anlaşma Taslağı” konulu raporunda çifte vergilemeyi şu şekilde ifade etmektedir: “Milletlerarası çifte vergileme olayı genellikle iki devletin aynı mükellefi, aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle teklif etmesi şeklinde tarif edilebilir.” Tanımlamadan da anlaşılacağı üzere mükellefiyetin, vergi mevzuunun ve vergilendirme döneminin aynı olması durumunda çifte vergilendirmeden söz edilecektir.<sup>61</sup> Çifte vergilendirmenin gerçekleşmesiyle vergilemede adalet ilkesi zarar görmüş olmaktadır. Şöyle ki vergi adaletinin gerçekleştirilmesi için kaynak sadece bir defa vergilendirmek şeklinde olmalıdır.<sup>62</sup> Bu durumu tablo ile belirtirsek;

**Tablo- 4** Uluslararası Faktör Gelirlerinin Vergilendirilmesi

<b>Kaynak Ülkesi</b> <b>Yerleşme Yeri Ülkesi</b>	<b>Faktör gelirlerini vergilendiriyor.</b>	<b>Faktör gelirlerini vergilendirmiyor.</b>
<b>Faktör gelirlerini vergilendiriyor.</b>	Çifte Vergilendirme	Yerleşme Yeri İlkesi
<b>Faktör gelirlerini vergilendirmiyor.</b>	Kaynak İlkesi	Vergi İstisnası

**Kaynak:** Osman Pehlivan ve Ersan Öz, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.

Tabloda görüldüğü gibi, uluslararası faktör gelirlerinin vergilendirilmesinde, bir yükümlünün yerleşmiş olduğu ülkenin dışında gelir elde etmesi ve bu ülkenin yerleştiği ülkenin, vergilendirmede yerleşme yeri ilkesine, gelirin elde edildiği ülkenin ise kaynak ilkesine göre vergilendiriyor olması neticesinde çifte vergilendirme söz

<sup>59</sup> Tobias Lindhe, “Mitigating Double Taxation in an Open Economy”, *Uppsala University Working Paper*, Sweden, 2001, No:5, s.1.

<sup>60</sup> Özgür Saraç, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları; Türkiye Değerlendirmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.86.

<sup>61</sup> Haşmet Yıldırım, “Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri”, *Vergi Dünyası*, 2011, Sayı:353, s.161-176.

<sup>62</sup> Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s.13.

konusu olur. Yerleşme yeri ülkesi, yabancı ülkelere sağlanan geliri vergi dışı tutarak yani kaynak ülkede elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi durumunda çifte vergilendirme önlenmiş olacaktır.<sup>63</sup> Uluslararası çifte vergilendirme probleminin hukuki ve iktisadi şekilleri vardır. Problemin hukuki açısı, bir olan vergilendirme döneminde, bir konu ve matraha dair iki ya da daha fazla ülkenin vergilendirme yetkisini kullanmayı arzu etmesiyle meydana gelmektedir. Aynı verginin farklı vergi verenler tarafından iki ya da daha çok devletin vergilendirmesi ise, uluslararası çifte vergilendirmenin iktisadi boyutunu meydana getirmektedir.<sup>64</sup>

Küreselleşmenin ortaya koyduğu zaman ve mekân sınırlarının belirli ölçülerde ortadan kaldırılması neticesinde günümüzde insanların bir ülkede ticareten hayatlarına devam ederken, farklı ülkede yerleşmesi ve tekrar farklı ülkede gerçekleştirilen yatırım işlerine dâhil olmasıyla elde ettiği geliri bir başka ülkenin ekonomi piyasalarında kullanmasına imkân tanınmaktadır. Kaldı ki, günümüzde çok uluslu işletmeler tarafından yapılan iktisadi çalışmalar değerlendirildiğinde, mal ve faktör piyasalarında meydana gelen hareketlilik de sınır kısıtlarının ortadan kaldırıldığı net bir şekilde görülmektedir. Oysa vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi, öncelikle mali sınırların saptanmasına gereksinim duymaktadır. Bugün ülkeler büyüme için vergilendirme açısından “kaynak ilkesi” ve “uyrukluk ilkesinden” yararlanarak mali gereksinimlerini yükseltmeyi arzulamaktadır. Böyle durumda, bir olan gelirin birden çok ülkelerde vergilendirilmesi kavramıyla çelişen problemi meydana getirmekte ve vergilendirmeyle ilgili net bir yetki karışıklığına neden olmaktadır. Bu sebeple her iki ilkenin de kabul etmesiyle ilgili şekilde vergiye tabi ekonomik işlemlerin yapıldığı ulusal mali sınırlar, diğer ülkelerin yetki sınırlarında iş yapmasına karşılık uyrukluk ilişkisiyle genişlemektedir.<sup>65</sup>

Siyasi birlik olma yolunda boy gösteren ve mali alanda da çeşitli uyumlaştırmalara giden Avrupa Birliği’ne aday ülke konumunda bulunan Türkiye’nin uluslararası düzeyde gerçekleşen vergi uyumlaştırma kapsamında diğer ülkelerle gerçekleştirdiği vergi anlaşmalarının sayısının hızla arttığı görülmektedir. Bu tür anlaşmaya taraf olanlar bunlara uymak zorundadırlar. Çünkü bu tür anlaşmalar tarafları bağlayıcı olup, kanun hükmündedir ve vergi hukukunun asli kaynakları arasındadır.<sup>66</sup> Devletler çifte vergilendirme sorununun üstesinden gelmek amacıyla hem iç hukuklarında yabancı ülkelere elde edilen kazancın vergilendirilmemesi ya

<sup>63</sup> Osman Pehlivan ve Ersan Öz, *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011, s.60.

<sup>64</sup> Billur Yaltı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995, s.10.

<sup>65</sup> Özgür Saraç, Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006, s.72 (*Yayımlanmış Doktora Tezi*).

<sup>66</sup> Aksoy, a.g.e., s.14.

da vergilendirilse bile yabancı ülkelerde ödenen verginin tamamının ya da bir kısmının mahsup edilmesine imkân verilmesi gibi düzenlemelerde bulunurlarken hem de aralarında uluslararası vergi anlaşmaları akdetme yoluna gitmişlerdir. Türk mevzuatında çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla getirilen düzenlemelerin çerçevesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yer almaktadır. Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik düzenlemelerin bu kanunlarda yer almasının nedeni, çifte vergilendirmenin kural olarak gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler alanında söz konusu olmasıdır.<sup>67</sup> Ulusal vergi otoriteleri, vergilendirmede değişik prensipleri benimsemesi neticesiyle ilişkili şekilde meydana gelen çifte vergilendirme problemine çözüm getirmek için vergilendirme yetkilerini ulusal mevzuatlarında gerçekleştirecekleri düzenlemelerle tek taraflı şekilde sınırlandırabilirler. Aynı zamanda, vergi verenler tarafından geliştirdikleri girişimlerle çifte vergilendirme riskine karşı bazı önlemler alabilirler.<sup>68</sup> Bu bakımdan uluslararası çifte vergilendirme hem sermaye birikiminin hem de mali olumsuzlukların ortaya çıkmasına etken olmaktadır.

### 1.3.2.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde herhangi bir söz birliği mevcut olmayıp, bu durum yapılan tanımlarda daha iyi anlaşılabilir. <sup>69</sup>

Dünya Ticaret Örgütü, e-ticareti "mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılmasıdır" olarak ifade ederken OECD, "sayısallaştırılmış yazılı metin, ses ve görüntünün işlenmesi ve iletilmesine dayanan, kişileri ve kurumları ilgilendiren tüm ticari işlemleri" şeklinde tanımlamaktadır. Diğer taraftan UN-CEFACT'ın e-ticaret tanımı, "iş, yönetim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar arasında elektronik araçlar üzerinden paylaşılmasıdır".<sup>69</sup> Elektronik ticaret, dünyanın her yerinde ticaretin serbestleştirilmesiyle beraber, geçtiğimiz 10 senede meydana gelen ve bilgi iletişimini basit hale getiren teknolojik yeniliklerin bir ürünüdür. Elektronik ticaretin araçlarını, karşılıklı ticaret gerçekleştirenlerin ticari işlerini basitleştiren tüm teknolojik ürünler; telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer

<sup>67</sup> Peker, a.g.e., s.37-38.

<sup>68</sup> A. Beyazıt Balcı, "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-II", *Vergi Dünyası*, 2003, Sayı:264, s.17-22.

<sup>69</sup> Önder Canpolat, *E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*, Sanayi ve Dış Ticaret Bakanlığı, Hukuk Müşavirliği, Ankara, Mart 2001, s.13.

sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (EDI) şeklinde kabul edebiliriz.<sup>70</sup> E-ticaret kavramı ifade edilirken, iletişim teknolojisindeki gelişmelerin e-ticaret alanında belirleyici olması kavramı en önemli unsurlar arasındadır. Bu bağlamda teknolojik-ekonomik bağları sağlanarak e-ticaretin bilgi ve iletişim alanındaki teknolojinin ucuz hale gelmesinin çıktısı şeklinde kabul edilmektedir. Bu bakımdan incelendiğinde dikkat edilmesi gerekli husus, e-ticaretin klasik ticari işler ve bu kapsamda ekonomik faaliyetlere nasıl etki ettiğidir. Kepenek, e-ticaretin ekonomik faaliyetlere olan etkisini beş boyut olarak ifade etmektedir. Bu etkiler aşağıdaki şekildedir;

- Ekonomik faaliyetlerin meydana getirildiği yeri nesnel bir düzlemden görünürdeki bir düzleme aktarmakta ve klasik piyasa düşüncesin değiştirmektedir.
- Ekonomik faaliyetlerin temelini meydana getiren alım satım işlerini ve ilişkili işlere hız kazandırıp yaygın hale getirmektedir.
- Ekonominin işleyiş yoğunluğunu çoğaltmakta ve firmaların aralarındaki ve tüketicilerle olan etkileşimlerini sıklaştırmaktadır.
- Ekonomik faaliyetlere açıklık getirerek rekabet ortamını çoğaltmaktadır.

Elektronik ticaretteki ekonomik faaliyetlerde oluşturduğu etkiler, bu işleri meydana getirenler bakımında incelendiğinde birtakım avantajlar sunmaktadır.<sup>71</sup> İnternet ortamında ticareti yapılan ürünlerin alıcısı ve satıcısının belirlenememesi sebebiyle gelir ve tüketim üzerinden alınan vergilerin gelirlerinde önemli düşüşler meydana gelmektedir. Ayrıca ödeme araçlarından bazılarının sadece internet ortamında kullanılması, vergi idaresinin finans sistemi üzerinden ticari işlemlere ulaşmasını engellemektedir.<sup>72</sup> Bu tip elektronik para kullanımının, kullanıcı açısından en büyük avantajı, paranın gerçek kullanıcısının saklanmasıdır.<sup>73</sup>

Elektronik ortam, işletmeler ve kişiler için ticaret gerçekleştirirken işlemlerini sahte kimliklerle gerçekleştirebilme imkânına sahip olduğundan vergi verenlerin asıl kimliklerini saptamak zorlaşmaktadır. Bilhassa vergi cennetlerini çalışma yeri gösteren firmalarda bu sorun daha net bir şekilde kendisini göstermektedir. Bu sebeple, bir yıl içinde altı aydan çok durma koşuluyla mükellefiyet durumları önemsizleşmektedir. Haliyle çok sayıda ülkede var olan bir yılda altı aydan çok

<sup>70</sup> Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları", **E-Ticaret Genel Müdürlüğü**, <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm> (Erişim tarihi: 23.11.2015).

<sup>71</sup> Yakup Kepenek, **Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret**, Elektronik Ticaret İçinde (Der.) Veysel Bozkurt, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. şti., İstanbul, Mayıs 2000, s.22-23.

<sup>72</sup> İhsan Günaydın ve Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sisteminde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri -1", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2003, No:179, s.156.

<sup>73</sup> Mehmet Atik, "Elektronik Para (E-Money)'nın Finans Dünyasına Etkileri ve Merkez Bankalarının Geleceği", **Yaklaşım Dergisi**, 2001, s.83.

durma koşulu elektronik ticaret bakımından önemsiz hale gelmektedir.<sup>74</sup> Kurumlar vergisi bakımından kabul edilen "iş yeri kriteri" de coğrafi bağımlılığa bağlı olduğunda, elektronik ticaretle uyumlu değildir. Haliyle kaynak prensiplerinin tekrar düzenlenmesi ve mevcut ikametgâh gerekliliği ortaya çıkmaktadır.<sup>75</sup>

Gelirin kazanıldığı yerin saptanmasına dair düzenlemelerde esas olan, vergiyi doğuran konunun coğrafi konum bakımından meydana geldiği konumdan yola çıkılarak vergi yetkisinin saptanmasıdır. İşyeri uluslararası ölçekteki tanımına göre; bir girişimin işinin bütünüyle ya da bir kısmının yapıldığı işe dair sabit bir yerdir. Tanımla uyumlu bir eylem gerçekleştirilirse ilgili gelirleriyle sınırlı şekilde vergilendirilecektir. Bu durumun sebebi ilgili firmanın işyerinin bulunmadığı ülkede o ülkenin iktisadi sistemine dâhil olmadığıdır.<sup>76</sup>

### 1.3.2.3. Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşmenin vergilendirmede yol açtığı problemlerde diğeri de işletme içi ticari eylemlerde meydana gelen transfer fiyatlandırmasıdır. Genel olarak ifade etmek gerekirse transfer fiyatlandırması, bir ticari faaliyette yer alan firmanın farklı bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları ya da iştirakleriyle diğerleri arasında mal ve hizmet satışında kullandıkları fiyatlandırmasıdır. Başka bir deyişle, transfer fiyatlandırması bir firmanın, direk ya da dolaylı şekilde kar paylaşımıyla birleşik olduğu, aynı çıkar grubunda yer alan alt, yan ya da ana işletme ya da şubeleriyle, mal ve hizmet alışverişiyle üzerinde bulunan vergi yükünü minimuma düşürmek için uyguladığı fiyat şeklinde belirtilmektedir.<sup>77</sup>

Ülkelerde bulunan aynı grup içi işletmeler arasında yapılan işlemler yalnızca orada bulunan ülkenin vergilendirme ile ilgili gelirleri alakadar ederken, uluslararası boyut sürecinde mal ve hizmetle ilgili fiyatlandırma daha çok devletin milli gelirini ve vergilendirme gelirleri ele almaktadır.<sup>78</sup> Örneğin, ABD'de ana şirketin bulunduğu bir işletmenin şubelerinin Hollanda'da olması durumunda ana şirket ile şube arasında mamul alınıp satılması durumunda transfer fiyatlaması uygulanabilecektir. Böylelikle transfer fiyatlandırmasını kullanan şirket yüksek vergi uygulamalarının olduğu

<sup>74</sup> Habib Yıldız, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası*, 2002, Yıl:21, Sayı:255, s.147.

<sup>75</sup> Kâmil Güngör, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği", *Vergi Dünyası*, 2002, Sayı:251, s.137.

<sup>76</sup> Güngör, a.g.m., s.138.

<sup>77</sup> Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergileme", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2002, Seri:41, Yayın No:571, s.2.

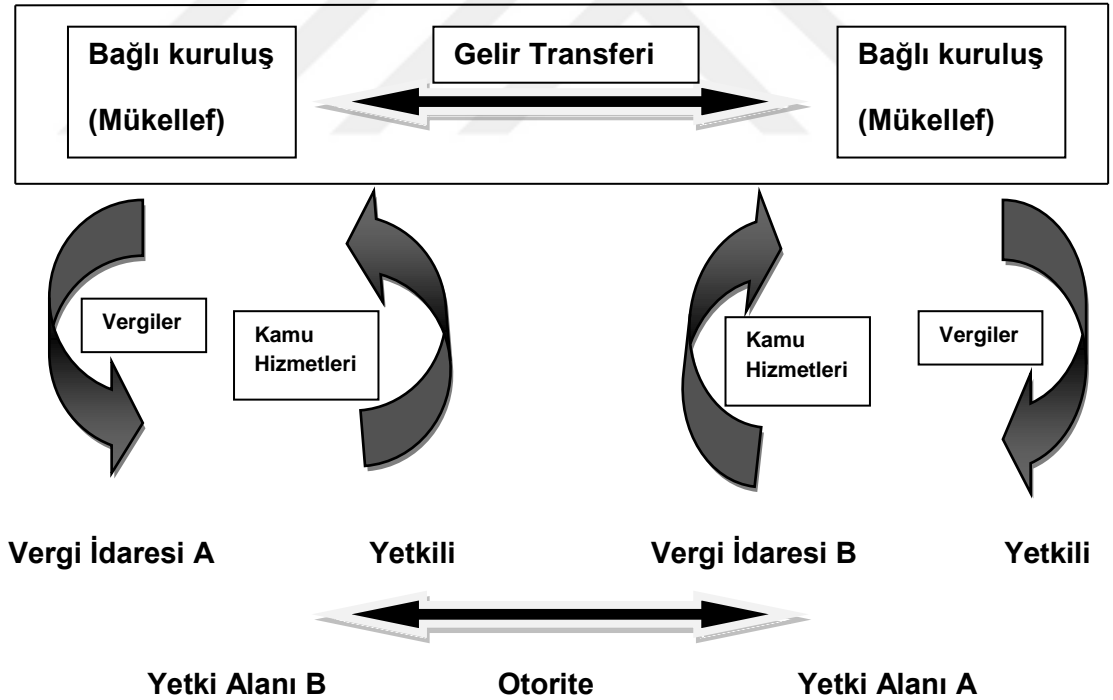
<sup>78</sup> Mehmet Aktaş, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s.24.



ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyattan mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın karını düşürecek ve ödeyeceği vergi miktarını azaltacaktır.<sup>79</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla şirketlerin kamusal hizmetten yararlanırken kamusal finansmanına katılmamaları da ayrı bir sorundur. Aşağıdaki şekilde bu açıklanmaya çalışılmaktadır. Şekilde ÇUŞ'larda transfer fiyatlandırması, gelir transferi ve vergi idaresi ilişkisi yer almaktadır. Şirketlerin kamusal hizmetlerden yararlanırken kamusal finansmanına katılmamaları adaletsizlik sorunudur. ÇUŞ'lar her biri farklı ülkelerin vergi mükellefi olan bağlı kuruluşları arasında vergi oranlarını dikkate alarak ve transfer fiyatlandırmasını kullanarak gelir transfer etmektedir. Böylece her bağlı kuruluş kamusal hizmetinden yararlandığı idareye uygun ve ödenmesi gereken vergiyi ödememekte, böylece ortaya bedavacılık problemi çıkmaktadır. Soruna ilişkin çözüm önerisi olarak da idareler arası eş hareketlilik gerekmektedir.<sup>80</sup>

#### Çok Uluslu Şirket



**Şekil- 1** Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması, Gelir Transferi ve Vergi İdaresi İlişkisi<sup>81</sup>

<sup>79</sup> Yıldız, a.g.e., s.80.

<sup>80</sup> Çevik, a.g.m., s.161.

<sup>81</sup> Çevik, a.g.m., s.161-162.

Ülkeler transfer fiyatlandırması uygulamalarında yasal değişikliklere giderken, yükümlü ile devlet arasındaki sorunları dikkate alarak, çoğu devletin transfer fiyatlandırmasıyla ilgili yasal düzenlemelerini temel aldığı, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde” yer alan transfer fiyatlandırması yöntemlerini dikkate almaktadırlar.<sup>82</sup> Transfer fiyatlandırması piyasada ekonominin işleyiş ve kaynak tahsisi üzerinde problemlere neden olabilmektedir. İşletme topluluğundaki vergi yükünü düşürme olanağını elde etmesi, rekabet gücünü performansa dair bir iyileşme olmadan haksız şekilde arttırmaktadır. Ayrıca transfer fiyatlandırması, piyasada karşılıklı ticari etkileşimi olan ve rekabet eden işletme sayısını çok göstermektedir. Aynı zamanda, meydana gelen vergi kayıpları diğer vergi verenlerin vergi yükünün çoğaltılmasıyla giderilebileceğinden, piyasadaki kaynak tahsisini de olumsuz şekilde etkileyecektir. Transfer fiyatlandırmasının nitelikleri ve ortaya koyduğu etkiler açısından küresel bir vergi problemi şeklinde değerlendirilmesi, çözümüyle ilgili önemli girişimlere neden olmuştur. Bu girişimlerden en önemlisi OECD girişimidir. Buna göre, ulusal vergi otoriteleri, işletme içi ticarete yararlanılan fiyatın gerçeği ortaya koyup koymadığını denetlemesi mümkündür. Fiyatın hileli saptanması durumundaysa, “emsal fiyat”, “maliyet artı fiyat” ve “yeniden satış durumunda fiyat” yöntemlerinden biriyle gerçek fiyat saptanmaktadır.<sup>83</sup>

#### **1.3.2.4. Sermaye Hareketlerinin Vergilendirmesi (Tobin Vergisi)**

1980’li yıllarda serbestlik anlayışı, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki ilerlemelerle beraber, uluslararası finans piyasalarının değişmesi ve bu piyasalardaki işlem hacminin artması, piyasanın yeni mali araçlarla tanışması, işlem tekniklerinin farklılaşmasıyla spekülâtif hareketler dünyada değerlendirilebilir olmuştur. Finans piyasalarının serbestleşmesi birtakım riskleri de beraberinde getirmiştir. Piyasanın fiyat oynaklığı düzensiz ve birden sermaye giriş-çıkışları birtakım krizlerle de sonuçlanmıştır. Ülkeleri krize sürükleyen kısa vadeli spekülâtif sermaye hareketlerinin finansal küreselleşmeyle artması soruna çözüm bulmak amacıyla arayışları da beraberinde getirmiştir. Oluşan bu krizlerin giderilmesine yönelik sermaye kontrolleri yerine finansal spekülasyonların vergilendirilmesi yani “Tobin Vergisi” önerisi gündeme gelmiştir.<sup>84</sup>

<sup>82</sup> Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.292.

<sup>83</sup> Öncel, a.g.m., s.11-12.

<sup>84</sup> Saraç, a.g.e., s.95.

Tobin vergisi basit anlamıyla döviz işlemlerine getirilen vergi olmakla birlikte bu vergiyle kısa süreli sermaye hareketleri üzerindeki maliyet artışıyla, spekülasyon hareketlerinde azalma kaydedilecektir. Böylelikle spekülasyon yoluyla sarf edilen zarar azaltılabilecek, ülke para biriminin korunması sağlanabilecektir.<sup>85</sup> Tobin vergisi açısından tüm ülkelerde eş zamanlı uygulama gerektirmesi, uygulama güçlükleri oluşturması ve miktarının küçüklüğü bakımından uluslararası sermaye piyasalarındaki aksaklıkları hafifletme ve konjonktürel dalgalanmaları önleme bakımından da şüpheler söz konusudur.<sup>86</sup> Ekonomik spekülasyonların vergilendirilmesine yönelik Tobin vergisi de dâhil olacak şekilde herhangi bir yaptırımdan söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle ekonomik spekülasyonların sahip olduğu problemler sürerken, herhangi bir küresel vergi önerisinin de bulunmamış olması konunun küresel bir vergi sorunu olarak devam edeceği açıktır.<sup>87</sup>

### 1.3.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri, çoğunlukla ülkeler arasındaki vergi değişikliklerine göre hareketlenen iktisadi eylemleri çekmek için yararlanılır. Mükelleflere vergileme alanında avantaj sunan çoğunlukla yatırımlar doğrultusunda buldukları yerde muhafaza edebilmek için meydana getirilmiştir.<sup>88</sup> Tercihli vergi rejimlerinde çoğunlukla iktisadi ve diğer hizmet eylemleri gibi vergisel değişikliklere karşılık basit şekilde aktarılabilen iktisadi eylemleri çekmek amacı güdülmektedir. Ayrıcalıklı vergi rejimleri, vergi cennetleri gibi uyguladıkları vergi politikalarıyla diğer ülkelerin vergi tabanında zarar meydana getirerek vergi ödeyenleri vergi kaçırmaya yöneltmektedir.<sup>89</sup>

Devletler vergiyle ilgili düzenlemelerden iktisadi eylemleri yönlendirmek amacıyla yararlanırlar. Fakat yapılan vergilemede uluslararası piyasalarda dolaşan üretim ve yatırım etmenlerinin kaymasına neden olur. Bu etmenlerin önemli bir bölümünün bir ya da daha fazla ülkede bir araya gelmesine neden olacak biçimde küresel ölçekte çok sayıda ülkenin ekonomisinin zarar görmesine neden olursa diğer

<sup>85</sup> Fatih Saraçoğlu ve Özgür Şahan, "Tobin Vergisi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Sayıştay Dergisi*, 2004, Sayı:55, s.71-82.

<sup>86</sup> Ahmet Ay ve Fatih Mangır, "Uluslararası Finansal Entegrasyon Bağlamında Sermayenin Vergilendirilmesi: Tobin Vergisi", *Maliye Dergisi*, 2007, Sayı:153, s.123-141.

<sup>87</sup> Saraç. a.g.e., s.99.

<sup>88</sup> Emrah Ferhatoğlu, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2005, s.93 (*Yayımlanmış Doktora Tezi*).

<sup>89</sup> İhsan Günaydın ve Serkan Benk, a.g.m., s.138-161.

Ülkelerin vergi sistemleri ve vergi gelirlerinde zarar verici etkilere neden olan tercihli vergi rejimi oluşturulmuş olunur.<sup>90</sup>

OECD'nin yayınlamış olduğu 1998 raporunda tercihli vergi rejimlerini belirleyen unsurlar şoyledir;

- Vergi matrahını belirleme biçimiyle, efektif vergi yükünün sıfır ya da çok düşük olması,
- Sadece yabancı yatırımcılara sunulan vergisel avantajlar,
- Vergi mevzuatının şeffaf olmayışı,
- Bilgi değişimine imkân vermemesidir.<sup>91</sup>

Tercihli vergi rejimlerinin meydana gelmesinde finans hizmetleri ile başka hizmetlerle vergi değişikliklerine içeriği bulunan, vergileme farklılıklarının yer alması durumunda bulunan meknda kendi uyguladığı işleri değişik hedeflerle amalayabilmektedir.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> şennur Hoşyumruk, Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD lkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2003, s.34 (**Yayımlanmış Doktora Tezi**).

<sup>91</sup> OECD, "Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue", **Paris**, 1998, s.27.

<sup>92</sup> Niyazi Cangır, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi", **Yaklaşım Dergisi**, 2000, Sayı:91, s.82.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ

#### 2.1. VERGİ REKABETİ

Küreselleşmenin oluşturduğu farklılaşmalarla ilgili vergilendirme konusunda meydana gelen problemlerden bir kısmı vergileme ile ilgili oluşan rekabettir. Küreselleşen vergi rekabeti problemlerinden değişik şekilde vergileme alanında oluşan rekabetin problem içeriği görecelidir. Bu nedenle vergi rekabetinde ülkeler rekabet kavramının yapısından dolayı meydana gelecek biçimde çeşitli kazanç ve kayıplarla karşı karşıya kalabilmektedir. Küreselleşme neticesinde ürün, hizmet ve yatırımlar için oluşturulan rekabet ortamı, vergileme konusunda da rekabeti meydana getirmiştir. Bilhassa iktisadi faaliyetler olmak üzere coğrafi hareketli olan eylemleri çekebilmenin meydana getirdiği avantaj, ülkeleri bu alanda rekabete yöneltmektedir. Buna ek olarak ülke içindeki kısa ve uzun vadeli yabancı sermaye yatırımlarının yurtdışına kaçışını engellemek için de çeşitli teşvik unsurları kullanılmaktadır. Bu süreçte, yabancı sermaye pastasından pay kapabilmek için iki şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar; yabancı sermaye yatırımlarına, sermaye ihraç eden ülkelere daha yüksek getiri sunulması ve bu getirinin aynı kategorideki sermaye ithal eden ülkelerin sunduğu getiriden yüksek olması gerekliliğidir.<sup>93</sup>

##### 2.1.1. Vergi Rekabeti Tanımı

Vergi rekabeti, genelde bir ülkenin iktisadi refahını yükseltmek, ülkedeki milli sermayenin daha rekabetçi olmasına yardımcı olmak ve doğrudan yabancı sermayeyi ülkeye getirebilmek amacıyla o ülkedeki vergi sistemi kaynaklı meydana gelen toplam vergi yükünün bu konudaki rakip ülkelerdeki vergisel ortam değerlendirilerek azaltılması olarak ifade edilmektedir.<sup>94</sup> Gerek vergi oranlarının düşürülmesi gerekse istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel teşviklerin uygulanmasıyla sağlanmak istenen avantajlı ortamın uluslararası yatırımları çekmesinin ve sonucunda ülkenin iktisadi refahını yükseltmesi gibi iyi gayeler, konuyla ilgili uygulanan politikaların çıkış noktasını oluşturmaktadır. Fakat

<sup>93</sup> Türkan Öncel ve S. Yenal Öncel, "Uluslararası Vergi Rekabeti", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2003, Sayı:43-44, s.5.

<sup>94</sup> Wallace E. Oates ve Robert M. Schwab, "Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?", *Journal of Public Economics*, 1988, Volume 35, No:3, s.333.

günümüzde bu alandaki uygulamaların meydana getirdiği küresel ortam, çoğunlukla ülkelerin geneli için çok sayıda riski beraberinde getirmektedir.<sup>95</sup>

Kaynak sağlama amacının yanında ekonomiye müdahale etme aracı olarak da vergiler etkin bir maliye politika aracı durumundadır. Başka bir ifadeyle devlet çeşitli yasalarla olduğu gibi vergi yasaları yoluyla da ekonomide düzenleyici müdahalede bulunabilmektedir. Devletin piyasaya vergileri kullanarak müdahale etmesi mükelleflerin iktisadi davranışlarını etkilemektedir. Diğer bir ifadeyle; devlet, vergilemeyi etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanarak, etkin kaynak ayırımı, adil gelir dağılımını ve istikrarı sağlama görevlerini yerine getirmeye çalışır.<sup>96</sup>

### 2.1.2. Vergi Rekabetinin Unsurları

Devletin bir ekonomik aktör olarak verginin ötesinde iktisadi politika araçlarına sahip olduğu düşünüldüğünde, hareketli faktörler üzerinde sadece verginin değil bir bütün halinde düzenleyici unsurların ve kamu performansının rol olduğu belirtilebilmektedir.<sup>97</sup> Vergi rekabetine yönelik gerçekleştirilen tanımlardan yola çıkılarak vergi rekabetinin üç etmeni olduğunu söylemek mümkündür;

- Vergi rekabeti, kişi ya da firmaların uluslararası rekabet gücünü yükselterek yabancı yatırımları ülkeye çekmek için bir uygulamadır.
- Vergi rekabeti, uluslararası rekabeti kapsar. Uluslararası vergi rekabeti olgusu, diğer ülkelerin vergi uygulamalarından etkilenen bir ülkenin daha kötü konumda yer alması ya da aksi bir hal için uygulanır. Vergi rekabetinde yatırımcı, firma ya da mükellefler kendileri için en uygun vergi politikasını uygulayan ülkeyi seçeceklerdir.
- Vergi rekabetiyle elde edilecek vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşvikler aracılığıyla elde edilmesidir.<sup>98</sup>

### 2.1.3. Vergi Rekabetinin Türleri

Vergi rekabetinin türlerini konum ve etkileri itibarıyla ayırdıklarını detayları ile birlikte inceleyeceğiz.

<sup>95</sup> John Douglas Wilson, David E. Wildasin, "Capital Tax Competition: Bane or Bone", *Journal of Public Economics*, 2004, Volume 88, No:6, s.1066.

<sup>96</sup> Orhan Şener, *Kamu Ekonomisi*, 7. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998, s.190.

<sup>97</sup> Ferhatoğlu, a.g.m., s.2.

<sup>98</sup> Giray, a.g.m., s.95.

### 2.1.3.1. Konum İtibariyle Vergi Rekabeti

Bu kısımda vergi rekabetini, yatay ve dikey vergi rekabeti diye sınıflandırmak mümkündür. Vergi rekabetinin idareler açısından sınıflandırılması gereği, sorunun ele alınışı ve çözüm yolları açısından önemlidir.

#### 2.1.3.1.1. Yatay Vergi Rekabeti

Aynı düzeyde olan iki ya da daha fazla yerel idarenin ya da bağımsız ülkenin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirini etkilemesi şeklinde oluşan rekabet türü yatay vergi rekabeti olarak tanımlanmaktadır.<sup>99</sup> Yatay vergi rekabeti; federal yapıya sahip bir ülkedeki farklı bölgesel idareler veya federe devletler arasında olabildiği gibi uluslararası düzeyde farklı ülkeler arasında da ortaya çıkabilmektedir. Aynı şekilde bir bölgesel entegrasyona üye ülkeler arasındaki vergi rekabeti de yatay vergi rekabeti çerçevesinde ele alınmaktadır.<sup>100</sup> Bilhassa federatif yapıda olan devletlerde her bir federe devletin ayrı vergi yasaları olduğu, vergi oranlarını söz konusu gayeler için yükseltip azaltma yetkilerine sahiptirler. Bu yapı eyaletler arasında tek farklı vergisel düzenlemeleri ve oransal ayarlamaları beraberinde getirmektedir.<sup>101</sup>

#### 2.1.3.1.2. Dikey Vergi Rekabeti

Dikey vergi rekabeti, bir siyasi birliğin veya devletin farklı seviyelerindeki iki veya daha fazla yönetimi arasındaki vergi rekabetidir. Yani vergi rekabetinin farklı ülkeler veya devletler arasında değil de farklı düzeyde idari birimler arasında gerçekleşmesini ifade etmektedir.<sup>102</sup> Örneğin; federal hükümetler ve eyaletlerin aynı vergi kaynağından vergi alma çabası nedeniyle birinde uygulanan vergi oranının diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemesi dikey vergi rekabeti olarak adlandırılır.<sup>103</sup> Dikey vergi rekabetinde, bir düzeydeki vergi oranı artışı, diğer düzeyin vergi matrahında bir azalmaya yol açabilmektedir. Bu durum, vergi rekabeti vergi oranlarının artmasına yol açabilir mi? sorusunu akla getirmektedir. Ancak söz konusu durum ulusal düzeyde tasarrufların azalması gibi negatif dışsallıklar oluşturmaktadır. Bu yüzden de dikey rekabette farklı sınırlamalar söz konusudur.<sup>104</sup>

<sup>99</sup> Hansjörg Blöchliger ve Pinero Campos, "Tax Competition Between Sub-Central Governments", *OECD Economics Department Working Papers*, 2011, No:872, s.7.

<sup>100</sup> Bruno De Borger ve Stef Proost, "Vertical and Horizontal Tax Competition in Transport Sector", Center for Economic Studies Energy, Transport and Environment, *Working Paper*, 2004, No:12, s.1.

<sup>101</sup> Lisa Grazzini ve Alessandro Petretto, "Tax Competition Between Unitary and Federal Countries", *Economics of Governance*, 2007, Volume 8, No:1, s.18.

<sup>102</sup> Aktan ve Vural, a.g.m., s.2.

<sup>103</sup> Kılıçaslan, a.g.m., s.8.

<sup>104</sup> Öz, a.g.m., s.57.

### 2.1.3.2. Etkileri İtibariyle Vergi Rekabeti

Etkileri ile vergileme alanındaki rekabetin durumuna bakıldığında rakipler hedefe yönelik sistemlerine avantaj kazandıran yöntemler kullanmaktadır. Bu alandaki zamanda rekabet ortamının bu ana nitelikleri uygulanmaktadır. Bu yüzden oluşan bu ortamda elde edilen neticelerin rakiplerde farklı etkiler meydana getirmesi normaldir. Vergi rekabeti, vergi yükünün azaltılması şeklinde rakipler bakımından sahip olunan neticeler açısından “yararlı vergi rekabeti” ve “zararlı vergi rekabeti” biçimindedir.<sup>105</sup> Bu açıdan politikacıların, bürokratların, siyasi partilerin ve çıkar gruplarının mali disiplini bozmaları yani bütçede aşırı harcamalara sebep olup, kamu harcamalarının etkinliğini azaltmalarının önüne geçebilecektir. Yani hükümetler arasındaki rekabet, çıkar gruplarını ve politika yapıcılarını sınırlayarak ülkeler arasında çökme yarışının tersine yükselme yarışına sebebiyet vermektedir. Bu şekilde hem vergi yükünün dağılımında hem de kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinde optimal noktayı hükümetler saptayacaklardır. Bu durum, aynı zamanda kaynak dağılımında ve kullanımında etkinlik de sağlayarak dünya refahında da bir artışı beraberinde getirebilecektir.<sup>106</sup>

#### 2.1.3.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti

Ülkeler uluslararası alanda rekabet güçlerini artırmada ve vergilendirme yetkilerini kullanmada bazı vergisel düzenlemelere giderken ulusal refahı arttırmak ve ekonomik göstergelerin olumlu işlemesini sağlamak peşinde olmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kullanımında alınan kararlar ülke üzerine olumlu etkiler sağlarken, diğer ülkeleri de teşvik ediyor ve canlandırıyor istenilen bir durum oluşur ve oluşan bu durum yararlı vergi rekabetidir.<sup>107</sup> Vergi rekabetinin faydalı neticeler meydana getirdiğini düşünenler, ekonomide rekabetin bütün şekillerinin faydalı olduğunu öne sürerek vergi rekabetinin de piyasalar, iş çevreleri ve devletler açısından olumlu gelişmelere yol açtığını düşünmektedirler. Bu düşünceye göre vergi rekabeti, birikimleri arttırarak insanların refah düzeylerinin yükselmesine yol açmaktadır. Yatırımlar ve kayıtlı tasarruflardaki yüksek vergi oranları, gelişmenin etmenlerindeki yatırım ve tasarruflar üzerinde negatif etkiye sahip olmakta ve daha az iş oluşturulmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda çalışanlardaki vergilerin

<sup>105</sup> İsmail Engin, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Ankara, 2002, s.17.

<sup>106</sup> Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2009, Seri:52, s.19.

<sup>107</sup> Zeynep Arıkan ve H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social Economic Business Studies**, 2005, Cilt:5-6, s.285-338.



fazla olması da hem işverenler bakımından maliyetleri yükseltmekte hem de iş görenler bakımından iş yapmanın cazibesini azaltmaktadır.<sup>108</sup>

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.<sup>109</sup>

Literatürde yararlı vergi rekabeti ile ilgili olarak, ülkelerin coğrafi konumu, doğal kaynakların yoksunluğu vb. dezavantajlar nedeniyle ya da ülke içindeki gelişmemiş bir bölgenin kalkındırılmasına yönelik özel vergi rejimleri uygulaması da vergi rekabeti açısından kabul edilebilir nitelikte bulunmaktadır.<sup>110</sup>

#### **2.1.3.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti**

Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası başka ülkelerin vergi sistemlerinde olumsuzluklara neden oluyorsa ve vergi matrahında aşınmaya sebebiyet veriyorsa oluşan bu durum zararlı vergi rekabetidir. Vergi oranlarındaki indirimler, uygulanan çeşitli vergisel teşvikler ve ayrıcalıklarla bir ülkenin kazanç elde ederken, diğer ülkeler bu uygulamalarla vergi matrahlarında oluşan tahrip sonucu gelir kayıplarıyla karşı karşıya kalacaklardır. Bu durum da o ülkeler açısından bir mali bozulma sebebi olacaktır.<sup>111</sup> Sınırsız rekabet neticesinde meydana gelen zararlı vergi rekabeti, meydana getirdiği problemlerle vergi rekabetiyle amaçlananın aksine bazen refah seviyesinin düşmesine sebep vermektedir.<sup>112</sup>

Ortaya koyduğu etkiler açısından değerlendirildiğinde, vergi rekabetinin farklı bir şekli de zararlı vergi rekabeti olgusudur. Bu olgu, vergi rekabeti teorisinde fenomenin neden olduğu zararlı etkileri açığa çıkarmaktadır. Nitekim küreselleşmeyle birlikte ülkelerin yöneldiği rekabetçi politikalar ve bu politikaların neticesinde meydana gelen sapmalar, uluslararası topluluk kuruluşu OECD 'nin

---

<sup>108</sup> Carlo Pinto, "Harmful Tax Competition Within The European Union: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States", *Tax Competition Within The European Union*, 1998, s.73.

<sup>109</sup> Öz, a.g.m., s.58-59.

<sup>110</sup> OECD, a.g.m., s.15.

<sup>111</sup> Öz ve Yaraşır, a.g.m., s.20.

<sup>112</sup> Giray, a.g.m., s.94.

ehemmiyet göstermesini vergi rekabetinin “zararlı vergi rekabeti” şeklinde ifade edilmesine neden olmuştur. Fakat başta finansal işlemler olmak üzere coğrafik açıdan hareketli işlemleri çekebilmenin meydana getirdiği avantaj, ülkeleri bu alanda bir rekabete yöneltmekte ve bu rekabet bazen diğer ülkelerin ulusal vergi tabanlarına erozyona neden olmasına rağmen sonlandırılmamaktadır.<sup>113</sup>

Yukarıda ifade edilen etkileri de anlatılan zararlı vergi rekabetinin OECD tarafından saptanan genel ölçütlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Vergi otoritesinin ilgili gelirden vergi almaması veya çok az miktarda bir vergi alınması,
- Vergi sisteminin küçük veya sıfır vergilemeye imkân sağlayan tercihli veya ayrımcı niteliklere sahip olması,
- Uygulanan efektif vergi oranlarının diğer ülkelerde aynı gelirlere uygulananlardan daha düşük olmasıdır.<sup>114</sup>

## 2.2. VERGİ REKABETİNDE TEORİLER VE KULLANILAN ARAÇLAR

Aslında vergi rekabeti insanların veya işletmelerin yaşama, çalışma, yatırım yapma, tasarruf etme, faaliyet alanlarını saptama, kuruluş yerlerine karar verme gibi alanlarda seçme şansı sunan bir yapının ortaya çıkmasına yardım etmektedir.<sup>115</sup> Bunun sonucunda değişik uygulamalar, rekabet sürecinin başlangıcında daha fazla doğrudan yabancı sermayeyi ülkelere çekmeyi arzulayıp da yenilikler doğrultusunda vergi oranlarını sürekli düşürmeye yönelik gelişmekte olan ülkeler olmak üzere, geniş bir ülke grubunun dezavantajına sonuçlanmaktadır.

### 2.2.1. Vergi Rekabetinde Geliştirilen Teoriler

Vergi rekabetiyle ilgili ortaya atılan teoriler, varsayımları ve yöntem farklılıklarından dolayı çeşitlilik arz etmekte ve çok sayıdadır. Bu sebeple, bu kısımda, vergi rekabetiyle ilgili referans olmasından dolayı Tiebout Teorisi, Basit Teori bir de Zodrow ve Mieszkowski Teorisi açıklanacaktır.

<sup>113</sup> Bülent Taş ve Yüksel Karaca, “Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.424.

<sup>114</sup> OECD, a.g.m., s.19-20.

<sup>115</sup> Daniel J. Mitchell, “An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy”, Heritage Foundation, **Background**, 2000, No:1395.

### 2.2.1.1.Tiebout Teorisi

Charles Tiebout tarafından 1956 yılında yerel idareler kapsamında ortaya konan teori, vergi rekabeti teorisinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Teori, yerel idarelerin sundukları kamu hizmetleri ve bunların finansmanında kullandıkları vergiler vasıtasıyla rekabet edebileceklerini, bu şekilde de en uygun hizmet alanlarını belirlemeye ve daha fazla bireyi kendi bölgelerinde yaşamaya ikna edebileceklerini ortaya koymaktadır. İdareciler, kamu hizmeti ve vergi bileşeniyle rekabetçi bir yarışa girmektedirler. Çalışma esasen, yalnızca vergi rekabeti üzerine oturmamakta bununla birlikte kamu hizmeti değişkenini de incelemeye dâhil etmektedir. Bireyler, eğitim hizmeti, sağlık hizmeti gibi alanlarda daha kaliteli hizmet sunum bölgesini tercih etmekte ve bunların finansmanı için kullanılan vergileri de dikkate almaktadırlar. Tiebout teorisini; bireylerin idareler arasında tam bir hareketliliğe sahip olmaları, yerleşim yeri tercihlerini maksimum refaha ulaştıkları bölgede yapacakları, hizmetler ve vergilere ilişkin tam bilgiye sahip oldukları, idareler arasındaki hareketliliğin sıfır maliyetle gerçekleştiği, istihdam olanakları açısından eşitliğin söz konusu olduğu, idarelerce sunulan hizmetlerin sıfır dışsallığa sahip olduğu, kamu hizmet sunumundan hareketle optimal bir topluluk büyüklüğünün varlığı gibi varsayımlar üzerine kurmaktadır.<sup>116</sup>

Tiebout'un değerlendirmesinde her bir yerel idare, daha fazla kişiyi söz konusu bölgede ikamet etmeye razı ederek bölgenin vergi sonrası toprak değerini yükseltme çabasında olan idarecilerce idare edilmektedir. İdareciler, insanları kendi bölgelerinde yaşamaya razı etmek amacıyla yerel vergilerce finansmanı sağlanan farklı kamusal mal ve hizmetler ortaya koymaktadır.<sup>117</sup>

Tam rekabetçi piyasa temeline dayanan Tiebout teorisi birtakım varsayımlar üzerine kurulmuş bir modeldir. Bu varsayımların bir kısmı şunlardır;

- Seçim yapacaklar yereldeki vergilerle gelir ve harcama yapılarına dair bütün bilgiye ulaşma imkânına sahiptirler.
- Ülkede bulunan gruplarda iş imkânları bakımından fark bulunmamaktadır. Seçmenlerin sahip oldukları kazançlar yalnızca kar paylarından meydana gelmektedir.

<sup>116</sup> Charles M. Tiebout, "A Pure Theory of Local Expenditures", *The Journal of Political Economy*, 1956, Volume 64, No:5, s.419.

<sup>117</sup> John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", *National Tax Journal*, 1999, Volume 52, No:2, s.271.

- Yerel topluluklarda sağlanan kamu hizmetlerin herhangi bir dışsallığı yoktur.
- Sağlanan bütün kamu hizmetlerine tekabül eden optimal bir topluluk boyutu vardır. Optimal topluluk boyutu, işletmelerin ortalama maliyet eğrilerine oranla, bütün çalışan grubunun sunulabildiği asgari maliyet oranıyla saptanmaktadır.<sup>118</sup>

Tiebout teorisinin, bünyesinde barındırdığı varsayımlar gerçekte ilişkili olmadığından önemli eleştirilerle karşı karşıya kalmaktadır. Teorinin bir yerleşim bölgesinden diğerine geçişte taşınma maliyetlerini yok sayması, verilen hizmetlerin herhangi bir dışsallığa neden olmaması ve seçmenlerin tam bilgiye ulaşabilir olması varsayımlarının gerçek dışı oluşu eleştirilerin toplandığı noktalardır. Fakat diğer taraftan, yapılan bazı deneysel araştırmalarda teorinin ABD'deki şartları doğru şekilde ortaya koyduğu görülmüştür. Örneğin Oates, New Jersey eyaletinde yaptığı araştırmasında, seçmenlerin yerel kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydayla ödemeleri gereken vergilerin kendilerine çıkardığı maliyetleri yerleşme seçeneklerini saptamada göz önünde bulundurdıkları neticesi elde edilmiş ve Tiebout teorisinin geçerli olduğunu ön plana atmıştır.<sup>119</sup>

#### **2.2.1.2. Basit Vergi Rekabeti Teorisi**

Bu teori, farklı durumlar ışığında durağandan daha çok olağan, haliyle birleşik olmuş uluslararası yönetime yönelişin ortaya çıkardığı dönüşümlerden vergi rekabetinin meydana gelişini ve bu rekabetin ortaya koyduğu etkileri araştırmaktadır. Küreselleşmenin gelişimi göz önünde bulundurulduğunda teorinin yöntem bakımında süreçle uyum sağlayan bir kapsamı vardır. Teori ilk olarak "A" ve "B" ülkesi şeklinde sıkı sınır denetimlerinin yer aldığı, bu nedenle de uluslararası ticaretin yapılmadığı bir sistemden yola çıkarak aşağıdaki varsayımları kapsamaktadır;

- Ekonomik eylemler yalnızca mal ve hizmet satışını kapsayıp, ardışık olarak "P" bir de "T" olarak sembolize edilen şekilde perakende ile tüketici olarak ekonomik faktör vardır.

---

<sup>118</sup> Tiebout, a.g.m., s.419-420.

<sup>119</sup> Mehmet C. Marın ve Hakan Altıntaş, "Konut Yer Seçimi-Ulaşım Etkileşim Teorileri: Kritik Bir Literatür İncelemesi", *Gazi Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi*, Ankara, 2004, Cilt:19, No:1, s.79.

- Tüketiciler ücretli bir şekilde perakendeciler için iş yapmakta ve aldıkları parayı perakendecilerden aldıkları mal ve hizmetlere vermektedir.
- Devletler aldıkları ücretler neticesinde kamusal olarak hizmet gerçekleştirmemektedir.
- Ekonomik faktörlerin marjinal eğilimi düşük denecek kadar ve işsiz tüketmen yoktur.<sup>120</sup>

### 2.2.1.3. Zodrow ve Mieszkowski Teorisi

Vergi rekabeti teorisinin hareket noktalarından bir diğeri olan Zodrow Mieszkowski teorisi, yerel yönetimler arasında ortaya çıkacak vergi rekabetinin, nihai aşamada vergi yüklerinin hareketli-hareketsiz faktörler arasındaki sapmasına odaklanmaktadır. Teoriye göre nihai denge noktasında sermaye düşük vergilemeye tabi olmakta ve denge kamu harcama düzeyi etkinlik noktasının altında gerçekleşmektedir.<sup>121</sup> Bu teori temelde Oates'in 1972 senesinde sunduğu vergi rekabeti teorisi üzerinde şekillenmektedir. O teoriye göre, yerel idareler hareket eden sermayeyi bölgelerine aktarabilmek amacıyla vergi oranlarını sürekli azaltmaktadırlar. Böylece vergi gelirlerinde düşüşler yaşanmakta, bazı yerel hizmetlerin daha düşük kalitede sunulmasına yol açmaktadır. Bahsettiğimiz esasa dayanan Zodrow - Mieszkowski teorisinin varsayımları aşağıdaki gibidir;

1-Teoride çok sayıda ve homojen farklı idareden dolayı, bir o kadar da vergileme otoritesi vardır.

2-Piyasada tam rekabet şartları hâkimdir. Her bir idarenin toprak genişliği ve nüfusu sabit varsayılmıştır.

3-Farklı vergileme otoritesinin yetki alanında bulunmalarına rağmen bireylerin gelirleri ve zevkleri benzerdir.

4-Farklı yerel vergileme otoriteleri arasında serbestçe dolaşabilme yetkisi olan milli bir sermaye stoku vardır.

5- Tek bir mal ya da hizmet üretilmektedir.

---

<sup>120</sup> Andrew Lilico, "Can Tax Competition Be Harmful?", *European Journal*, 1998, s.2.

<sup>121</sup> Rainald Borck, "Tax Competition and the Choice of Tax Structure in a Majority Voting Model", *Journal of Urban Economics*, July 2003, Volume 54, No:1, s.174.

6-Üretilen mal veya hizmetlerden yalnızca o bölgede yaşayan bireyler faydalanmaktadır.

7- Yerel idarelerin vergi sistemlerinde yalnızca iki farklı vergi yer almaktadır. Bunlar, servet vergisi ve istisnasız şekilde herkesten alınan baş vergisidir.

8- Her bir yerel idare kendi yurttaşlarının refahlarını yükseltme çabasıdadır.<sup>122</sup>

## 2.2.2 Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar

Vergi rekabetinde kullanılan araçlar dediğimizde akla ilk olarak teşvikler gelmektedir. Genel teşvikler, bütün mükelleflerin yararlanabileceği çeşitli vergisel kolaylıkları kapsamaktadır. Genel teşviklerin ele alınmasından önce vergi teşviki kavramının genel çerçevesinin çizilmesi daha kapsamlı bir analiz için önem arz etmektedir. Vergilerin kamu finansmanının temel aracı olarak kullanılmasını ifade eden fiskal fonksiyonunun yanında bazı ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için kullanılabilen görüşü müdahaleci devlet anlayışıyla birlikte literatürde yerini almaya başlamıştır. Bu çerçevede verginin, ekstra mali fonksiyonu olarak ifade edilen bu amaçlara ulaşmak için kullanımı giderek yaygınlaşmış, vergi politikası olarak yeni bir çalışma alanı ortaya çıkmıştır. Verginin ekstra mali fonksiyonlarının başında da vergi politikasının belli ekonomik faaliyetleri öne çıkaracak şekilde teşvik uygulamalarının vergi sistemlerinde yer alması gündeme gelmiştir.<sup>123</sup> Bu araçlardan vergi oranları indirimleri, genel amaçlı teşvikler ve özel amaçlı teşvikler ele alınacaktır.

### 2.2.2.1. Vergi Oranları İndirimleri

Küresel vergi rekabetinde kullanılan araçların başında vergi oranları indirimleri gelmektedir. Vergi oranı, mükellef psikolojisini de etkileyen ve bir vergiye ilişkin dikkat çeken ilk unsur olması açısından rekabetçi vergilemeye hizmet eden en önemli araç konumundadır. Ülkeler hareketli faktörler üzerine uygulanan vergilerin oranlarında indirimlere gitmek yoluyla ülkelerini, rakiplerine göre cazip hale getirmeye çalışmaktadırlar. Kanuni oranlarda yapılacak indirimlerin olumlu etki yaratacağı kaçınılmaz olsa da bu nokta da asıl önemli olanın, faktörler üzerindeki

<sup>122</sup> George R. Zodrow, "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union", *International Tax and Public Finance*, 2003, No:10, s.654-655.

<sup>123</sup> Kemal Cebeci, Küresel Vergi Rekabeti: Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2011, s.85 (*Yayımlanmış Doktora Tezi*).

net vergi yükünü azaltması açısından efektif vergi oranlarında meydana gelecek indirimlerin daha etkili olacağına altının çizilmesi gerekmektedir.<sup>124</sup>

Dünyada bulunan küresel uluslu ekonomilerin karşılıklı birbirine bağlı durumda olması uluslararası sermayede vergileme uygulamalarına hassaslaşmasına sebep olmaktadır. Hareketli üretim faktörü şeklinde isimlendirilen sermayedeki vergide meydana gelen artış, hareketli üretim faktöründeki verginin bir nebze az olduğu ülkelere doğru sermaye akışına neden olabilecektir. Böyle olduğunda ise ülkelerin hareketli üretimi kendilerine yöneltmek amacıyla giriştikleri vergi rekabetinde en düşük seviyede yarış kabul edilen vergi oranlarının minimum seviyede kamu harcamalarını karşılamaya yetersiz kalacak kadar saptanmasına neden olacaktır. Vergi rekabetinin değerlendirilmesinde vergi oranlarına bakılmasının iki sebebi vardır. Birincisi, vergi rekabetinde ülkeler, diğer ülkelerin yabancı sermayeyi kendilerine kaydırabilmek amacıyla düşük vergi oranları uygulamaları karşısında vergi oranlarını düşürmektedirler. İkincisi, standart bir kıyas neticesi meydana gelen bir rekabettir. Seçmenler yaşadıkları bölgelerdeki vergi oranlarını diğer bölgelerdeki oranlarla kıyaslamaktadır. Bu durumda mükellefler en uygun vergi sistemini uygulayan ülkeyi tercih edeceklerdir.<sup>125</sup>

Bir ülkede ekonomik sermayeye dair vergilendirilebilir kapasitenin olmaması halinde vergi oranlarını düşürmesi neticesinde o ülkeye yabancı sermaye girecektir ve vergi gelirlerinin yükselmesini sağlayacaktır. Ancak fazla vergilendirilebilir kaynakları olan bir ülkenin vergi oranlarında indirim yapması ülkeye yabancı kaynak girmesine yarayacak, fakat bunun, sermaye girişinin vergi miktarlarındaki azalmayı karşılayacak ölçüde olmaması halinde vergi gelirleri azalacaktır.<sup>126</sup>

#### **2.2.2.2. Genel Amaçlı Teşvikler**

Vergi rekabeti çerçevesinde ele alınabilecek olan genel amaçlı teşvikler, yerleşik veya yerleşik olmayan bütün mükellefleri kapsayacak şekilde uygulanan ve herkesin yararlanabileceği istisna, muafiyet, indirim gibi vergisel düzenlemelerden oluşmaktadır. Vergi rekabeti olarak adlandırılan süreç aslında ülkelerin teşvik rekabetini ifade eden bir yarışı ifade etmektedir ve dolayısıyla vergi sistemleri inşa edilirken ülkeler mümkün olduğunca daha fazla üretken faktörü ülke içine çekebilecek şekilde cazip uygulamalara gitmekte ve vergi sistemlerindeki matrah azaltıcı ve vergi yükünü düşüren önlemler yaygınlaşmaktadır. Bu uygulamalar

<sup>124</sup> Ronald B. Davies ve Johannes Voget, "Tax Competition in an Expanding European Union", *The Institute for International Integration Studies Discussion Paper Series*, 2009, No:276, s.12.

<sup>125</sup> Giray, a.g.m., s.95.

<sup>126</sup> Semih Ögüt, "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", *Vergi Sorunları*, 2003, Sayı:176, s.216.

ülkelerin kalkınma stratejilerine ve ekonomik hedeflerine göre belli alanlarda seçici olarak uygulanan önlemler ve ayrıcalıklı düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır.<sup>127</sup>

Hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, finansman fonu, vergi iadesi, zarar mahsubu, sosyal güvenlik katkısı gibi önlemler ülkelerin genel amaçlı teşvikler kapsamında vergi sistemlerinde yer verdikleri uygulamalar olarak dikkat çekmektedir.<sup>128</sup> Vergi teşvikleri konusu küresel vergi rekabeti çerçevesinde ele alındığında önemli olan vergi sistemlerinde yer verilen teşviklerin, yerleşik olmayan faktörlerin özellikle de sermayenin ülkeye çekilmesi olmaktadır. Zira ülkelerin bu uygulamalarla hedef aldığı temel değişten ülke dışındaki sermaye olmaktadır. Ülkeler bu uygulamalar ile toplayabileceği vergiden vazgeçerken bunu hiç şüphesiz ülkeye gelecek ek faktörlerin ülke ekonomisine yapacağı katkı beklentisi ile gerçekleştirmektedir.

**Tablo- 5 Vergi Teşviklerinin Genel Sınıflandırması**

<b>Kategori</b>	<b>Spesifikasyonlar</b>
Kar/Gelir Esaslı Teşvikler	Standart kurumlar vergisi oran indirimi, vergi tatili, zararların mahsubu
Sermaye Yatırımları Esaslı Teşvikler	Hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, faiz kazançları istisnası; ar-ge kredileri
Emek Esaslı Teşvikler	Soysal güvenlik yükümlülüklerinin azaltılması; istihdam edilen çalışan sayısına veya emeğe yapılan ödemelere göre vergilendirilebilir kazançlarda çeşitli indirimler
Satış Esaslı Teşvikler	Toplam satışlara bağlı olarak gelir vergisi indirimleri
Katma Değer Esaslı Teşvikler	Net kazançlara bağlı olarak gelir vergisi kredisi ve gelir vergisi indirimleri

**Kaynak:** Bruno Gurtner and John Christensen, "The Race To The Bottom:Incentives For New Investment?", *Tax Justice Network*, 2008, s.4.

<sup>127</sup> Diesch Peter, "Tax Competition and its Effects on Domestic and Global Justice", *Draft Paper University of Montréal*, (Çev.) Gurtner and Christensen, July 2007, s.4.

<sup>128</sup> Mustafa Duran, *Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*, Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İnceleme Dizisi, 2003, No:33, s.27.



Uygulanan vergi teşvikleri odaklandığı hedef değişene göre gelire, sermaye yatırımlarına, emeğe, satışlara veya katma değere yönelik olarak farklı şekiller alabilmektedir. Örneğin hızlandırılmış amortisman, faiz kazançları istisnası gibi önlemler sermayeye yönelirken, zararların ileriye-geriye mahsubu, vergi tatili gibi uygulamalar özellikle karların ya da gelirlerin daha az vergilendirilmesine yönelik olarak uygulanan yöntemler olarak dikkat çekmektedir. Ülkeler küresel rekabette hangi değişkene yönelmişlerse vergi sistemlerinde uygulayacakları teşviklerde bu noktada seçici bir şekilde söz konusu değişkene odaklanmaktadır.<sup>129</sup>

### 2.2.2.3. Özel Amaçlı Teşvikler

Özel gayeli teşvikler yurtiçi yükümlülere dışarıda bırakan ve yalnızca yabancı yükümlülere kapsayan ve hacim olarak bir ya da birkaç işletme ve kişinin faydalanabildiği vergi teşviklerini ifade etmektedir.<sup>130</sup> Bu teşviklerden bazıları aşağıdaki başlıklar altında incelenecektir.

#### 2.2.2.3.1. Vergi Rekabeti Açısından Serbest Bölgeler

Küreselleşen dünyanın ekonomik veriler ışığında ortak dünya haline dönüşmektedir. Bu süreçte küreselleşme kavramıyla dünya ticaretinde rekabetin giderek artması, ülkeleri uluslararası ticarete daha etkin olmak için bir takım iktisadi ve dış politika araçlarından yararlanmaya, firmaları da maliyetlerinin en az olduğu bölgelerde yatırım gerçekleştirmeye yöneltmektedir. Bu süreçte serbest bölgeler, ülkelerin iktisadi amaçları ile firmaların karlarını en üst seviyeye çıkarma gayelerinin karşılaştığı noktalar şeklinde meydana gelmiştir.<sup>131</sup> Serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti artırmak, üreticilerin piyasalardaki fiyatla girdi temin etmelerinin sağlanması yoluyla uluslararası rekabet güçlerine katkı sağlanması, ihracata dönük sanayinin gelişmesi özendirilerek ihracatın artırılması, döviz girişinin kolaylaştırılması suretiyle artırılması, yeni iş gücü imkanları yaratılıp bu konuda katkı sağlanması, gelişmiş dış üretim ve yönetim tekniklerinin ülkeye gelişinin kolaylaştırılması suretiyle bu konuda standardın yükselmesine katkı sağlanması yer almaktadır.<sup>132</sup>

<sup>129</sup> Gurtner ve Christensen, a.g.m., s.4.

<sup>130</sup> Thomas F. Field, "Tax Competition in Europe and America", *Tax Notes*, 2003, Volume 98, No:14, s.2045.

<sup>131</sup> İbrahim Organ, "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası*, 2003, Sayı:266, s.26.

<sup>132</sup> TOBB, "Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı*, Ankara, 2002, s.339.

Bazı uygulamalarında sıfır verginin dahi söz konusu olduğu serbest bölgeler, sunmuş oldukları mali avantajların yanında yoğun vergi bürokrasisinden kaçınmalarına yol açar. Yolsuzlukların vergi otoritesine ait kurumlarda yoğunlaştığı ülkeler dikkate alındığında, yabancı sermayenin vergi idaresi ile ilgili münasebetlerini de ortadan kaldırdığından söz konusu sermaye ile kurulacak oluşumlara farklı ayrıcalıklar da tanımaktadır.<sup>133</sup> Bazı serbest bölgeler, zararlı vergi rekabetinin tercihli vergi rejimi türünde dikkate alınmaktadır. Çoğu açıdan birbirine benzeyen serbest bölgeler ve vergi cennetleri arasında bazı farklar yer almaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

- Serbest bölgelerde çoğunlukla belirli bir süre tercihli vergi rejimi yapılır. Vergi cennetleriyse ülkenin tamamını içine alarak çoğunlukla herhangi bir süre kısıtlaması bulunmaksızın vergisel teşvikler uygulanır.
- Bir serbest bölge, yalnız başına sürdürülebilir kalkınmaya imkân sağlayan olumlu bir etmen olmayı amaçlayabilir. Bu gayeyle bir serbest bölge vergi cennetinden farklı şekilde, yalnızca vergisel teşvikler ile elde edilen kaynakların bölgede değerlendirilmesinden ziyade, tüm ülkenin iktisadi kalkınması amacıyla yararlanılmasını sağlayabilir. Vergi cennetleri kontrolsüz kalkınmayı saptarlar. Bu ise, ülke için süresiz bir refah ortaya koyar.
- İktisadi alanda gerçekleştirilen tüm yeni işleri olumlu bir şekilde değerlendiren vergi cennetlerinin aksine serbest bölgelerde, yalnızca bazı meslek gruplarındaki işlere müsaade eden kurallar yer almaktadır. Bölgede dengeli ve kontrollü bir kalkınmaya ulaşılacak teşebbüslerin yer alması için gereksinim hissedilir.
- Vergi cenneti ülkeler gelir vergisi açısından “alt seviyede rekabetin” önüne geçmeye çalışmakta, aktif şekilde başka devletlerdeki vergi gelirlerinde düşüşü tetiklemektedir. Dolayısıyla burada zararlı vergi rekabetinin önüne geçmede birlikte hareket etmeleri mümkün değildir. Aksine tercihli vergi rejimi uygulayan bir ülke, yalnızca risk altında zararlı vergi rekabetinin yayılmasından önemli gelir sağlayabilir. Bu nedenle bu ülkeler ortak hareket etmeyi daha büyük bir olasılıkla kabul edeceklerdir.<sup>134</sup>

<sup>133</sup> Kevin Fletcher, “Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR and Vietnam”, *IMF Working Paper*, 2002, s.7.

<sup>134</sup> OECD, a.g.m., s.20.

### 2.2.2.3.2. Vergi Tatili Uygulamaları

Vergi tatilleri genelde bir yere bağlı olmayan ve bulunduğu bölgeyi çabuk terk edebilen, kısa dönemli yatırımlara hitap ettiklerinden, vergi tabanının erimesine neden olduğu için konuyla ilgili uzmanlarca eleştirilmektedir.<sup>135</sup>

Vergi tatilleri, vergi idaresinin işini azaltır; kaliteli yatırımcıların karışık vergi kanunları ve prosedürlerinin yanında vergi teşkilatının rüşvet gibi sebeplerle bozulduğu ülkelerde yatırımcının vergi teşkilatı ile karşı karşıya gelmemesi gibi olumlu etkileri vardır. Vergi tatilleri, bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. İlk olarak, vergi tatilleri, oranlara dikkat edilmeksizin tüm karları kapsayarak yüksek kar elde etmeyi bekleyen ve vergi teşviklerinden yararlanılmasa da bu beklentiden dolayı yatırım yapmak isteyen yatırımcılara daha fazla faydalıdır. İkinci olarak, vergi tatilleri, vergi veren firmaların vergi tatilinden dolayı kurumlar vergisi vermeyen firmalarla etkileşim kurup transfer fiyatlamasıyla karlarını muafiyetten faydalanan firmalara yöneltmekten kaçmalarına imkân tanıyabilir. Üçüncü olarak, vergi tatilleri zaman kısıtlamayla sunulan teşvikler oldukları halde zaman kısıtlama yatırımcılarca basit bir şekilde olumsuz bir amaç için kullanılabilir. Yatırımcılar, muafiyetten faydalanan işlerini muafiyet süresinin sonuna doğru bitirip yeni bir isimle ve mülkiyetin tamamı yine kendilerinin olacak şekilde yeni bir işletme gibi aynı işi yeniden başlatarak muafiyet için ek süre kazanabilirler. Böyle uygulamalar yaygın şekilde kullanıldığından vergi tatilleri süresiz hale gelmekte ve böylece kaliteli dolaysız yatırım projelerinin sınırlı zamanlarda elde edilen muafiyetle teşviki gayesini yerine getirememektedir. Dördüncü olarak, vergi tatilleri, tatil zamanının bitimine yakın karlı olur. Bir kere yatırım yapıldığında ülkeden gidilmesi güç olan yatırımlardan ziyade tatil süresinin başlamasıyla yüksek karlılığı bulunan ve süre dolduğunda daha çok karlılık sağlayacak farklı bir ülkeye rahatlıkla aktarılabilen tekstil ve bazı elektroniksel çaplı uygulamalara teşvik edici durumdadır.<sup>136</sup>

### 2.2.2.3.3. İkili Gelir Vergisi Uygulamaları

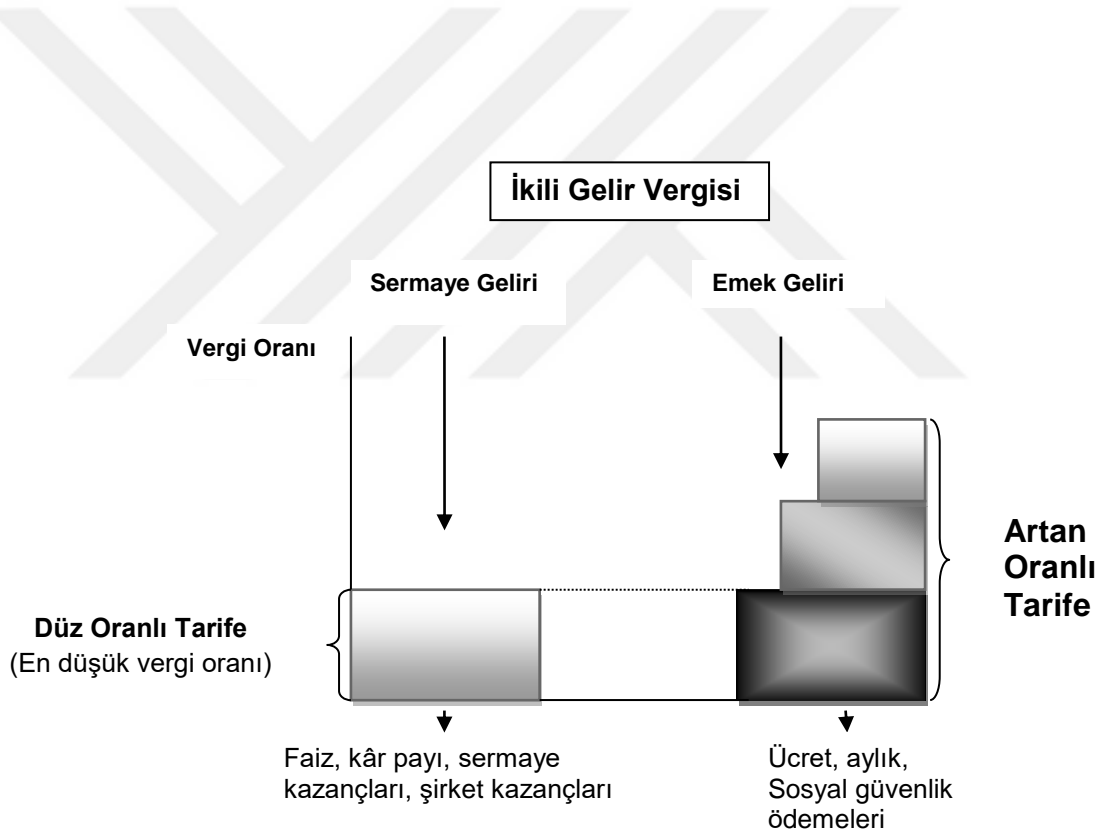
Küreselleşmenin ekonomiler üzerinde oluşturduğu vergi rejimlerindeki değişimler, yapısal sorunlar ve ülke içerisindeki durgunluk ülkeleri sermaye geliri ve şirketlerin vergilendirilmesine yönelik birtakım reformlar yapmaya itmiştir. Bu nedenler, bir grup ülkeyi vergi sistemlerini revize etmeye ve böylelikle rekabet güçlerini korumaya yönelik yeni rekabet araçları geliştirmeye yöneltmiştir. Böylelikle

<sup>135</sup> Jacques Morisset, "Tax Incentives:Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment", *The World Bank Group Private Sector and Infrastructure Network*, Washington, 2003, No:253, s.2.

<sup>136</sup> Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Kütahya, 2006, Sayı:16, s.305.

vergi rekabetine cevap olarak İskandinav ülkeleri, diğer ülkelere karşı daha fazla vergisel avantaj elde edebilmek için vergi sistemlerini yeniden revize etme yoluna gitmişlerdir. Bu bağlamda bu ülkeler ikili gelir vergisi uygulamasını sistemlerine enjekte etmeye çalışarak vergisel ayrıcalıklar elde etmeye çalışmışlardır.<sup>137</sup>

Vergi rekabetinde bilhassa gelişmiş ülkeler, refah devleti faaliyetleri sonucunda meydana gelen büyük kamu giderleri ve buradan meydana gelen fonlama baskısından dolayı vergi sistemlerini güncellemekte ve rekabet güçlerini muhafaza etmek için yeni rekabet araçları meydana getirmektedir. Bunlardan bir tanesi de gelirin vergilendirilmesini kapsayan ve değişik bir kapsamında ikili vergi uygulamalarıdır. Bu yönteminin yapısına bakarsak;



**Kaynak:** Shigeki Morinobu, "Capital Income Taxation and The Dual Income Tax", *The Issue and Problem of The Dual Income Tax* içinde Ed. Japan Securities Research Institute, 2004, s.3.

**Şekil- 2** İkili Gelir Vergisi Sistemlerinin Yapısı

<sup>137</sup> Birol Karakurt ve Tekin Akdemir, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Isparta, 2010, Cilt:15, Sayı:1, s.132.

İkili gelir vergisi modelinin en önemli özelliği, emek ve sermaye gelirlerini aynı vergi tarifelerine tabi tutması ve sermaye gelirlerini emek gelirlerinden daha düşük oranda vergilendirmesidir. Ancak emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesinden kaynaklanan bir sorun olarak da vergi arbitrajına yol açması bu durumun olumsuz bir yanını oluşturmaktadır. Böyle bir durumda sermaye gelirlerine uygulanan vergi oranı, emek gelirlerine uygulanan en düşük marjinal vergi oranı genellikle eşit olmaktadır. Böylelikle vergi arbitrajından yararlanabilme teşvikinin önüne geçilmektedir.<sup>138</sup> Uygulamada vergi miktarları ülkeden ülkeye değişiklik arz etmekle beraber, ikili gelir vergisi uygulamasının ortak özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- İşgücü ve sermaye gelirleri değişik oranda vergilendirilmektedir.
- Sermayedarlara sunulan vergi alanındaki teşviklerin sonlandırılmasıyla vergi tabanı çoğalmakta ve sistem sadeleşmektedir.<sup>139</sup>

### 2.3. VERGİ REKABETİNDE DEĞİŞİMLER

Vergi rekabetinde değişikliklerden söz edilirken, amaçlanan değişkenlerde ortaya çıkan farklılaşma dikkat çekmektedir. Bu açıdan, öncelikle DYSY'ler olacak şekilde kaliteli emek akımlarında meydana gelen değişimler vergi rekabetinin varlığına dair bulgulardan gösterilmektedir.

#### 2.3.1. Vergi Rekabetinde Meydana Gelen Değişimler

Bir taraftan var olan piyasadan daha çok pay sahibi olma, diğer taraftansa ülkede yatırıma aktarılmış sermayenin dışarıya çıkışının önüne geçmeye yönelik bir rekabet söz konusudur. Rekabetin ilki, dışarıdan gelen sermaye ana ülkeden fazla gelir yapma mecburiyeti ikincisi, yapılan gelirin birbiriyle hemen hemen aynı özelliklere sahip diğer ülkelerin yaptığından daha fazla olması şartıdır.<sup>140</sup> Bu doğrultuda hedef değişkenlerde meydana gelen değişim incelenecektir. Vergi rekabeti, hedef değişkenleri üzerinde önemli ölçüde etki sahibidir. Ülkeler söz konusu hedef değişkenleri çekebilmek adına rekabete girmekte ve bu amaca yönelik politikaları uygulamaya koymaktadır.

<sup>138</sup> Ali Çelikkaya, "Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme", *Maliye Dergisi*, 2010, Sayı:159, s.101.

<sup>139</sup> Shigeki Morinobu, "Capital Income Taxation and The Dual Income Tax", *The Issue and Problem of The Dual Income Tax* içinde Ed. Japan Securities Research Institute, June 2004, s.3.

<sup>140</sup> İsmail Engin, "Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye", *Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu Konulu 12. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Muğla, 22-25 Mayıs 2002, s.180.

### 2.3.1.1. Hedef Değişkenlerde Meydana Gelen Değişim

Ülkeler arası vergi rekabetinde nedenleri meydana getiren olağan değişkenlerdeki gelişim, küresel süreçte başlı başına belirleyici olmamakla birlikte hedef değişkenlerin ölçeği üzerinde niceliksel bir etkiye sahip olamamaktadır. Bu durumda, başta doğrudan yabancı yatırım olmak üzere nitelikli işgücü akımlarında yaşanan gelişmeler vergi rekabetinin varlığına dair bulgular arasında sayılabilmektedir.<sup>141</sup> Bu kapsamda doğrudan yabancı yatırımlarda ve portföy yatırımlarında önemli artışlar olduğu gözlenmektedir. Ancak sağladığı doğrudan etkiler bakımından özellikle doğrudan yabancı yatırım akımları gelişmiş ve gelişmekte olan farklı ülke grupları açısından farklılık göstermektedir.

#### 2.3.1.1.1. Doğrudan Yabancı Yatırımlar

Ülkelerin vergi rekabeti çerçevesinde hedefledikleri temel değişken doğrudan yabancı yatırımlardır. Diğer faktörlere göre ekonomiye yaptığı katkıların daha fazla olması ve vade açısından daha uzun süreli olması doğrudan yabancı yatırımları temel hedef olarak ön plana çıkarmaktadır. Yabancı yatırım, yatırılabilir kaynakların kişi ve kuruluşlar tarafından bir başka ülkeye taşınması olarak tanımlanabilmektedir.<sup>142</sup> Doğrudan yabancı yatırımlar ülkede bir işletmeyi satın almak ya da yeni açılan işletmeye başlangıç sermayesini vermek amacıyla gerçekleştirilen yatırımlardır. Aynı zamanda var olan bir işletmenin sermayesini büyütürken de o ülkedeki işletmeler aracılığıyla farklı bir ülkede yer alan işletmelere sunulan ve kendisiyle beraber teknoloji alanında, işletme alanında ve yatırımcının yetkiyi ele alma mekanizmasını sağlayan yatırımlardır. Dolayısıyla doğrudan yabancı yatırımların nitelikleri aşağıdaki gibidir;

- Öncelikle DYY'ler fiziki sermaye yatırımı niteliği taşımaktadır.
- Üretim işleriyle ilgilendiklerinden spekülasyon amacı olan portföy yatırımlarıyla benzeşmemekte ve uzun vadeli sermaye hareketleri alanına dahil olmaktadır.
- DYY'ler çoğunlukla ülke kökenli olup, artık çoğunlukla çok uluslu işletmelerce yapılmaktadır.<sup>143</sup>

<sup>141</sup> Saraç, a.g.e., s.127.

<sup>142</sup> DPT, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları-Özel İhtisas Komisyonu Raporu", **Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Ankara, Mayıs 2000, s.1.

<sup>143</sup> Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1999, s.646.

**Tablo- 6 Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Milyar Dolar)**

	Ortalamalar		Projektörler	
	2013	2014	2015	2016
Doğrudan yabancı sermaye girişleri	1,467	1,228	1,368	1,484
Gelişmiş Ekonomiler	967	499	634	722
Gelişmekte Olan Ekonomiler	671	681	707	734
Geçiş Ekonomileri	100	48	45	47

**Kaynak:** Unctad, Dünya Yatırım Raporu, 2015, s.21.

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında, bir ekonomide yerleşik gerçek veya tüzel kişinin, diğer bir ekonomide yerleşik işletmenin hisse senetlerini uzun vadeli olarak ve işletmenin yönetimi üzerinde önemli derecede etkide bulunabilecek şekilde elde etmesi esas alınmaktadır.<sup>144</sup>

### 2.3.1.1.2. Nitelikli İşgücü Hareketlerindeki Artışlar

Nitelikli işgücünün ülke ekonomileri için öneminin artması esasen küreselleşme süreci ve üretim tekniklerinin değişmesiyle birlikte ortaya çıkan bir gelişme olarak dikkat çekmektedir. Küreselleşmenin yarattığı fırsatlar, siyasi sınırların bağlayıcılığının giderek azalması, kültürler arası etkileşimin artması, teknik ilerleme, bilişim teknolojilerindeki ilerleme gibi gelişmeler işgücünün geçmişe göre hareketliliğini önemli ölçüde artırmaktadır. Bununla birlikte ekonomide yaşanan dönüşümlerin hizmet sektörünü ön plana çıkarması ve teknoloji yoğun alanlarda ortaya çıkan nitelikli işgücü ihtiyacı üretimde söz konusu faktörün rolünü ön plana çıkarmaktadır. Ülkelerde yetişmiş işgücüne duyulan ihtiyaç, sanayileşme ve ekonomik gelişmeyle birlikte doğru orantılı bir nitelik arz etmektedir. Bankacılık, sigortacılık, bilişim gibi alanlardaki ilerlemenin yanında hemen hemen her sektör için belli aşamaların teknik altyapı gerektirmesi neticesinde eğitilmiş ve nitelikli işgücüne olan talep artmaktadır.<sup>145</sup>

Dolayısıyla dünya ölçeğinde emek hareketlerinin niteliğinde, ortaya çıkan bu ihtiyaca göre bir değişim yaşanmaktadır. İkinci Dünya Savaşı sonrası gelişmekte olan ülkelerde yaşanan insan arzı yetersizliğine bağlı emek gücüne duyulan ihtiyaç, günümüzde artan rekabet koşullarıyla yerini nitelikli insan gücüne olan talebe bırakmaktadır.<sup>146</sup> Küreselleşmeyle birlikte kalifiye emeğin hareketli hale gelmesi ve ülke ekonomilerine sunduğu faydalar vergi rekabetinde amaç değişken haline

<sup>144</sup> IMF, *Balance of Payments Textbook*, Washington, 1996, s.86.

<sup>145</sup> Jacob Mincer, "Human Capital, Technology and the Wage Structure: What do Time Series Show?", *NBER Working Paper*, No:3581, s.3.

<sup>146</sup> Ayhan Gençler, "Almanya'nın Göçmen Politikalarında Yeni Yönelişler", *Kamu-İş*, 2003, Cilt:7, Sayı:2, s.5.

gelmelerinin öncelikli sebepleridir. Kalifiye emeğin hareketliliğini etkileyen faktörler aşağıdaki şekilde sıralanabilirler;

- Bilgi iletişim teknolojilerinin işletmelere uluslararası iş değerlendirme imkânı sunması ve yabancı çalışma şartlarına dair sahip olunacak bilgi ortamının meydana gelmesi,
- Ulaşım ve haberleşme masraflarının düşmesiyle diğer ülkelerde iş yapmanın basitleşmesi,
- Baskıcı ülkelerdeki göç sınırlamalarının ortadan kalkması,
- İkamet etmediği ülkelerde çalışabilme imkânı sunan teknolojilerin gelişmesi,
- İşgücünün serbest dolaşmasına imkân tanıyan bölgesel ticaret anlaşmaları.<sup>147</sup>

Küreselleşmeyle birlikte kalifiye personelin hareketliliğinde meydana gelen artış yalnızca gelişmiş ülkeler yönünde olmamaktadır; özellikle son yıllarda yeni sanayileşen ülkeler de iki yönlü kalifiye personel hareketiyle karşı karşıyadır. İki yönlü hareket, gelişmekte olan ülkeleri sermaye akımları bakımından makul konuma konumlandırmaktadır. Hızlı ekonomik büyüme yabancılar ve yurttaşlar için ülkelerin daha cazip bir yapı arz etmesine neden olmaktadır. Aynı zamanda, tarım ve sanayi üretimi odaklı bir ekonomik düzenden hizmet alanının yoğunlaştığı bir düzene geçiş, ekonomik alanda uluslararası hizmet sektöründe rekabet gücünü yükseltme ve korumaya yönelik kalifiye eleman eğilimi giderek daha fazla önem arz etmektedir.<sup>148</sup>

### **2.3.2. Kullanılan Araçlarda Meydana Gelen Değişimler**

Küresel vergi rekabetinde yararlanılan araçlara dair gerçekleştirilecek incelemeler daha açık bir biçimde ifade edilebilmektedir. Bu açıdan, başlangıçta değerlendirilmesi gerekli araç değişken, vergi oranlarıdır. Ülkelerin vergi oranları hükümetlerin vergi politikaları kapsamında değişkenlik arz edebilmektedir.

Vergi oranlarındaki düşüş vergi rekabeti bakımından net bir delil şeklinde değerlendirilmesinde kurumlar vergisi ve bireysel gelir vergisi rakamlarının önemi artmaktadır.

---

<sup>147</sup> Chris Edwards ve Veronique De Ruy, "International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government", *Policy Analysis*, 12 April 2002, No:413, s.8-9.

<sup>148</sup> Aktan ve Vural, a.g.m., s.76.



### 2.3.2.1. Kurumlar Vergisi Oranlarında Azalma

Ülkelerin DYSY'leri kendilerine yöneltmek için maruz kaldıkları vergi rekabetinin birincil aracı kurumlar vergisidir. Çünkü kurumlar vergisi direk işletme kazançlarına yöneliktir. Kurumlar vergisi doğal şekilde DYSY gerçekleştiren işletmeleri de içine almakta ve bu işletmeler bakımından kurumlar vergisi bir maliyet etkenidir. Ülkeler kurumlar vergisinde indirim gidere yabancı yatırımları çekebilmektedirler. Bu durumda, kurumlar vergisi oranlarının belirli bir sürede takip edilmesi, bu yönlü bir vergi rekabetinin olup olmadığını ortaya koymaktadır.<sup>149</sup>

Kurumlar vergisi oranları bakımından değerlendirilmesi gerekli ilk unsur, bu verginin iktisadi bölge farklarına göre değişkenlik arz edip etmediğidir. Çünkü günümüzde ülkeler arası rekabetten ziyade iktisadi bölgeler arası rekabetten de bahsedilebilir.<sup>150</sup>

### 2.3.2.2. Kişisel Gelir Vergisi Oranlarında Azalma

Yabancı yatırımlarla birlikte kalifiye emeği de çekmeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple kurumlar vergisi oranlarında gidilen indirimler bireysel gelir vergisi miktarlarında da kendisini göstermektedir. Bireysel gelir vergisi rakamlarındaki düşüşler kalifiye emeğin vergiden sonra kullanılabilir gelirlerini yükseltici etkiye sahip olduğundan vergi rekabetinde yararlanılan ve önem arz eden bir araçtır.<sup>151</sup> Günümüzde bireysel gelir vergisinin yükselen oranlı biçimde uygulanması yaygın bir kullanıma sahiptir. Küreselleşmeyle düz oranlı gelir vergisinin ülke ekonomisine katkısı önem arz ederek kalifiye emeği teşvikte de etkilidir.<sup>152</sup>

Aşağıdaki tabloyu incelediğimizde Türkiye, 1965-2014 yılları arasında OECD ülkelerindeki gelir vergisi gelirlerinin GSYİH olarak payı düşüş göstermiştir.

<sup>149</sup> Saraç, a.g.e., s.131.

<sup>150</sup> KPMG, *Corporate and Indirect Tax Survey*, 2011, s.5.

<sup>151</sup> Saraç, a.g.e., s.163.

<sup>152</sup> Feridun Güngör, "Biz Flat Tax'in Neresindeyiz?", *Vergide Gündem*, Mayıs 2005, s.72.

**Tablo- 7 OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH Olarak Payı  
(1965-2014 % Oranı)**

ÜLKELER	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2009	2011	2013	2014
AVUSTRALYA	20.6	25.4	27.8	28.2	30.4	29.7	25.8	26.3	27.5	---
BELÇİKA	30.6	38.8	43.5	42.6	43.6	42.6	42.1	43.0	44.7	44.7
KANADA	25.3	31.5	31.9	34.9	34.9	32.3	31.4	30.2	30.5	30.8
DANİMARKA	29.1	37.0	43.9	46.5	46.9	46.4	45.2	45.4	47.6	50.9
FİNLANDIYA	30.0	36.1	39.1	44.5	45.8	41.5	40.9	42.0	43.7	43.9
FRANSA	33.6	34.9	41.9	41.9	43.1	42.4	41.3	42.9	45.0	45.2
ALMANYA	31.6	34.3	36.1	36.2	36.2	34.9	36.1	35.7	36.5	36.1
YUNANİSTAN	17.1	18.6	24.5	27.7	33.2	31.2	30.8	33.5	34.4	35.9
İZLANDA	25.5	29.2	27.4	30.4	36.2	38.7	32.0	34.4	35.9	38.7
İRLANDA	24.5	27.9	33.7	31.8	30.9	30.4	27.6	27.4	29.0	29.9
İTALYA	24.7	24.5	32.5	38.6	40.6	41.7	42.1	41.9	43.9	43.6
JAPONYA	17.8	20.4	26.7	26.4	26.6	28.5	27.0	28.6	30.3	---
LÜKSEMBURG	26.4	31.1	37.4	35.2	37.1	26.6	39.0	37.9	38.4	37.8
PORTEKİZ	15.7	18.9	24.1	29.4	31.2	32.0	30.0	32.5	34.5	34.4
İSPANYA	14.3	18.0	26.8	31.3	33.4	36.5	29.8	31.3	32.7	33.2
İSVEÇ	31.4	38.9	44.8	45.6	49.0	45.0	44.1	42.5	42.8	42.7
İSVİÇRE	16.6	22.5	23.9	25.5	27.6	26.1	27.1	27.0	26.9	26.6
TÜRKİYE	10.6	12.0	11.5	16.8	24.2	24.1	24.6	27.8	29.3	28.7
ABD	23.5	24.6	24.6	26.4	28.2	26.7	23.0	23.6	25.4	26.0
OECD TOTAL	24.8	28.6	31.5	33.6	34.2	34.1	32.7	33.3	34.2	34.4

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 1965-2014, s.27.

### 2.3.2.3. Genel Tüketim Vergileri Hasılatındaki Artışlar

Küreselleşmeyle birlikte devletlerin uyguladığı vergileme alanındaki uygulamaları yalnızca gelirden alınan vergilerde olmamakta, devletler tüketim vergisi konusunda da uluslararası rekabeti amaçlayan uygulamalara gidebilmektedir. Vergileme alanlarında gerçekleştirilen azaltmalar kolay taşınabilme niteliğindeki mallarda giderek daha fazla ön plana çıkmaktadır. Uzmanlar taşıma ve ulaşım maliyetlerinde neden olacağı ön görülen fiyat düşüşleriyle ilgili şekilde uluslararası

dolaşımlarda artış meydana geleceği ve ülkelerin tüketim vergileri ile ilgili gerçekleştirdiği tekniklerin anlamının artacağı fikrine sahiptir.<sup>153</sup>

Vergilerin, “tüketim üzerinden alınan vergiler” ve “gelir üzerinden alınan vergiler” biçimindeki genel ayırımı içinde fakat ayrı ayrı isimlerle yer alacak vergi türlerinin dizaynı ve ekonomik etkileri bakımından da önemli farklar olduğunu unutmamak gerekir. Tüketim üzerinden alınan vergiler genel olarak iki türe ayrılır;

1-Geniş sayıda mal ve hizmetler üzerine konulan genel tüketim vergileridir. Bunlar genellikle KDV veya satış vergileri şeklinde olur.

2-Taşıtlar, tütün ve tütün mamulleri ve alkollü içkiler (ülkeye dışarıdan gelen mallar üzerine konulan ithal vergileri dahil) gibi spesifik mal ve hizmetler üzerine konulan özel tüketim vergileridir. Tüketim üzerinden alınan vergiler çok kere “dolaylı vergiler” olarak da anılır.<sup>154</sup>

Genel tüketim vergilerinde yaşanan yükselişin sebepleri araştırıldığında, gelirden alınan vergi oranlarının düşmesinden dolayı meydana gelen hasılat eksikliğinin etkili olduğu düşünülmektedir. Vergi rekabetinin varlığını dolaylı şekilde gözler önüne seren bu delil, vergi rekabeti teorisinin öngörülerinden sayılmakta ve olası bir durum olarak kabul edilmektedir.

---

<sup>153</sup> Tanzi, a.g.m., s.168.

<sup>154</sup> Biltekin Özdemir, “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2009, Sayı:157, s.12.

**Tablo- 8 Genel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı  
(1965-2014 % Oranı)**

ÜLKELER	1965	1980	1990	2000	2007	2009	2011	2012	2013	2014
Avustralya	7,4	5,3	8,0	12,0	13,0	12,9	14,3	12,8	12,4	13,1
Avusturya	18,7	20,1	20,8	18,8	18,3	18,2	19,0	18,6	18,6	18,2
Belçika	21,1	16,9	16,4	16,3	16,5	15,9	16,2	16,1	15,9	15,6
Kanada	17,8	11,5	14,1	14,2	13,9	13,2	13,4	14,2	14,3	14,2
Şili	---	---	37,4	41,8	32,9	39,4	42,5	37,0	37,7	40,8
Çek Cumhuriyeti	---	---	---	18,3	17,7	19,3	20,4	20,6	20,9	21,8
Danimarka	10,3	22,7	21,1	19,5	21,6	21,5	21,6	21,1	20,9	20,2
Estonya	---	---	---	27,3	28,2	24,9	24,8	26,4	26,7	26,1
Finlandiya	18,5	17,3	19,3	17,4	19,6	19,6	20,5	20,9	21,1	21,3
Fransa	23,3	21,1	18,8	17,1	17,1	17,0	16,9	16,5	16,1	15,7
Almanya	16,5	16,6	16,6	18,4	19,4	19,4	20,1	19,7	19,4	19,2
Yunanistan	10,3	13,2	26,5	21,5	23,8	24,1	21,5	22,7	21,4	21,2
İzlanda	16,7	28,9	32,3	28,5	25,9	24,7	23,7	22,4	22,8	22,2
İrlanda	5,7	14,8	20,4	22,9	24,0	24,5	22,2	20,8	21,2	20,4
İtalya	12,9	15,6	14,7	15,4	14,2	13,8	13,1	14,4	13,6	13,3
Japonya	0,0	0,0	4,4	9,1	8,8	8,9	9,6	9,4	9,2	9,2
Kore	---	22,0	18,7	17,0	15,8	16,1	17,2	17,0	17,2	17,0
Lüksemburg	12,4	11,6	13,8	14,3	16,6	16,7	17,3	17,8	18,4	19,2
Meksika	---	15,7	20,8	18,7	20,4	18,0	19,7	19,0	19,0	17,6
Hollanda	12,4	15,8	16,5	17,5	19,4	18,6	18,3	18,0	17,9	17,8
Yeni Zelanda	7,7	10,2	22,4	24,9	23,5	25,4	27,6	31,0	30,0	30,0
Norveç	21,5	18,2	18,8	19,8	19,1	17,2	18,7	18,0	18,2	19,0
Polonya	---	---	---	20,9	23,7	23,2	23,2	24,7	22,3	22,0
Portekiz	0,0	16,2	19,6	24,3	25,5	25,3	22,7	24,9	26,0	23,5
Slovak Cumhuriyeti	---	---	---	20,4	22,6	23,3	22,9	23,4	21,1	21,0
İspanya	22,2	10,2	16,0	17,6	16,0	15,1	12,6	16,4	16,6	17,8
İsveç	10,4	13,4	14,9	17,1	19,3	20,3	20,9	21,5	21,3	21,1
İsviçre	10,6	10,3	11,7	13,1	13,0	12,7	12,3	12,8	13,0	13,1
Türkiye	0,0	0,0	20,1	24,2	21,3	20,3	20,0	21,8	20,8	22,0
İngiltere	5,9	14,7	16,9	18,1	18,2	17,8	16,7	20,5	20,8	20,9
ABD	4,8	7,0	8,1	7,6	7,9	8,1	8,5	8,4	8,2	7,8
<b>OECD TOTAL</b>	<b>11,9</b>	<b>14,2</b>	<b>18,1</b>	<b>19,7</b>	<b>19,8</b>	<b>19,8</b>	<b>19,9</b>	<b>20,3</b>	<b>20,2</b>	<b>20,2</b>

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 1965-2014.

#### 2.3.2.4. Vergisel Teşviklerdeki Artışlar

Vergisel teşvikler kavram olarak, önceden belirlenmiş makroekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi mevzuatında değişiklikler yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir.<sup>155</sup> Vergi rekabeti, uluslararası rekabet gücünü yükselterek yabancı yatırımların ülkeye yönlendirilmesi, vergi mevzuat ve sistemlerinin yakınlaştırılması ve vergisel teşvikler sunulması için dolaysız vergi oranlarında daha yoğun uygulanmaktadır. Dolaylı vergiler ise vergi uyumlaştırılmasını ortaya koymaktadır.<sup>156</sup>

Küreselleşme sürecinde artan uluslararası ekonomik ilişkiler gerek firmalar gerekse bireyler açısından yabancı yatırım olanaklarının artmasına, uluslararası piyasalarda rekabet koşullarının iyileşmesine ve bu bağlamda yeni yatırım fırsatlarının doğmasına yol açmaktadır. 1980'lerin ortalarından sonra hükümetlerin doğrudan yabancı yatırımları kendi bölgelerine çekmek için önemli çabalar içerisine girdiği görülmektedir. Dünyanın birçok ülkesi yatırım cazibelerini artırıcı politikalarının kalitesini gün geçtikçe arttırmakta, yatırım ikliminin iyileştirilmesine yönelik reformlar uygulamakta, en etkili enstrümanları geliştirmeye çalışmaktadır. Bu çabaların uzantısı olan politikaların belki en önemli araçları durumundaki teşviklerin yabancı yatırımlara yönelik olarak kullanılması yaygınlaşmış, uluslararası ve alt ulusal düzeylerde yaşanan "teşvik rekabeti" ve yabancı yatırımcılara yönelik "teklif savaşları" gündemin üst sıralarındaki yerini almıştır. ASEAN ülkelerinden NAFTA ülkelerine, AB ülkelerinden dünyanın diğer ülkelerine kadar genişleyen bu rekabet ve savaşlar sadece ulusal düzeyde değil özellikle Brezilya, ABD ve Çin gibi ülkelerde bölgeler ya da devletlerarası düzeye kadar inmiş ve giderek şiddetini arttırmıştır.<sup>157</sup>

Teşvik rekabetiyle ilgili ASEAN ülkelerinde olan rekabet ayrıca önem arz etmektedir. Çünkü ASEAN ülkeleri doğrudan yabancı yatırımları yönlendirmede son derece başarı elde eden olan ülkeler arasındadır. ASEAN ülkelerinde olan teşvik rekabetinin ön plana çıkan nitelikli örneklerinden bazıları şunlardır;

- Devletlerin ileri gelen diplomatlarıyla firma yöneticileri arasında gerçekleşen pazarlıkta Filipinler devlet başkanı Fidel Ramos, 8 senelik vergi tatili imtiyazı

<sup>155</sup> Serkan Benk, "Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2005, Sayı:206, s.184.

<sup>156</sup> Öz ve Yaraşır, a.g.m., s.3.

<sup>157</sup> Naci Muter ve Birol Kovancılar, "Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti", **XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Ağustos 2004, s.334.

ve başka tüm vergilerden %5 indirimini içeren vergileme çözümü önermiştir. Aynı zamanda teçhizat ve diğer araçların gümrüksüz ithalatının yanında beş bin firma personelinin eğitim hizmetlerinin hükümet aracılığıyla finansmanının sağlanacağını da önermiştir

- Bilgi alanında ve iletişim alanında meydana gelen yenilikler gerek yatırımı yapan işletmeye gerekse yatırımların gerçekleştirildiği ülkeye yüksek katma değer sağlamaktadır. Bu gerçeklikten yola çıkan Malezya 1996 senesinde bilişim alanındaki dış yatırımları ülkesine yönlendirmek için Multimedia Supercorridor adı altında proje yaparak 5 yıllık vergi tatiline ek olarak %100 yatırım azaltmasına gitmiştir. Takip eden sene Endonezya da bilişim sektörüne yönelmiş ve mikroçip üreten firmalara özel vergi indirimlerine gitmiştir. 1995 senesinde Taipei “silikon adası” olarak isimlendirdiği modelle bilişim sektöründeki rekabet ortamına dahil olmuş ve bu sektörde yatırım gerçekleştiren işletmelere düşük fiyatlı arazi imkânı, vergi azaltımları ve Ar-Ge teşviklerini kapsayan doğrudan teşvikler sunmuştur.
- 1998 senesinde Ford Filipinler’de gerçekleştireceği yatırımla ilgili başarılı bir lobi gerçekleştirmiş ve kendisine sunulan teşvik paketi içinde tüm ulusal gelir vergileri yerine %5 gayrisafi bir gelir vergisine ek olarak ihraç ettiği makine ve teçhizat için KDV muafiyeti ve personel eğitiminden ek vergi indirimi gibi teşvikler elde etmiştir.<sup>158</sup>

#### **2.4. VERGİ REKABETİNİN ARTIŞ NEDENLERİ**

Vergi rekabetinin meydana gelmesi ve çoğalmasının birincil sebebi küreselleşme ve küreselleşmenin oluşturduğu faktör hareketliliğidir. Dışa açık kalkınma teknikleri ise, özendirici kapsamlıdır ve teşvik etmenin tesisinde vergilendirme, araç niteliğindedir.

Günümüzde vergi rekabetinin çoğalma sebeplerinden biri de uluslararası rekabet düşüncesinin kapsamında meydana gelen değişimdir. Aslında küreselleşmeyle direk bağlantı içindeki bu değişimde, ulus devletler uluslararası rekabetten kendisini geri çekiyor izlenimi bırakmaktadır. Fakat uygulamadaki rekabet düşüncesi, ulusal rekabeti güçlendirici etkiyi sunan aktörleri bünyelerine

---

<sup>158</sup> Andrew Charlton, “Incentive Bidding for Mobile Investment: Economic Consequences and Potential Responses”, *OECD Development Centre Working Paper*, January 2003, No:203, s.17-19.

yönlendirmesi olarak dönüştürülmesinde ve uyarıcı etkileri nedeniyle vergi politikalarının rekabetçi niteliklere sahip olmasına yardımcıdır.<sup>159</sup>

#### 2.4.1. Uluslararası Rekabetin Değişen İçeriği

Dünyada hâkimiyet elde etme gayesine sahip ve ulusal refahı en yüksek düzeye çıkarmayı isteyen ülkeler arası rekabetin, geçmişte iki temel alanda ağırlık verdiği gözlenmektedir. İlk alan, ekonomilerde ulusal üstünlük kuran savaş becerisi ve ilhaka dayalı becerilerdeki etkileşimlerinden sahip olunan bütün ganimetin çapıyla orantılandırılan askeri alandır. İkincisi, ülkeler bütünlüğünde kurulan yüksek hacimli ve cirolu kumpanyaların tekelleşmesiyle ilişkilidir. Ülkeler, güce başvurarak elde edilemeyen gayelere tekeller aracılığıyla iktisadi hegemonya sağlayarak elde etmeyi istemektedir. Dolayısıyla coğrafi keşiflerin yaşandığı zamanlarda uluslararası rekabetten kastedilen, devlet tekelleri arasında meydana gelen rekabettir.

İktisadın bilimselleştiği dönemlerde Smith ve Ricardo aracılığıyla ifade edilen dış ticaretle ilgili teoriler, uluslararası rekabetin uzmanlaşma orijinli bir düşünce halini almasına neden olmuştur. Keynesyen dönemde ise, uluslararası rekabetin kapsamı farklılaşmış ve kurulan KİT'ler aracılığıyla devletler rekabet sürecine direk dahil olmuşlardır. Devletin rekabete bu araçlar aracılığıyla girmesi kısa sürede büyümüş ve kamu sektörünün üretim-tüketim sürecinde önemi artmıştır. Bir taraftan ülkenin sınırlarının bölünmüş olması, rekabete dair muhafaza edici tedbirler ortaya çıkarmış ve gümrük vergileriyle rekabet, "komşuyu zarara sokma" yöntemi halini almıştır. Ülkelerin takip ettiği bu politika, işbirliğine dayalı girişimlerden elde edilebilecek ekonomik karların önüne geçmede ve ciddi boyutlu toplumsal refah kaybına neden olmaktadır.<sup>160</sup>

Uluslararası rekabet konusunda kamusal ekonominin gördüğü, vergi oranlarında gerçekleştireceği değişikliklerdir. Gerçekte bu durum, ulusal ekonomileri işletmeler arası rekabetle, bütünlük bir şekilde dünya ekonomisini ise ulusal ekonomiler aracılığıyla ifade eden geleneksel liberalizmin ve ondan değişen bugünkü neo-liberalizmin rekabet düşüncesiyle de uyumludur. Bu durumda, ulus devletlerin ekonomik hayatın ulaştığı bu noktadan rekabetçi bir şekilde yararlanmak için vergi rekabeti yapmaları ve buna yönelik olarak mümkün olan asgari vergi oranlarında akla uygunluk ilkesinin geçerliliğidir.

---

<sup>159</sup> Saraç, a.g.e., s.139.

<sup>160</sup> Saraç, a.g.e., s.141-143.

#### 2.4.2. Faktör Hareketliliği ve Kalkınma Stratejilerinde Değişim

Üretim aşamasında yararlanılan tüm etmenlerin aynı değeri arz etmediği, yani bazı etmenlerin coğrafi bakımdan rahatlıkla yer değiştirebilmesine rağmen bazı etmenlerin sabit olduğu gözlenmektedir. Üretim etmenlerinden hareketliliği en az olanı, hatta sabit olarak görüleni doğadır. Fakat bu hal, başka üretim faaliyetleri bakımından değişmektedir. Bu zamanda görece olarak değişken olup kalifiye emek içinde bütün üretim etmenleri hareketli olarak görülmektedir.

Üretim faktörlerinde hareketli kabiliyet, vergilendirme aşamasında büyük önemli göstermektedir. Çünkü hareketli üretim faktörlerinin yoğun bir şekilde vergilendirmeye başlandığı sırada kurtulma imkânı olmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi otoritelerinin bu türden etmenlerini hedefleyen etkili vergilendirme girişimleri, var olan hareket yeteneğinden dolayı başarısız olmaktadır. Süreç ters yönlü değerlendirildiğinde ise, coğrafi konum bakımından değişik bölgelerdeki hareketli etmenlerin cezbedici vergilendirme ile dikkat çekmeleri mümkündür. Küreselleşme bünyesinde barındırdığı dinamik yapı bağlamında üretim etmenlerinin hareketliliğini çoğaltmış ve ülkelerin bu etmenleri kendilerine yöneltmek için rekabetçi vergi uygulamalarının kullanılmasına imkân sağlamışlardır.

Ulusal kalkınma tekniklerini farklılaşmaya iten öncelikli etmenlerden birisi uluslararası entegrasyonun bugün geldiği noktadır. Bu faaliyetlerde mal ve faktör hareketliliğindeki setler aşılmakta ve devletlerin hareketli etmenleri kendi alanlarına yöneltmek amacıyla uygulayacakları politikaların önemi artacaktır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TÜRKİYE’NİN VERGİ REKABETİ SORUNLARI

#### 3.1. TÜRKİYE’DE VERGİ REKABETİ OLGUSU

Vergileme alanında yaşanan küresel eğilimler ve bu süreçte ortaya çıkan sorunlar pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi sistemini etkilemektedir. Bu nedenle, tüm dünyada vergileme alanında meydana gelen gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeleri ve sorunları Türkiye açısından da ele almak da gerekmektedir.

##### 3.1.1. Türkiye’deki Yabancı Sermaye Hareketleri

Türkiye’de sermaye hareketlerinden doğan problemler bulunmaktadır. Küresel sermayeyi ülkemize çekebilmek amacıyla, 24 Ocak kararları alınmıştır. Bu kararlarla özel yabancı sermayeyi teşvik edilmesi sağlanmış ve dış ticaretin önündeki sınırlandırmalar kaldırılmıştır. Bu teşviklerle birlikte sermaye hareketlerinde artış sağlanmaya başlamıştır.<sup>161</sup> Uluslararası sermaye hareketleri ticari koşullar altında sermayenin bir ülkeden diğerine hareketini ifade eder ve kısa-orta-uzun vadeli olarak gerçekleşmektedirler. Resmi sermaye hareketleri gelişmiş ekonomilerin az gelişmiş ekonomilere yaptıkları bağış ve kredi şeklindeki yardımlardır. Devletlerarası bir borçlanma söz konusudur. Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ise özel bir sermaye transferi olarak da değerlendirmek mümkündür. Yabancı ülkelere yapılan yatırımlar fiziki ve mali nitelikte olabilmektedir. Özetlemek gerekirse, uluslararası özel sermaye akımları para ve sermaye piyasalarından ticari koşullara göre sağlanmaktadır, resmi sermaye hareketleri yardım niteliğindedir ve doğrudan yabancı sermaye hareketleri ise üretime yönelik yatırım niteliğindedir.<sup>162</sup>

Türkiye’de de 24 Ocak 1980 ekonomik istikrar önlemleriyle kısa dönemde temel makroekonomik istikrarsızlıkların giderilmesi, örneğin enflasyonun kontrol altına alınması, ödemeler bilançosundaki sorunların giderilmesi amaçlanmış olsa da uzun dönemde ekonomide temel bir yapısal dönüşüm gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla dışa kapalı ithal ikamesine dönük sanayileşmeden dışa açık ihracata dönük sanayileşme stratejisine geçiş hedeflenmiştir. Ülke içerisinde

<sup>161</sup> İlker Parasız, *Enflasyon Kriz ve Ayarlamalar*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s.312.

<sup>162</sup> Muhsin Kar ve M. Akif Kara, “Türkiye’ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler”, *Dış Ticaret Dergisi*, 2003, Sayı:29, s.9.

fiyatların, faiz oranlarının, döviz kurlarının vb. piyasa koşullarında serbestçe belirlenmesi ve ülke ekonomisinin dış piyasalara açılması sağlanmıştır.<sup>163</sup>

Türkiye'de kambiyo rejiminin serbestleşmesiyle beraber, Türkiye'ye yönelik sermaye hareketlerinin türleri, boyutları ve sonuçları da değişmiştir. Öncelikle sermaye hareketlerinin boyutları genişlemiştir. Sermaye hareketlerinin niteliği ve buna bağlı olarak vade yapısı da değişir iken ekonomiye akan yabancı sermayenin dış dengesizliklerle olan bağlantısı zayıflamış ve rezerv birikimleri artmıştır. Ödemeler dengesinde kullanılan sermaye biçimleri ise; doğrudan yatırımlar, portföy yatırımları, uzun vadeli sermaye hareketleri, kısa vadeli sermaye hareketleridir.<sup>164</sup>

Türkiye sermaye hareketlerini ülkesine çekebilmek için vergi rekabetine girişmiş, ancak bu tür sermayeden hiç vergi alınmaması ya da az vergi alınması yetersiz olan kaynakların daha da azalmasına neden olmuştur. Aynı zamanda, AB'deki vergi rekabeti önlenemezse Avrupa Birliği'yle uyum süreci içerisinde olan Türkiye vergi rekabetine girmek zorunda kalacaktır. Buna sebep olan AB ile olan gelişmişlik düzeyleridir. Bu farklar, Türkiye'nin büyük bir tarım ülkesi olması, yüksek işsizlik oranı ve bölgeler arasındaki ekonomik dengesizliklerdir.<sup>165</sup> Türkiye'nin istikrarlı bir büyüme ve istihdamın da buna uygun olarak sektörler arasında yeniden dağılımını sağlayabilmesinin en önemli koşullarından birinin de doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekmek olduğu görülmektedir. Ancak doğrudan yabancı yatırım artışıyla yurt içi yatırım ve tasarruf düzeyinin yetersizliği sorunu aşılabilir ve tarım sektöründeki gizli işsizler sanayi ve hizmetler sektörüne kaydırılabilir.<sup>166</sup>

### 3.2. TÜRKİYE'DE YATIRIMLARA SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

Üretimi ve istihdamı arttırıcı, ekonomik büyümeyi sağlayıcı ve ekonomik sorunları giderici gibi etkileri bulunan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendisine çekmek isteyen ülkemiz, başta vergisel teşvikler olmak üzere birtakım teşvik tedbirleri uygulamaktadır. Her ülke kendi sınırları içerisinde ekonomisini güçlendirmek ve sürdürülebilir bir büyümeyi sağlayabilmek için çeşitli iktisadi, siyasi ve sosyal politikalar uygulamaktadırlar. Sosyal, iktisadi ve coğrafi anlamda dengeli bir milli gelir artışı ülkelerin amaçladığı bir unsurdur. Bunun sağlanabilmesi için de

<sup>163</sup> Sumru Bakan ve Mehmet Şentürk, "Finansal Küreselleşme Ekseninde Türkiye'ye Yönelik Sermaye Hareketleri Üzerine Bir Araştırma", *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Adıyaman, 2012, Yıl:5, Sayı:9, s.54.

<sup>164</sup> Kar ve Kara, a.g.m., s.10.

<sup>165</sup> Nagihan Oktayer, "Avrupa Birliği'ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye'nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme", *17. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Fethiye, 22-25 Mayıs 2002, s.275.

<sup>166</sup> Kılıçaslan, a.g.m., s.108.

ülkedeki yatırım miktarının artması hedeflenir. Çünkü yatırımlar ile milli gelir artışı arasında doğru bir orantı vardır. Yatırımlar arttıkça milli gelir de artacaktır. Bu anlamda yatırımları cazip hale getirmek için bazı önlem ve teşviklerin uygulanması da kaçınılmaz hale gelmektedir. Yatırımların özendirilmesinde kullanılan politikalardan birisi de vergi teşvik politikalarıdır.<sup>167</sup>

Ülkemizde uygulanan temel vergisel teşviklerin, gelir, kurumlar vergisi ve KDV alanlarında uygulandığını görmek mümkündür. Ayrıca sistemimizde pek çok özel teşvik uygulamaları da mevcuttur. Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvikler, eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, endüstri bölgelerinde uygulanan teşvikler, serbest bölgelerde uygulanan teşvikler, organize sanayi bölgelerinde uygulanan teşvikler, yatırımlarda devlet yardımları diyebiliriz.

Türkiye’de vergi rekabetinin gerektirdiği düzenlemelerle vergi sistemini yapılandırması ve çıkardığı birtakım teşvik kanunlarıyla yabancı sermayeyi ülke içerisine çekmek istemesi aktif olarak vergi rekabeti uyguladığını göstermektedir.

### **3.2.1. Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler**

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında olan kuruluşlardır. Uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde olan kuruluşlardır. Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden kuruluşlardır. Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, KVK’nın 10’uncu maddesine göre kurum kazancının ve GVK’nın 89’uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, VUK’a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla ödenir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir.

---

<sup>167</sup> Peker, a.g.m., s.95.

Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda VUK'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır.<sup>168</sup>

1 Ocak 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı, 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren ise %100'ü, beyanname ile bildirilen kurum kazancından indirilebilecektir.<sup>169</sup>

Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden müstesnadır.<sup>170</sup> Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin ilgili maddesidir. Bu maddede çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.<sup>171</sup> Her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.<sup>172</sup>

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından, üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenciler için geçerlidir. Yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişiler için değerlendirilir. Teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir.<sup>173</sup> Ar-Ge, makroekonomik düzeyde daha yüksek yaşam standartları ve uzun dönem verimlilik artışının temel sürükleyicisi olduğundan, günümüzde birçok sanayileşmiş ülke Ar-Ge'nin teşviki için birçok teşvik tedbiri uygulamaktadır. Vergi teşvikleri uygulanırken gerçekleşmesi istenen amaçların en önemlisi de bu teşviklerin firmaları yeni Ar-Ge harcaması yapmaya yönlendirebilmesidir. Ayrıca, Ar-Ge harcamalarının GSYİH

<sup>168</sup> Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, **Resmî Gazete** Sayı: 26814, Tarih:12.3.2008, madde 3/1.

<sup>169</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 26205, Tarih: 21.6.2006, maddesi 89/9.

<sup>170</sup> Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, madde 3/2.

<sup>171</sup> A.g.k., madde 3/3.

<sup>172</sup> A.g.k., madde 3/4.

<sup>173</sup> A.g.k., madde 3/5.

içindeki oranı incelendiğinde Ar-Ge performansına ilişkin bir değerlendirmede bulunulabilmektedir. Yatırımcılar açısından vergi matrahını azaltan uygulamalardan olan Ar-Ge'ye yönelik faaliyetlere yoğun bir biçimde destek verildiği görülmektedir. Ancak, Türkiye Ar-Ge'ye cömert vergi teşvikleri uygulayamamaktadır.<sup>174</sup>

### 3.2.2. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

1 Ocak 2006 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar beş vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, mükelleflerin 625 sayılı Kanun kapsamında işlettikleri okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde ettikleri kazançlara uygulanacaktır. İstisnadan yararlanmak isteyenlerin, faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığa yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir.<sup>175</sup>

625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönem kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri KDV'den istisnadır.<sup>176</sup>

Ayrıca, Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu amaçla ülke ekonomisi daha da katkı bulacaktır.

### 3.2.3. Endüstri Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler

Yatırımları teşvik etmek, yurt dışında çalışan Türk işçilerin tasarruflarını Türkiye'de yatırıma yönlendirmek ve yabancı sermaye girişinin artırılmasını sağlamak üzere 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu yürürlüğe girmiştir.<sup>177</sup>

Endüstri Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır.<sup>178</sup> Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme

<sup>174</sup> İhsan Günaydın ve Fatih Can, "Dünyada ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri", *Vergi Dünyası*, 2008, Sayı:318, s.28.

<sup>175</sup> Gelir Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı: 26205, Tarih: 21.6.2006, madde 5/1-ı.

<sup>176</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı: 18563, Tarih: 2.11.1984, madde 5/1-ı.

<sup>177</sup> Endüstri Bölgeleri Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı: 24645, Tarih: 19.1.2002, madde 1.

<sup>178</sup> Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu, *Resmî Gazete*, Sayı: 25510, Tarih: 2.7.2004, madde 3.4.5.6.7.

bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz, taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesnadır.<sup>179</sup>

#### 3.2.4. Serbest Bölgelerde Uygulanan Teşvikler

Türkiye’de serbest bölge konusunda ilk gelişmeler TBMM, 1927 yılında 1132 Sayılı, “Serbest Mıntıka Hakkında Kanunu” ile başlamıştır. İstanbul’da serbest bölge kurulması konusunda hükümete yetki veren bu kanun, Türkiye’de çıkarılan ilk serbest bölge kanunudur. 1132 sayılı kanunun çıkarılması, serbest bölge konusunda atılan adımlar bakımından, bu dönemin en önemli girişimi sayılabilir. O günün koşullarına oldukça uygun ve yeterli olan bu kanuna dayanılarak İstanbul’da tam anlamıyla bir serbest bölge kurulması mümkün olmamıştır. “The Economist” muhabirinin belirttiği gibi, proje önemli miktarda sermaye yatırımını gerektirmekteydi. Türk sermayesi yetmeyeceğinden bu paranın kuşkusuz dışarıdan gelmesi gerekiyordu. Böyle bir yabancı yatırımı çekecek adımlar atılmamış, hükümet ise başlangıçtaki niyetini gerçekleştirecek gayreti göstermemiştir.<sup>180</sup>

06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile vergisel teşvikler açısından 3218 sayılı Kanun’da değişiklikler yapılmıştır.

- Söz konusu Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihten önce serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ya da tüzel kişilerden faaliyet ruhsatı süreleriyle sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisi istisna veya muafiyetlerinden yararlanmaya devam edeceklerdir. Çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden 2009 yılına kadar gelir vergisi ödemeyecekler ve bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler nedeniyle doğan her türlü vergi, resim ve harçtan 2009 yılına kadar muaf tutulacaklardır.
- 06.02.2004 tarihinde ve bu tarihten sonra serbest bölge kullanıcısı olan gerçek ve tüzel kişilerden üretim ruhsatı ile faaliyet gösterenler imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliği üyeliğinin

<sup>179</sup> Harçlar Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 11756, Tarih: 17.7.1964, madde 59/n.

<sup>180</sup> Çağlar Keyder, “Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Tüccarının Millileşmesi”, **ODTÜ Gelişme Dergisi**, 1979- 1980 Özel Sayısı, s.248.

gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.<sup>181</sup>

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden, istihdam edilen personele ödenen ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançlar, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.<sup>182</sup> Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den de istisnadır.<sup>183</sup>

Bu bölgelerin kurulmasında da amaç bölgesel kalkınmayı sağlamak, yabancı sermaye girişini artırmak, üretim maliyetlerini düşürmek ve uluslararası piyasada rekabet avantajı elde edebilmek olduğundan, bu bölgelerde yatırım yapan firmalar, birtakım vergisel teşviklerle desteklenmektedir.

2008 tarihinden sonrasına baktığımızda, 3218 sayılı serbest bölgeler kanununda yer alan 1.1.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.<sup>184</sup>

Serbest bölgede üretici kullanıcılar için vergi avantajlarından yararlanma imkânı; Üretim konulu Faaliyet Ruhsatı kapsamında faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar Gelir veya Kurumlar Vergisinden istisnadır. Üretim faaliyetinde bulunan serbest bölge

<sup>181</sup> Selin Yazıcılar, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Serbest Bölgeler, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 2007, s.32 (**Yayımlanmış Doktora Tezi**).

<sup>182</sup> Serbest Bölgeler Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 18785, Tarih: 15.6.1985, geçici madde 3.

<sup>183</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 18563, Tarih: 2.11.1984, madde 16/1-c; 17/4-ı.

<sup>184</sup> Serbest Bölgeler Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 18785, Tarih: 15.6.1985, madde 7.

kullanıcılarının, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemleri ve düzenlenen kâğıtları damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.<sup>185</sup>

### 3.2.5. Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Teşvikler

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, organize sanayi bölgelerini açıklamaktadır. Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, kentleşmeyi yönlendirmek, çevre sorunlarını önlemek, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, imalat sanayi türlerinin belirli bir plan dâhilinde yerleştirilmeleri ve geliştirilmeleri amacıyla yapılmaktadır. Sınırları tasdikli arazi parçalarının gerekli alt yapı hizmetleriyle ve ihtiyaca göre tayin edilecek sosyal tesisler ve teknoparklar ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dâhilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu kanun hükümlerine göre işletilen mal ve hizmet üretim bölgelerini ifade etmektedir.<sup>186</sup> Organize sanayi bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır. Ayrıca, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden belediyelerce atık su bedeli alınmaz.<sup>187</sup> Organize sanayi bölgeleri kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.<sup>188</sup> Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmaktadır. Kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftır.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> Serbest Bölgelerimizin Sunduğu Avantajlar, [https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-070958;jsessionid=M66hNIL\\_27LWdyoUL\\_mIOWG2BKo7YrDxtAGOlseRXCNVKQ3nhW6h!1899267119](https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-070958;jsessionid=M66hNIL_27LWdyoUL_mIOWG2BKo7YrDxtAGOlseRXCNVKQ3nhW6h!1899267119) (Erişim tarihi: 12.05.2016).

<sup>186</sup> Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı:24021, Tarih: 15.4.2000, maddesi 3.

<sup>187</sup> A.g.k., madde 21.

<sup>188</sup> Katma Değer Vergisi Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 18563, Tarih: 2.11.1984, madde 17/4-k.

<sup>189</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 26205, Tarih: 21.6.2006, maddesi 4/n.



Organize sanayi bölgelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle emlak vergisi muafiyetinden faydalanırlar.<sup>190</sup>

Organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan müstesnadır.

Organize sanayi bölgeleri, ülkemizin birçok bölgesinde faaliyet göstermektedir. Aynı zamanda bu bölgeler, sanayinin gelişmesi ve çevre sorunlarının önlenmesinde önemli bir yere sahip olup katkı sağlamaktadır.

### **3.2.6. Yatırımlarda Devlet Yardımları (Yeni Teşvik Sistemi)**

En büyük ekonomiler içerisinde yer almak, ihracatı artırıp kişi başına düşen milli geliri artırmak amacıyla mevcut sisteme yönelik birtakım değişiklikler getirilmiştir. Mevcut sisteme yönelik değişiklik talepleri; yatırım döneminde vergi indirimi, yeni bölgesel harita, 2011 sonu itibariyle azalan destek oran ve sürelerinin artırılması, desteklenen yatırım konularının gözden geçirilmesi, stratejik ve teknolojik dönüşümü sağlayacak yatırımların desteklenmesi, en az gelişmiş bölgelerde yatırımlara sağlanan destek miktarının artırılması yönünde gerçekleşmektedir.<sup>191</sup>

Mevcut teşvik sisteminde; genel teşvik uygulamaları, (KDV istisnası, Gümrük Vergisi muafiyeti) bölgesel teşvik uygulamaları, (KDV istisnası, Gümrük Vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği) büyük ölçekli yatırımlara uygulanan teşvik uygulamaları, (KDV istisnası, Gümrük Vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi) yer almaktaydı. Yeni teşvik sisteminde teşvik ve destek unsurları genel teşvik uygulamaları, bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımların teşviki ve stratejik yatırımların teşviki olarak dört ana başlık halinde incelenmektedir. Söz konusu bu sınıflandırma kapsamında yararlanılabilecek teşvik ve destek unsurları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

---

<sup>190</sup> Emlak Vergisi Kanunu, **Resmî Gazete**, Sayı: 13576, Tarih: 11.8.1970, madde 5/f.

<sup>191</sup> Peker, a.g.e., s.109-111.

**Tablo- 9** Yeni Teşvik Sistemindeki Destek Unsurları

<b>Genel Teşvik Uygulamaları</b>	<b>Bölgesel Teşvik Uygulamaları</b>	<b>Büyük Ölçekli Yatırımların Teşviki</b>	<b>Stratejik Yatırımların Teşviki</b>
KDV istisnası	KDV istisnası	KDV istisnası	KDV istisnası
Gümrük Vergisi muafiyeti	Gümrük Vergisi muafiyeti	Gümrük Vergisi muafiyeti	Gümrük Vergisi muafiyeti
	Vergi indirim	Vergi indirim	Vergi indirim
	Sigorta primi işveren hissesi desteği	Sigorta primi işveren hissesi desteği	Sigorta primi işveren hissesi desteği
	Yatırım yeri tahsis	Yatırım yeri tahsis	Yatırım yeri tahsis
	Faiz desteği		Faiz desteği
			KDV iadesi

**Kaynak:** www.vergidegundem.com.tr, (Erişim Tarihi: 23.04.2016)

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, yeni teşvik sistemi kapsamındaki tüm yatırımlar için KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyeti uygulanacaktır. Genel teşvik uygulamaları dışında diğer üç kategori için aynı zamanda vergi indirim, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsis edilecektir. Bölgesel teşvik uygulamaları ile stratejik yatırımlar için faiz desteği uygulaması da yeni teşvik sistemi ile sağlanacak destek unsurlarındandır. KDV iadesi de sadece stratejik yatırımlar için geçerli olmaktadır.

Ayrıca mevcut olan bölge uygulaması da dörtten altıya yükseltilmiş ve yatırımın 6'ncı bölgede yapılması halinde de yeni bir uygulama olarak asgari ücret üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işçi hissesi 10 yıl süreyle terkin edilecektir. Bu çerçevede 6'ncı bölge işgücü maliyeti açısından en avantajlı bölge konumundadır. Yeni teşvik sisteminde gelişmişlik kriterlerine göre söz konusu 6 bölge aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo- 10** Teşvik Bölgeleri ve Bu Bölgelerde Yer Alan İller

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elâzığ	Gümüşhane	Hakkâri
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	
			Sivas		

**Kaynak:** www.vergidegundem.com.tr, (Erişim Tarihi: 23.04.2016)

Yeni teşvik sistemindeki bölgesel teşvik uygulamalarında yatırım yapılacak ilin bulunduğu bölgeye göre teşvik ve destek unsurları farklılık arz etmektedir. Yatırım hangi ilde yapılıyorsa o ilin içinde bulunduğu bölge için belirlenmiş olan destek ve teşvikler uygulanacaktır.

Yeni teşvik sistemi, mevcut teşvik sistemine ilave olarak stratejik yatırımlara uygulanacak teşvikleri gündeme getirmiştir. Stratejik bölgelerde uygulanacak teşvik uygulamaları; KDV istisnası, Gümrük Vergisi muafiyeti, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği ve KDV iadesidir. Stratejik yatırım konuları, %50'den fazlası ithalatla karşılanan ara malı ya da ürünlerin üretimine yönelik yatırımlara uygulanacaktır. Bunun amacı da cari açığın azaltılması için ithalata olan bağımlılığın azaltılması ve uluslararası rekabet gücünün artırılması ve yüksek teknoloji ve yüksek katma değerli yatırımları teşvik etmektir. Görüldüğü gibi, Türkiye'nin dış ticaret açığı vermiş olduğu sektörlerin ülkeye gelmesi için geniş teşvikler vermekte ve ulusal ve uluslararası yatırımcıları cazip hale getirebilmek amacıyla geniş teşvikler sunulmaktadır.

### 3.3. TÜRKİYE'DE REKABETİN VERGİ POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİMİ

Küreselleşmeyle meydana gelen ülkeler arası iktisadi entegrasyon, ekonomik ilerleme gayretinde olan Türkiye'yi etkilemiş ve vergilemeyle ilgili meydana gelen rekabetin Türkiye'yi etkilemesine neden olmuştur. Ülkeler arasında oluşan vergi rekabeti zamanla Türk vergi sisteminde değişikliklerin meydana gelmesine neden olmuştur.<sup>192</sup> Özellikle ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti zamanla vergileme alanında bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Bu noktada, vergi oranlarındaki, gelirlerindeki ve yükündeki değişim seyirleri vergi rekabetinin etkileri noktasında birer yol gösterici durumundadırlar.

#### 3.3.1. Vergi Gelirlerindeki Değişim

Kamu gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan vergi, kişilerin gelirinden, servetinden ve harcamalarından; kurumların gelirlerinden alınmaktadır. Vergilerin belli kıstaslara göre birçok açıdan sınıflandırmasının yapıldığı görülmektedir. Gelir, servet ve gider vergileri; dolaylı dolaysız vergiler belli kıstaslar esas alınarak sınıflandırılmaktadır. Gelir, kurumlar, veraset ve intikal, motorlu taşıtlar vergisi vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilere; mal ve hizmetlerden alınan vergiler (katma değer, özel tüketim, damga vergisi gibi) ve dış ticaretten alınan vergiler de dolaylı vergilere örnek olarak verilebilir. Vergileme alanında küresel eğilimlerden biri olan dolaylı vergilerdeki artış ve dolaysız vergilerdeki azalış olgusu Türk vergi sisteminde de yaşanmaktadır. Bu durum, Türkiye'deki dolaysız ve dolaylı vergi ayırımına göre toplam vergi gelirlerinin bileşiminden de görülmektedir. Özellikle 1985 yılında KDV'nin de yürürlüğe girmesiyle birlikte dolaylı vergilerin payı yükselişe geçerek toplam vergi gelirleri içindeki payı %53 olmuştur. 2010 yılında %67 olup, 2015 yılında ise %68 olmuştur.

---

<sup>192</sup> Yıldız, a.g.e., s.177.

**Tablo- 11 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı (1980-2015)**

Yıllar	Vergi Gelirleri Bin TL	Dolaysız Vergiler Bin TL	Dolaylı Vergiler Bin TL	Dolaysız Vergilerin Payı (%)	Dolaylı Vergilerin Payı (%)
1980	750	471	279	63	37
1981	1.190	709	481	60	40
1982	1.305	777	528	60	40
1983	1.934	1.108	827	57	43
1984	2.372	1.356	1.016	57	43
1985	3.829	1.796	2.033	47	53
1986	5.972	3.106	2.866	52	48
1987	9.051	4.492	4.559	50	50
1988	14.232	7.066	7.166	50	50
1989	25.550	13.645	11.905	53	47
1990	45.400	23.657	21.743	52	48
1991	78.643	41.094	37.549	52	48
1992	141.602	71.392	70.210	50	50
1993	264.273	128.324	135.949	49	51
1994	587.760	283.733	304.027	48	52
1995	1.084.351	441.787	642.563	41	59
1996	2.244.094	884.067	1.360.026	39	61
1997	4.745.484	1.931.969	2.813.515	41	59
1998	9.228.596	4.302.829	4.925.767	47	53
1999	14.802.280	6.715.638	8.086.642	41	55
2000	26.503.698	10.849.962	15.653.737	45	59
2001	39.735.928	16.058.049	23.677.879	34	66
2002	59.631.868	20.060.525	39.571.343	34	66
2003	84.316.169	27.780.138	56.536.031	33	67
2004	101.038.904	31.147.157	69.891.747	31	69
2005	131.948.778	43.081.460	88.867.318	33	67
2006	151.271.701	47.334.572	103.937.129	31	69
2007	171.094.564	57.472.183	113.622.381	34	66
2008	189.980.827	67.240.001	122.740.826	35	65
2009	196.313.308	71.479.105	124.834.203	36	64
2010	235.714.637	77.597.893	158.116.744	33	67
2011	284.940.017	98.558.732	171.098.466	28	69
2012	317.218.619	120.089.244	189.980.827	26	67
2013	367.517.727	148.237.974	196.313.308	24	68
2014	401.683.956	182.577.918	235.714.637	22	67
2015	464.886.790	203.349.268	284.490.017	22	68

Kaynak: www.gib.gov.tr, (Erişim Tarihi: 26.04.2016)

Ülkede bulunan toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilere oranla artış göstermesi iki ana nedenden çıkabilir. Birinci neden; ekonomik faaliyetlerin yüksek bir bölümü kayıt dışı olarak kaynaklanmaktadır. Gelir ve kar payları üzerinden alınması gereken vergiler alınmadığı için dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payı yüksek çıkmaktadır. İkinci neden; KDV, özel tüketim vergisi gibi dolaylı vergilerin oranı yüksek, gelir ve kurumlar vergisi gibi gelir ve kar paylarından alınan vergilerin oranı ise düşüktür. Birinci durum, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmadığını gösterirken, ikinci durum daha çok bir maliye politikası

tercihi olarak gerçekleşmektedir.<sup>193</sup> Kayıt dışı ekonomilerinin yansımaları toplumsal çürümeden vergi kayıp ve kaçağı ile bütçe dengelerinin bozulması, rekabet eşitsizliği ile kaynak dağılımını olumsuz etkilemesi, ekonomi politikalarının oluşturulmasında istatistiksel verileri çarpıtması, çalışanların sosyal güvenlikten yoksun bırakılmaları gibi çeşitli alanlarda görülebilmektedir. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisi en önemli unsurdur. Ancak gelir vergisinin hem vergi gelirleri içinde hem de gayri safi milli hâsılaya oranı bakımından dolaysız vergilerin payı 1980 sonrası dönemde sürekli düşüş göstermiştir. Yine 1950 yılından itibaren uygulamaya konulan kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı sürekli değişikliğe uğramıştır. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payı da sürekli artmıştır.

### 3.3.2. Vergi Oranlarında Değişim

Türkiye hem OECD ülkelerinde hem de komşu ülkelerde yapılan reformlardan ve küreselleşmenin getirdiği rekabetten etkilenerek 1980'lerden günümüze kadar olan dönemde gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmiştir.

Türkiye'de kurumlar vergisi oranları hem yerli hem yabancı sermayenin yararlanabilmesi için vergi rekabeti uyarınca azalan bir seyir izlemiştir. Ayrıca vergi rekabetinin var olup olmadığının belirlenebilmesi açısından kurumlar vergisi oranlarının zaman içerisindeki gelişim seyri önemli bir yol göstericidir. Çünkü kurumlar vergisi oranları bu konuda ulaşılabildiği en kolay ölçü aracıdır ve ülkeler arasında karşılaştırma yapılabilmesi bakımından kolaylıklar sağlayabilmektedir.<sup>194</sup> Yabancı sermayeyi teşvik amacıyla şu an uygulanan oran %20'dir. Türkiye'de 1990'lı yıllardan günümüze kadar uygulanmış kurumlar vergisi oranlarını aşağıdaki tabloda görmek mümkündür.

<sup>193</sup> Niyazi Özperhiz, "Türkiye'de Dolaylı Vergi Yükü Gerçekten Çok Mu Yüksek?", *Vergi Dünyası*, 2008, Sayı:327, s.95.

<sup>194</sup> İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, "Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2005, Sayı:202, s.136.

**Tablo- 12 Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)**

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1995	% 25	2006	% 20
1996	% 25	2007	% 20
1997	% 25	2008	% 20
1998	% 25	2009	% 20
1999	% 30	2010	% 20
2000	% 30	2011	% 20
2001	% 30	2012	% 20
2002	% 30	2013	% 20
2003	% 30	2014	% 20
2004	% 33	2015	% 20
2005	% 30	2016	% 20

**Kaynak:** www.vergidegundem.com.tr, (Erişim Tarihi: 29.04.2016)

Tabloda 1995'li yıllarda KVK'nın öngördüğü oran %25'dir. Ancak kanunun çok sayıda istisna, indirim ve muafıklar içermesi nedeniyle vergi hasılatı düşük seviyelerde gerçekleşmiş, aslında vergi oranı uygulamada %20-25'lere düşmüştür. 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin etkilerinin azaltılması ve vergi gelirlerinin artırılması için 5 Nisan kararları alınmıştır. Ancak bu dönemde vergi oranlarının düşürüldüğü görülse de çıkarılan ek vergilerin etkisiyle mükellef üzerindeki vergi yükü hissedilir biçimde artmıştır. 1995-1998 yılları arasında kurumlar vergisi oranı %25'e indirilmiş; ancak, kurumların halka açık ya da kapalı olmalarına göre %10 veya %20 stopaj alınmaya başlamıştır. 1999 yılı kazançlarına uygulanmaya başlamak üzere oran %30 olarak belirlenmiş ve asgari kurumlar vergisi uygulaması kaldırılmıştır. Ayrıca 1999 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere yeni bir uygulama olarak geçici vergi sisteme getirilmiştir. 2005 yılında kurum kazançlarına %30'luk bir oran uygulandıktan sonra ilave olarak hesaplanan vergi üzerinden ayrıca %10 fon kesintisi yapılarak gerçek vergi oranı %33'e çıkarılmıştır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile vergi oranının %20 olması öngörülmüştür. Böylelikle de yerli ve yabancı yatırımların teşvikinin sağlanması ve küresel rekabette avantajlı duruma gelinebilmesi için bir adım atılmıştır.<sup>195</sup>

Kurumlar vergisi indirimleri yanında gelir vergisi oranlarında da indirimlere gidilmiş, böylelikle yabancı sermayenin önü açılarak vergisel düzenlemelere ağırlık vermeye başlanmıştır.<sup>196</sup> Dünyada olabildiğince artan sermaye çekme yarışı içerisinde, rekabet edebilir bir duruma gelebilmek için, Türkiye kurumlar vergisi ve

<sup>195</sup> Ramazan Armağan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2007, Cilt:12, Sayı:3, s.233-234.

<sup>196</sup> Yunus Demirli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Bir Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Ankara, 2011, s.45.

gelir vergisi oranlarında önemli indirimlere gitmiş, küresel sermaye hareketlerine uyum amacıyla getirilen bu değişiklikler son dönemdeki doğrudan yabancı sermaye girişlerine de katkısı olmuştur. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Türkiye sermayeyi kendi sınırlarına çekebilmek için kurum kazancı üzerindeki vergi oranlarını azaltarak diğer ülkelerle vergi rekabeti içerisindedir.<sup>197</sup>

Gelir ve kurumlar vergisinde yapılan indirimler neticesinde elde edilmesi gereken vergi gelirlerinin telafisi dolaylı vergi oranlarındaki artışlarla sağlanmak istenmiştir. Uluslararası ticarete dolaysız vergileri dolaylı vergiler lehine artırmak yatırımları çekmede etkili olmaz. Dolaysız vergileri az olan ülkeler, yatırımları kendilerine yöneltme açısından avantajlıdır. Uluslararası sermaye, geliri az oranlarda vergileyen ya da daha cazip ülkelere yönelebilir. Dolaylı vergilerin az olmasının dış ticarete, bu vergilerin ihraçta geri verilmesinden dolayı küçük bir etkiye sahiptir. Dolaylı vergileri az olan ülkeler yalnızca ülkeye gelen turistlerin veya sınıra yakın ikamet edenlerin alışverişlerinde avantaj elde edebilirler. Çünkü sınıra yakın ikamet edenler komşu ülkede vergi az olduğundan fiyat ucuz ise, bu ürünü komşu ülkeden satın alabilir. Örneğin, dolaylı vergi oranlarının az olduğu Lüksemburg'da benzin, tütün, alkollü içecekler komşu ülkelere göre daha avantajlı fiyatlarla satıldığından, Belçika, Almanya gibi komşu ülkelerde oturanlar bu ürünleri Lüksemburg'dan almayı tercih edebilmektedir.<sup>198</sup>

Bir ülkenin kalkınmasında doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının oranı oldukça önem arz etmektedir.

### 3.3.3. Vergi Yükünde Değişim

Küreselleşme süreciyle birlikte vergi yükü, sermaye gibi hareketli olan üretim faktörlerinden, iş gücü gibi daha az akışkan olan üretim faktörlerine doğru kaymaktadır. Sermayenin aksine emek faktörünün eğilimi düşüktür. Emek faktörü başka bir vergileme alanına hareket etmek istese bile, bunu çok kolay bir şekilde yapamamaktadır. Çünkü göç kanunları emeğin eğilimini sınırlamaktadır. Bundan dolayı da vergileme için daha kolay bir şekilde hedef alınabilmektedir.<sup>199</sup>

Ülkemizde son yıllarda ücretler üzerindeki vergi yükü sürekli artış gösterirken, finansal kazançlar üzerindeki vergi yükü istikrarlı bir düşüş göstermiştir.

<sup>197</sup> Rukiye Gök, "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, 2011, Sayı:357, s.163.

<sup>198</sup> Nurettin Bilici, "Vergi Yükü Sorunu ve Ekonomik Rekabet", *Vergi Dünyası*, 2003, Sayı:263, s.155.

<sup>199</sup> Günaydın ve Benk, a.g.m., s.161.



Vergi yükü daha çok ücretliler üzerinde kalmış ve vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek arttırılmıştır.<sup>200</sup>

Türkiye’de özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde, verginin konusu çok dar tutulduğundan, başta ücretler olmak üzere vergiye tabi kesimin vergi yükü giderek artmıştır. 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.<sup>201</sup>

Bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının devlet tarafından vergi ve diğer adlar altında alındığını ifade eden vergi yükü kavramı bir ülke kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden biridir. Vergi yükü, verginin gelire oranıdır. Yani gelirin vergi olarak ödenen kısmıdır ve ödenmesi gereken bir yük teşkil eder.<sup>202</sup> Gelir üzerinden alınan vergilerde, vergi konusunun çok dar tutulması, gelir unsurlarının muafiyet, istisna ve indirimlerle daha da darlaştırılması ve tam ve dar mükellefiyeti belirleyen koşullardaki mevcut boşluklar, Türkiye’yi haksız vergi rekabetine açık hale getirmektedir. Belirtilen konulardaki mevzuat boşlukları, önemli bir kısım vergi matrahının hiç vergiye tabi tutulmadan diğer ülkelere kaymasına neden olabilir. Sermaye piyasasındaki hareketliliği de kapsayacak şekilde uluslararası düzenlemelerin yapılması gereklidir.<sup>203</sup>

Ekonomik büyüme ekseninde sermaye birikimini artırmak için vergiye tabi kazanç ve iratların kapsamı dar tutularak, gelir dağılımı açısından negatif etkiler yaratan dolaylı vergi yükünün daha fazla olduğu bir yapı oluşmaktadır. Böylelikle de gelir ve servet üzerinden elde edilen vergilerin payı tüketim üzerinden elde edilen vergilerin ardında kalmaktadır. Küreselleşme ile ortaya çıkan vergi rekabeti olgusu, dolaylı vergi yükünün artışının en önemli nedenlerinden biri olmakta ve her geçen gün dolaylı vergilerin payını artırmaktadır.<sup>204</sup>

Vergi yükünün sermaye gibi hareketli üretim faktörlerinden emek gibi daha az hareketli üretim faktörlerine ve dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kayması vergi rekabetinin etkisidir.

---

<sup>200</sup> Yıldız, a.g.e., s.180.

<sup>201</sup> Öncel ve Öncel, a.g.m., s.19.

<sup>202</sup> S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.92.

<sup>203</sup> Öncel ve Öncel, a.g.m., s.21.

<sup>204</sup> Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2007, Cilt:21, Sayı:2, s.113.

### 3.4. TÜRKİYE'DE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI

Küreselleşme sürecinde yaşanan ülkeler arası iktisadi entegrasyon, ekonomik ilerleme gayretindeki Türkiye'yi de etkisi altına almış ve vergilemeyle ilgili meydana gelen rekabet Türkiye'yi de etkilemiştir.

OECD'nin yapmış olduğu çalışmalarından olan 2000 yılı raporunda, üye ülkelere ait tercihli rejimler listesinde Türkiye'den iki uygulama yer almıştır. Bunlardan biri İstanbul kıyı bankacılığı rejimi diğeri de serbest bölge uygulamalarıdır. Bu liste yayınlandıktan sonra, Türkiye tercihli vergi rejimi uygulamaları ile ilgili birtakım düzenlemelere gitmiştir.<sup>205</sup> Bu nedenle iki uygulamaya da yer verilmiştir.

#### 3.4.1. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, devletin siyasi sınırlarında olmasıyla birlikte, vergi ödeme bakımından o devletin gümrük sınırlarına kabul edilmeyen bölgelerdir. O ülkede uygulamada olan dış ticaretle diğer mali ve ekonomik alanlara dair devlet düzenlemelerinin yok sayıldığı ya da sınırlı bir geçerliliği olan ve iktisadi işlemlerin ülkenin geri kalanına nazaran daha çok özendirildiği bölgelerdir. Aynı zamanda serbest bölgeler; herhangi bir malın, ithal resim ve vergileri bakımından gümrük bölgesi dışında kabul edildiği ve sıradan gümrük denetimlerinin yapılmadığı devletin topraklarının bir parçası şeklinde ifade edilmektedir.<sup>206</sup>

Serbest bölgelerin, ihracatı artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, istihdamı artırma, döviz kazancını arttırarak ödemeler dengesinin açığı kapatmak, transit taşıma ve diğer liman faaliyetlerini kolaylaştırma, ithalatın doğrudan zamanında ve daha düşük maliyetle gerçekleştirilmesi ve bu suretle ülke ekonomisinin gelişimine katkıda bulunma gibi oldukça önemli etkileri vardır. Yanı sıra, serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların rekabet anlamında diğer firmalara karşı açıkça üstünlük sağlamaları, sosyal yapının bozulması, ücret eşitsizliğinin artması, tekelleşme, yatırımların istenilen alanların dışına kayması ve belki de en önemlisi yeraltı ekonomisinin ve vergi kaçakçılığının artması gibi arzu edilmesi mümkün olmayan olumsuz etkilerinin de bulunduğu düşünülmektedir.<sup>207</sup>

Serbest bölgelerin, kimi ülkeler tarafından neredeyse tamamen vergiden arındırılmış bir yapıya büründürülmüş olması, ülkenin tamamına yakın bir

<sup>205</sup> Öz, a.g.m., s.318.

<sup>206</sup> Organ, a.g.m., s.156.

<sup>207</sup> Ayhan Orhan, "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2003, s.117-131.

bölümünün serbest bölge statüsüne kavuşturulmuş olması gerekmektedir. Söz konusu bölgelerin ülkenin ihracatını artırıcı faaliyetlerden daha ziyade mükelleflerin, vergi matrahını azaltıcı yönde hileli yollara başvurarak daha az vergi ödeme, örtülü kazanç dağıtımını yapma ve transfer fiyatlaması konusundaki ilkeleri kötüye kullanma sureti ile ödenecek vergiden tasarruf etme gibi kişisel çıkarların ön planda tutulması bu tür bölgelere sahip olmayan ülkeler açısından haksız rekabete yol açmaktadır. Bunun sonucu olarak da akışkan bir yapıya sahip olan sermayenin yönü değişmekte, bu da dünya ekonomisinin yönünün plansız bir seyir izlemesine neden olmaktadır.<sup>208</sup>

Türkiye’de ilk kez 1987 yılında Mersin ve Antalya’da hizmete giren serbest bölgelerin sayısı giderek artarak 19’a çıkmıştır. Ülkemizdeki serbest bölgeler sahip oldukları vergisel teşvikler nedeni ile zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak kabul edilmektedirler. OECD’nin belirlediği tercihli vergi rejiminin unsurlarını taşımaktadırlar. Nitekim OECD’nin yayınladığı potansiyel zararlı vergi rekabeti listesinde Türkiye’de bulunan serbest bölgeler de yer almaktadır. Ülkemizde serbest bölgeler her ne kadar istedikleri hedefleri gerçekleştiremedilerse de haksız rekabet yapan ortama zemin çıkarmaktadır.

### 3.4.2. İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi

Ülkemizde serbest bölge ve kıyı bankacılığı çoğunlukla aynı anlamli şekilde kabul edilmektedir. Bankacılık uygulamaları mutlaka serbest bölge sınırlarında olacak gibi bir kuraldan söz edilemez, ancak serbest bölge bankacılığının klasik bankacılıktan kıyı bankacılığına geçiş olduğu kabul edilebilir.<sup>209</sup>

27.02.1991 tarih ve 20799 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Bölgesi oluşturulmuştur. 20799 sayılı İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkez Yönetmeliğine göre; Bölge faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olduğu, kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuata da tabi olmadığı belirtilmiştir. Bankaların, bölge faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre teşviki halinde de gelir ve kurumlar vergisi ödemeyecekleri ifade edilmiştir. Türkiye’de tam mükellefiyet esasında faaliyet yürüten bir Türk bankası veya yabancı bir banka, Atatürk Havalimanı off-shore merkezinde bir banka kurmak ya da kurulu

<sup>208</sup> Nurettin Bilici, “Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları”, *E Yaklaşım*, 2004, Sayı:11, s.166.

<sup>209</sup> Çiğdem Tiryaki, *Kıyı Bankacılığı*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü, 1990, s.12.

bir bankaya ortak olmak suretiyle faaliyette bulunduğunda, yasal düzenlemeler gereği, bu faaliyetleri sonucu elde edeceği kazançlar her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf olacaktır.<sup>210</sup>

Türkiye’de faaliyet gösteren bankaların, kıyı bölgelerinde şube açmak ve bu şubelerde çalışabilmeleri için;

- Yerinde gerçekleştirilecek denetimlerde her türlü bilgi ve belgenin hazır halde olacağı,
- Kıyı bankacılığı bölgesindeki iştiraklerin alacaklı ve borçlularına dair bilgilerin gerekli görüldüğünde banka tarafından sunulacağı,
- Kıyı bankacılığı bölgeleri de dâhil yurtdışındaki şubelerinde ve iştiraklerinde açılan hesapların tasarruf mevduatı sigortasına dahil olmadığı ve kıyı bankacılığı bölgelerindeki şube ve iştiraklerine dair bilgileri ifade eden açıklamaların şubelerinin görülebilir bir noktada net bir şekilde asılacağı halinde gerçekleştirilebilecektir.<sup>211</sup>

Fonksiyonel merkezler ise uluslararası para ve sermaye piyasalarının önemli derecelerini oluşturan, mevduat toplama ve kredi verme gibi tüm bankacılık işlemlerinin yapıldığı merkezlerdir.<sup>212</sup> Türkiye’de kıyı bankacılığı sadece kayıt merkezi olarak faaliyette bulunulmasına izin verilmektedir. Ülkemizde kıyı bankacılığı ile ilgili düzenleme yapılırken körfez krizinin belirmesi, ülkemizin bölgeye yakın olması ve savaş nedeniyle bölgedeki siyasi istikrarın bozulması kıyı bankacılığının gelişmemesine neden gösterilmiştir.

Mali krizin olduğu 1994 yılında paniği önlemek ve istikrarı sağlamak için halen devam etmesine rağmen, kısa süreli bir tedbir olarak %100 devlet güvencesi sağlandı. Ancak bilindiği gibi off-shore bankacılık diğer bir deyişle kıyı bankacılığı ülke hudutları dışında gerçekleştirilen bir bankacılık olduğu için güvence kapsamına dahil edilmemiştir. Bu kapsamda beş banka Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiştir. Böylesi bir riskle karşı karşıya olan ve buna rağmen daha fazla kazanma temennisiyle off-shore hesaplarına para yatıran kişiler, bu bankaların batması ve fona devredilmesi sonucunda birden mağdur pozisyonuna düşmüştür.<sup>213</sup>

<sup>210</sup> Ali Cimat ve Mahir Taş, “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Raporu*, 2002, Sayı:61, s.79.

<sup>211</sup> Öz, a.g.m., s.316.

<sup>212</sup> Tiryaki, a.g.e., s.3-4.

<sup>213</sup> Ali Cimat ve Mahir Taş, “Türkiye’de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Mevzuat Dergisi*, 2004, Sayı:80, s.2-3.

Bu amaçla Türkiye’de çok kısa sürmesine rağmen istenilen verim alınmadığı için fona devredilerek kapatılmıştır.

### 3.4.3. Washington Konsensüsü Geçiş Politikaları

Ekonomide köklü dönüşümleri amaçlayan geniş kapsamlı bir istikrar programı 1980’li yılların başında hazırlanmış ve 24 Ocak 1980 tarihinde yürürlüğe konmuştur. Böylece ithal ikamesi stratejisi terkedilmiş, ihracata ağırlık ve öncelik veren bir sanayileşme modeli benimsenmiştir. Bu tarihi kararlar, Cumhuriyet dönemi boyunca uygulanan iktisat politikalarının esasları bakımından yeni bir dönem ve yeni bir ekonomik anlayışın başlangıcı olarak sayılmıştır.<sup>214</sup> Bu kararlar doğrultusunda devletin ekonomideki payını küçülten önlemler alınmış, dış ticaret serbestleştirilmiş, yabancı sermaye yatırımları teşvik edilmiş, kar transferlerine kolaylık sağlanmış, ithalat kademeli olarak rahatlatılmış, İhracat; vergi iadesi, düşük faizli kredi, imalatçı ihracatçılara ithal girdide gümrük muafiyeti, sektörlere göre farklılaşan teşvik sistemi ile teşvik edilmiştir.

Gerçekleştirilen reform politikaları, piyasa mekanizmalarına giderek daha fazla ağırlık verilmesi şeklinde bir hedef belirlemiştir. Dış ticaret liberalizasyonu özellikle 1983 yılından sonra artan bir hızla sürdürülürken, 1980’li yılların sonunda kambiyo rejimi de serbestleştirilmiştir. 1982 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe konularak finans piyasalarında yeniden yapılanma sağlanmaya çalışılmıştır. Kanunla, tasarrufların menkul değerlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin katılımını sağlamak amaçlanmıştır.<sup>215</sup> 3 Ocak 1986 tarihinde İstanbul Menkul Kıymetler Borsası faaliyete geçmiştir. 1989 tarihinde ise 32 sayılı kararla yapılan değişiklik sonucu Türkiye’de Türk parası ve ödemeyi sağlayan belgelerle her türlü dövizin ithali serbest bırakılmıştır.

1980’li yıllar yüksek enflasyon içinde dalgalı, istikrarsız büyümenin ve dış ticarete ve mali piyasalarda serbestleşme çabalarının sürdüğü yıllar olmuş, devletin sanayileşmeye olan katkıları azalmıştır. Buna karşılık devletin ekonomideki rolünde küçülme olmamış, tam aksine kamu kesimi normal gelirlere ek olarak yoğun biçimde iç ve dış borçlanmaya başvurarak ekonomiden kaynak kullanımını arttırmıştır.<sup>216</sup>

<sup>214</sup> Ayşe Meral Uzun, Washington Konsensüsü Çerçevesinde Dünya Ekonomisine Yeniden Yapılanma Süreci ve Türkiye Ekonomisine Etkileri, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2003, s.192 (*Yayımlanmamış Doktora Tezi*).

<sup>215</sup> Uzun, a.g.m., s.192.

<sup>216</sup> Uzun, a.g.m., s.193.

### 3.5. TÜRKİYE'DE VERGİ REKABETİ SORUNUNA KARŞI GELİŞTİRİLEBİLECEK UYGULAMALAR

Ekonomik ve siyasi entegrasyon hedefi göz önünde bulundurulduğunda, AB içindeki üye devletlerin rekabet ortamında politik alanlara kayması işbirliği anlayışıyla çelişmekte, doğru bütünleşmeyle gerçekleştirmeye dair önemli problemlere sebep vermektedir. Bu sebeple, AB'nin vergi rekabetinin önüne geçme girişimi yalnızca bu husus değerlendirildiğinde bile anlamlı hale gelmektedir.

OECD girişimi, vergi rekabetinin önüne geçmeyle ilgili ilk uluslararası inisiyatif olduğu için önemlidir. Bu karşıtlıklar, girişimi onaylamayan çok sayıda argümanın meydana gelmesine olanak tanımakta ve girişiminin meşruluk temelinden uzaklığını gözler önüne sermektedir.

#### 3.5.1. Vergi Rekabeti ile Tekel Piyasası Arasındaki İlişki

Türkiye'de vergi rekabeti sorununa karşı geliştirilebilecek uygulamanın başında gelen vergi rekabeti ile tekel piyasası arasındaki ilişkiye baktığımızda, rekabet ortamındaki vergi uygulamalarının kaldırılması, liberallerin oluşturduğu fikirlerin etkili bir şekilde ters düşmesine sebep olmaktadır. Çünkü liberal söylemin kurucusu olan Adam Smith, ünlü eseri olan Milletlerin Zenginliğinde rekabet açısından büyük sorunlar oluşturmakta onu adeta "görünmez el" diye vurgu yapmaktadır. "Smith'e göre rekabet, piyasa ekonomisinde benzersiz bir işleve sahiptir ve rekabetin bütün türleri faydalıdır."<sup>217</sup>

Tekelci yapı, topluma yüksek vergi koyarak maliyetlere bakılmaksızın faaliyetlerini yükseltme eğilimindedir. Bu nedenle, ülkenin insanlığa vergi ortamında yüklediği vergileri hafifletmesi piyasa etkinliğini yükseltici etkidir. Piyasada bulunan tekeller fiyatları artırıyorsa bu kamu için kötüdür de halk tarafından seçilen hükümetlerin bunu vergiler aracılığıyla yapması neden kötü değildir? Bunun mantıklı bir izahatı bulunur mu?

Vergi rekabetine ekonomik açıdan baktığımızda, tekelci durumunu düşürmesi açısından farklı bir durum üstlenmiştir. Bu durumdan ötürü vergi rekabetinden endişelenen aslında bürokratlar ve memurlardır.<sup>218</sup>

<sup>217</sup> Adam Smith, *Ulusların Zenginliği*, (Çev.) Ayşe Yunus ve Mehmet Bakırcı, Alan Yayıncılık, 1985, s.164-165.

<sup>218</sup> Michael Edwards ve Gita Şen, "NGOS, Social Change and the Transformation of Human Relationships: A 21st-Century Civic Agenda", *Third World Quarterly*, 2000, Volume 21, No:4, s.5.

### 3.5.2. Vergi İndirimlerinin Vergi Uyumu Arasındaki İlişkisi

Vergi rekabetinde OECD'nin kamu maliyesi açısından bakıldığında gevşek davranması sonucu vergi psikolojisi bakımından da ortaya çıkarmak gerekir. Literatüre baktığımızda ise, mükelleflerin vergiye karşı isteklilerin uyumunu göstermede düşük oranlı vergilerin daha etkili olduğu görülmektedir. Bu bakımdan, yüksek oranlı vergilerin kayıt dışılığa kayması bir çeşit ikame etkisi oluşturacağı ve bunun vergi kazançlarında ciddi yitkiler oluşturacağı planlanırken, OECD'nin benzer uyumu düşük oranlı vergiler için ön plana atılması bir hayli tuhaftır. Vergi indirimleri kişilerin vergilere karşı psikolojik durumları ve gösterdikleri davranışların ortaya çıkarılmasında önemli bir yere sahiptir. Bu duruma göre, vergi oranlarının azalması beyan problemi sağlamakta ve vergi tabanının büyümesine geniş yer vermektedir.<sup>219</sup> Bu açıdan vergi indirimlerinin vergi uyumu arasındaki psikolojik durum bir nevi oranı dengelemek ve düşmesine sebep olmaktadır.

---

<sup>219</sup> James Alm, Betery Jakson ve Michael Mckee, "Estimating the Determinant of Taxpayer Compliance With Experimental Data", *National Tax Journal*, 1992, Volume XLV, No:1, s.107-114.

## SONUÇ

Bu çalışmada küreselleşen ekonomide Türkiye'nin vergi rekabetine ilişkin sorunları ele alınarak uygulanan vergi politikalarının çözümlenmesi, küresel süreçte karşılaşılan rekabetçi ve zorlayıcı durumlar karşısında geliştirilebilecek politikalara katkı sunulması amaçlanmaktadır.

Küreselleşen vergi rekabeti ile birlikte ülkelerin uyguladığı rekabet politikalarının bir kısmı olumlu sonuçlar doğururken diğer ülkelerde bu rekabet politikaları tam tersi bir sonuç verebilmektedir. Bilindiği üzere ticaretin serbestleşmesi ile başlayan vergi rekabeti politikaları, finansal serbestleşme ile birlikte vergi sistemi arasında yerini almıştır. Küreselleşmenin sonucu olan bütünleşme ile finansman aracı olan vergi, uluslararası bir boyut kazanmıştır. Vergi rekabeti sürecinde meydana gelen teoriler, varsayımları ve şekil farklılıkları sebebiyle farklılık göstermekte ve adet olarak yüksek miktarda ifade edilen oldukça geniş bir yelpaze içermektedir. Küreselleşme olgusunun dışında kalmak ya da uyguladığı avantajlardan yararlanmamak durumunda herhangi bir seçeneği bulunmayan ülkelerin, küreselleşmenin karşısına çıkardığı sorunlara hem ulusal hem de uluslararası iş birlikleri çerçevesinde çözüm bulma zorunluluğu bulunmaktadır.

Türkiye'nin vergi alanındaki yapısına baktığımızda; vergi yükündeki üretim faktörlerinin dolaysız vergiden dolayı vergiye doğru gitmekte olduğu anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda sosyal güvenlik kesintilerinin arttığı, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttığı ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaldığı görülmektedir. Bu göstergeler Türkiye'nin vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilendiğini göstermektedir. Her ne kadar dolaylı vergilerin payının OECD ortalamasının üzerinde artması ve vergi yükünün üretim faktörüne kayması olumsuz yönden vergi adaletini zedelese de bu göstergeleri tam tersine çevirdiğimizde vergi rekabetinde olumlu yönde gelişmelerin yaşandığı görülecektir. Sermaye hareketliliğinin artması üretim faktörünün vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanma olanağını yükseltmiştir. Bu sonuç ülkeler arasında vergiden dolayı bir rekabet durumunun ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Kamu hizmetlerinin finansmanı konusunda vergiler, ülkeler için önemli bir gelir kaynağını oluşturmakla birlikte küreselleşme vergi gelirlerinin de yok olmasına neden olarak ülkelerin kısaca girmesine sebep olmaktadır. Neo-klasik yaklaşım ülkelerin piyasalar üzerindeki müdahale etkisini daraltarak özellikle sermayedeki



vergilerin düşürülmesi konusunda zorunluluk getirerek, devletin elde edeceği vergideki gelirlerin giderek azalmasına yol açması küreselleşmenin vergi gelirlerinde azalmaya neden olan etkilerinden biridir. Türkiye son on beş yıl öncesinde kıyı bankacılığı hakkında zararlı vergi rekabeti uygulamaları yaptığı gerekçesiyle OECD tarafından kara listeye alınmıştı. Daha sonra ülkemizde gelir ve kurumlar vergisi üzerinde yapılan mevzuat değişiklikleri ve yabancı sermayeyi teşvik eden vergi istisnaları da aktif olarak vergi rekabeti uygulandığını göstermektedir.

Doğrudan yabancı sermayeye bakıldığında vergi rekabetinde uluslararası yatırımları ülkemize çekme konusunda ne derece önem arz ettiği halen literatürde bir kesinlik kazanmış değildir. Ekonomik ve siyasi yönden istikrar sağlayamamış, yatırım seviyesi kötü olan bir ülke her ne kadar yabancı yatırımların ülkeye gelmesini çabalasa da ülke refahını sağlayamadan, istikrarı yükseltemeden ve vergi teşviklerini desteklemeden bu duruma çözüm bulunacağı düşünülmemelidir.

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler gerek uluslararası yatırımları gerekse uluslararası ticareti kendi sınırları içerisine çekmek için rekabet ortamında vergi oran indirimleri ile vergi muafiyet ve istisnalarını araç olarak kullanarak vergi rekabetini oluşturmuşlardır. Ayrıca Türkiye ekonomisine dair kıyı bankacılığı rejimi, serbest bölge uygulamaları ve yabancı sermaye için uygulanan vergi kanunlarındaki teşvikler de bu rekabetin uygulandığını göstermektedir.

Vergi rekabeti teorisinin başlangıç noktasını oluşturan Tiebout teorisi Türkiye açısından değerlendirildiğinde pek bir verim sağlayamamaktadır. Çünkü teorisinin varsayımlarından seçim yapacaklar yereldeki vergilerle gelir ve harcama yapılarına dair bütün bilgiye ulaşma imkânına sahip olurken, Türkiye’de bu durum siyasi sebeplerden dolayı yeterince etkin olmayıp kanunların öngördüğü sınırlar çerçevesinde belirlenmektedir.

Türkiye’nin vergi rekabetindeki sorunlarına genel olarak baktığımızda; kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınamadığını söyleyebiliriz. Vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payının büyük olması da ülkeler arasında gelişmişlik göstergesidir. Gelişmiş ülkelerde bu oran %90’ların üzerinde iken gelişmekte olan ülkelerde bu oran %70’lerin altında gerçekleşmiştir. Türkiye’de ise bu oran %69 seviyesinde gerçekleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde bu oranın düşüklüğü, kayıt dışılığın önemli bir problem olduğunu göstermektedir. Türkiye’nin rekabetçi vergi politikaları izlemesi son derece akla uygundur. Ancak bu iddianın daha somut bir biçimde ortaya konulması gerektiği düşünülürse, öncelikle hangi ülkelerin Türkiye açısından rakip olduğu belirlenmelidir.

Ayrıca küresel vergi sorunlarının öncelikle sürecin gelişimine bağlı olarak ortaya çıktığı, tüm ulusal ekonomileri etkileme potansiyeli taşıdığı, birbirlerini yeniden üretebildikleri takdirde küreselleşme sürecinin gelişimi üzerinde potansiyel riskler oluşturdukları söylenebilmektedir. Günümüzde ise vergi rekabeti, zararlı vergi rekabeti adı altında bu sorunlardan sayılmakta ve engellenmeye çalışılmaktadır. Oysa bu çalışmada vergi rekabetinin sorun olma özelliği tamamen görecelidir. Bu nedenle vergi rekabeti, diğer vergi sorunlarından farklı olarak taşıdığı fırsat ve risklerin belirsizlikler içermesi nedeniyle sorun olarak ele alınmalıdır.

Literatür incelendiğinde, vergi rekabetinde gereken sonuca varmanın çok sayıda farklı yöntemi bulunmaktadır. Günümüzde vergi yükünün karşılaştırmalı olarak hafifletilmesi amacıyla kullanılan oran indirimleri başta olmak üzere serbest bölgeler ve vergi tatili uygulamaları ile daha özgü karaktere sahip olan ikili gelir vergisi uygulamaları ve istisna ve muafiyet gibi her türden yatırım teşvikleri en çok kullanılan yöntemlerdendir. Ayrıca ülkeler, vergi rekabeti ortamında yabancı firmaları çekmek amacıyla farklı türden ve çok sayıda teşvik aracı da geliştirebilmektedir. Son yıllarda gündeme gelen sosyal damping uygulamaları bu türden teşvik araçlarına örnek gösterilmektedir.

Sonuç itibarıyla yabancı sermaye yatırımlarını ülkemize getirmek için vergisel dönüşümlerin daha küresel bazda bütün ülkelerdeki teşvik için gerekli düzenlemelerin aynı şekilde yapılması, yatırımların bütün ülkelerde az vergilendirilmesi daha faydalı ve verimli olacaktır. Çünkü ülkelerin vergi yapısı ve vergi politikası alanlarında bir dönüşüm yaşandığı gerçektir. Küresel boyut kazanan bu dönüşümler ise bütün ülkeleri vergisel sorunlara karşı uluslararası işbirliği yapmaya mecbur tutmaktadır. Küreselleşen ekonomide vergi rekabetine yönelik yapılan çalışmalarda alınması gereken başlıca önlemler olarak; ekonomik konjonktüre uygun esneklikte, siyasi alanda kalıcı politikalara yer verilerek bütün alanda istikrarın sağlanması, vergi sisteminde sürekli mevzuat değişikliklerine gidilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, vergi sisteminde yapılacak olan gerekli düzenlemelerle vergi idarelerinin doğrudan yabancı sermaye ve portföy yatırımlarını ülkeye çekebilecek durumda yapılandırılması, hizmet seviyesinin yükseltilerek kaliteli bir şekilde devam edilmesi, sıkıntılı olan bürokratik engellerin azaltılması, teknolojik imkanlardan istifade edilerek modernleşen şartlara uyum sağlanması, bilgiye ve yabancı dile ehemmiyetin artırılarak yerinde personelin istihdam edilmesi, vergi kaçakçılığını azaltacak ve kaybın önlenmesi için azami ölçüde dikkat edilerek vergi idarelerinin tam teşekküllü bir şekilde donatılması sağlanmalıdır.

Bu bakımdan Türkiye, vergi rekabetinin vergileme alanında meydana getirebileceği olası zararlı etkileri tamamen ortadan kaldırmayı, yerli sermayeyi de koruyacak şekilde vergi sisteminde adil bir düzenleme getirilmesi gerekmektedir. Uluslararası anlaşmaların devam edilerek tanıtım, ar-ge çalışmaları, inovasyon, kültürel ve teknolojik alanda özendirici teşvikler geliştirilmelidir. Ulusal boyutta vergi gelirlerinde oluşabilecek azalmalara karşı kaynak kullanımı gibi önlemlere başvurulmalıdır. Belirli sektörel vergi avantajları mevzuata dahil edilerek yatırımcıyı amacından uzaklaştıran bir oran ve indirim mekanizması gibi vergileme alanındaki bu uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir.



## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKKAYA Şahin, Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011.

AKSOY Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

AKTAŞ Mehmet, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004.

AYDOĞAN Filiz, Küresel Medya, Beta Basım, İstanbul, 2011.

DEMİRLİ Yunus, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Bir Değerlendirme, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2011.

DURAN Mustafa, Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve İncele Dizisi, Ankara, 2003.

GÜZELCİK Ebru, Küreselleşme ve İşletmelerde Değişen Kurum İmajı, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1999.

HABLEMİTOĞLU Şengül, Küreselleşme Düşlerden Gerçeklere, Toplumsal Dönüşüm Yayınları, İstanbul, 2004.

KAZGAN Gülten, Ekonomide Dışa Açık Büyüme, Altın Yayınları, İstanbul, 1988.

KEPENEK Yakup, Ekonomik Yönleriyle Elektronik Ticaret, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.

OKTAR S. Ateş, Vergi Hukuku, 6.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

ÖZ Semih, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

PARASIZ İlker, Enflasyon Kriz ve Ayarlamalar, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

PEHLİVAN Osman ve ÖZ Ersan, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon, 2011.

SARAÇ Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları; Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

SARIBAY Ali Yaşar, Modernitenin İronisi Olarak Globalleşme, Everest Yayınları, İstanbul, 2004.

SELAMOĞLU Ahmet, Küreselleşme Sürecinde İnsan Kaynağı, TÜHİS Yayınları, İstanbul, 1998.

SEYİDOĞLU Halil, Uluslararası İktisat, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1999.

SMİTH Adam, Ulusların Zenginliği, (Çev.) Ayşe Yunus ve Mehmet Bakırcı, Alan Yayıncılık, 1985.

SOYDAN Billur Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

SÖNMEZ Sinan, Dünya Ekonomisinde Bütünleşme Hareketleri ve Türkiye, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Siyasal Yayınları, Ankara, 2004.

STİGLİTZ Joseph E., Küreselleşme Büyük Hayal Kırıklığı, Plan B Yayınları, İstanbul, 2002.

ŞENER Orhan, Kamu Ekonomisi, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998.

TİRYAKİ Çiğdem, Kıyı Bankacılığı, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü, Ankara, 1990.

ULUÇ Güliz, Küreselleşen Medya, İktidar ve Mücadele Alanı, Anahtar Yayınları, İstanbul, 2003.

YELDAN Erinç, Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, İletişim Yayınları, İstanbul, 2004.

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

## **MAKALELER**

AĞBAL Naci, Globalleşme Ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-1, Yaklaşım Dergisi, 2001, s.70.

AKDİŞ Muhammet, Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yol Açtığı Finansal Krizler ve Bu Krizleri Önlemede Kullanılabilecek Araçlar: Tobin Vergisi, Aktive Bankacılık ve Finans Dergisi, 2004, s.36-48.

AKDİŞ Muhammet, Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye: Finansal Krizler-Beklentiler, Dış Ticaret Dergisi, 2006, s.1-45.

ALM James, JAKSON Beter ve MCKEE Michael, Estimating the Determinant of Taxpayer Compliance With Experimental Data, National Tax Journal, 1992, s.107-114.

ARIKAN Zeynep ve AKDENİZ H. Ahmet, Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi, Review of Social Economic Business Studies, 2005, s.285-338.

ARMAĞAN Ramazan, Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2007, s.233-234.

ATİK Mehmet, Elektronik Para (E-Money)’nın Finans Dünyasına Etkileri ve Merkez Bankalarının Geleceği, Yaklaşım Dergisi, 2001, s.83.

AY Ahmet ve MANGIR Fatih, Uluslararası Finansal Entegrasyon Bağlamında Sermayenin Vergilendirilmesi: Tobin Vergisi, Maliye Dergisi, 2007, s.123-141.

BAKAN Sumru ve ŞENTÜRK Mehmet, Finansal Küreselleşme Ekseninde Türkiye’ye Yönelik Sermaye Hareketleri Üzerine Bir Araştırma, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Adıyaman, 2012, s.54.

BALCI A. Beyazıt, Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-II, Vergi Dünyası, 2003, s.17-22.

BALKANLI Osman, Küresel Ekonominin Belirleyici Faktörleri Üzerine, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Bursa, 2002, s.14.

BAYAR Fırat, Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Ankara, 2009, s.32.

BENK Serkan, Vergisel Teşvikler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2005, s.184.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları, E Yaklaşım, 2004, s.166.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Yükü Sorunu ve Ekonomik Rekabet, Vergi Dünyası, 2003, s.155.

BLÖCHLİGER Hansjörg ve CAMPOS Pinero, Tax Competition Between Sub Central Governments, OECD Economics Department Working Papers, 2011, s.7.

BORCK Rainald, Tax Competition and the Choice of Tax Structure in a Majority Voting Model, Journal of Urban Economics, 2003, s.174.

BORGER Bruno De ve PROOST Stef, Vertical and Horizontal Tax Competition in Transport Sector, Center for Economic Studied Energy, Transport and Environment, Working Paper, 2004, s.1.

CAN AKTAN Coşkun ve VURAL Y. İstiklal, Vergi Rekabeti, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kayseri, 2004, s.2.

CANGIR Niyazi, Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi, Yaklaşım Dergisi, 2000, s.82.

CANPOLAT Önder, E-Ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler, Sanayi ve Dış Ticaret Bakanlığı, Hukuk Müşavirliği, Ankara, 2001, s.13.

CHARLTON Andrew, Incentive Bidding for Mobile Investment: Economic Consequences and Potential Responses, OECD Development Centre Working Paper, 2003, s.17-19.

CİMAT Ali ve TAŞ Mahir, Türkiye'de ve Dünya'da Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri, Mevzuat Dergisi, 2004, s.107.

CİMAT Ali ve TAŞ Mahir, Türkiye'de ve Dünyada Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Raporu, 2002, s.79.

ÇELİKKAYA Ali, Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, 2010, s.101.

ÇEVİK Savaş, Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar, Vergi Dünyası, 2004, s.154-155.

DAVİES Ronald B. ve VOGET Johannes, Tax Competition in an Expanding European Union, The Institute for International Integration Studies Discussion Paper Series, 2009, s.12.

DEİK, Değerlenen Amerikan Dolarına Rağmen Türk Şirketlerinin Yurtdışı Yatırımları Artmaya Devam Ediyor, Vale Columbia Sürdürülebilir Uluslararası Yatırım Merkezi, 2014, s.2-3.

DEMİR Gülten, Küreselleşme Üzerine, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2001, s.75.

DEMİRBAŞ Tolga, Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2002, s.2.

DPT, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları-Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2000, s.1.

DPT, Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler, DPT- 2375, Ankara, 1995, s.1.

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT- UVS, Ankara, 2000, s.24.

EDWARDS Chris ve RUGY Veronique De International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government, Policy Analysis, No:413, 2002, s.8-9.

EDWARDS Michael ve ŞEN Gita, NGOs, Social Change and the Transformation of Human Relationships: A 21st-Century Civic Agenda, Third World Quarterly, 2000, s.5.

ENER Meliha ve DEMİRCAN Esra, Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışı ve Türkiye, Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi, Çanakkale, 2006, s.208.

ENGİN İsmail, Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu Konulu 12. Türkiye Maliye Sempozyumu, Muğla, 2002, s.180.

ENGİN İsmail, Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Ankara, 2002, s.17.

ERBAY Yusuf, Küreselleşen Dünyada Türkiye, Türk İdare Dergisi, 1998, s.297.

FİELD Thomas F., Tax Competition in Europe and America, Tax Notes, 2003, s.2045.



FLETCHER Kevin, Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR and Vietnam, IMF Working Paper, 2002, s.7.

GENÇLER Ayhan, Almanya'nın Göçmen Politikalarında Yeni Yönelişler, Kamu-İş, 2003, s.5.

GENÇLER Ayhan, Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler ve Sendikalar, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 2003, s.1.

GERŞİL Gülşen Sarı, Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri: Çok Uluslu Şirketler ve Yapıları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, İzmir, 2004, s.148.

GİRAY Filiz, Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Antalya, 2005, s.99-100.

GİRAY Filiz, Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler, Vergi Dünyası, 2004, s.175.

GÖK Rukiye, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarına Uygulanan Vergisel Teşviklerin Türkiye Özelinde Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, 2011, s.163.

GÖKBUNAR Ali Rıza, Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Manisa, 1998, s.4.

GRAZZİNİ Lisa ve PETRETTO Alessandro, Tax Competition Between Unitary and Federal Countries, Economics of Governance, 2007, s.18.

GURTNER Bruno ve CHRISTENSEN John, The Race To The Bottom: Incentives For New Investment?, Tax Justice Network, 2008, s.4.

GÜNAYDIN İhsan ve BENK Serkan, Globalleşmenin Vergi Sisteminde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri -1, Vergi Sorunları Dergisi, 2003, s.156.

GÜNAYDIN İhsan ve BENK Serkan, Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler, Vergi Dünyası, 2003, s.160.

GÜNAYDIN İhsan ve CAN Fatih, Dünyada ve Türkiye'de Ar-Ge Vergi Teşvikleri, Vergi Dünyası, 2008, s.28.

GÜNAYDIN İhsan ve ESER Levent Yahya, Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, 2005, s.136.

GÜNGÖR Feridun, Biz Flat Tax'in Neresindeyiz? Vergide Gündem, 2005, s.72.

GÜNGÖR Kamil, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası İşbirliği, Vergi Dünyası, 2002, s.137.

HUNGER J. David ve THOMAS L. Wheelen, Strategic Management, Addison Wesley Publishing Comp, New York, 1993, s.331.

IMF, Küresel Sermaye Hareketleri, 2007, s.107.

KAR Muhsin ve KARA M. Akif, Türkiye'ye Yönelik Sermaye Hareketleri ve Krizler, Dış Ticaret Dergisi, 2003, s.9.

KARAKURT Birol ve AKDEMİR Tekin, İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Isparta, 2010, s.132.

KARGI Veliye ÖZUĞURLU H. Yasemin, Küreselleşmenin Vergi Gelirlerine Etkisi, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.869.

KAYA Harun, Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası, 2004, s.178.

KEYDER Çağlar, Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Tüccarının Millileşmesi, ODTÜ Gelişme Dergisi, 1979- 1980 Özel Sayısı, s.248.

KILIÇASLAN Harun, Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2005, s.25.

KIZILÇELİK Sezgin, Kapitalizmin Diasporası Olarak Küreselleşme, Eğitim Araştırmaları Dergisi, 2002, s.15.

KONUKMAN Aziz ve ÇİFTÇİ Cemil, Küreselleşmenin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri, Ekonomik Yaklaşım, 2008, s.62.

KPMG, Corporate and Indirect Tax Survey, 2011, s.5.

LİLİCO Andrew, Can Tax Competition be Harmful?, European Journal, 1998, s.2.

LİNDHE Tobias, Mitigating Double Taxation in an Open Economy, Uppsala University Working Paper, Sweden, 2001, s.1.

MARIN Mehmet C. ve ALTINTAŞ Hakan, Konut Yer Seçimi-Ulaşım Etkileşim Teorileri: Kritik Bir Literatür İncelemesi, Gazi Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi, Ankara, 2004, s.79.

MERİÇ Metin ve AY Hakan, Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.301.

MİNCER Jacob, Human Capital, Technology, and the Wage Structure: What do Time Series Show? NBER Working Paper, No:3581, s.3.

MİTCHELL Daniel J., An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy, Heritage Foundation, Backgrounder, 2000, s.1395.

MORİNOBU Shigeki, Capital Income Taxation and The Dual Income Tax, The Issue and Problem of The Dual Income Tax içinde Ed. Japan Securities Research Institute, 2004, s.3.

MORİSSET Jacques, Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment, The World Bank Group Private Sector and Infrastructure Network, Washington, 2003, s.2.

MUTER Naci ve KOVANCILAR Birol, Doğrudan Yabancı Yatırımlara Yönelik Teşvik Rekabeti, XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.334.

OATES E. Wallace ve SCHWAB Robert M., Economic Competition Among Jurisdictions: Efficiency Enhancing or Distortion Inducing?, Journal of Public Economics, 1988, s.333.

OECD, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Committee on Fiscal Arrairs, 2004.

OECD, Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, Paris, 1998, s.27.

OECD, Revenue Statistics 1965-2014.

OKTAYER Nagihan, Avrupa Birliği'ne Muhtemel Bir Tam Üyelik Durumunda Türkiye'nin Birlik Bütçesine Mutlak Katkısına İlişkin Bir Değerlendirme, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Fethiye, 2002, s.275.

ORGAN İbrahim, Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması, Vergi Dünyası, 2003, s.26.

ORHAN Ayhan, Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Kocaeli, 2003, s.117-131.

ÖĞÜT Semih, Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti, Vergi Sorunları, 2003, s.216.

ÖNCEL Türkan ve ÖNCEL S. Yenal, Uluslararası Vergi Rekabeti, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 2003, s.5.

ÖNCEL Yenal, Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergileme, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 2002, s.2.

ÖZ Ersan ve YARAŞIR Sevinç, Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 2009, s.19.

ÖZDEMİR Biltekin, Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2009, s.12.

ÖZPERHİZ Niyazi, Türkiye'de Dolaylı Vergi Yükü Gerçekten Çok Mu Yüksek? Vergi Dünyası, 2008, s.95.

ÖZTÜRK Ercüment, Türkiye'de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları, Vergi Dünyası, 2004, s.145.

PETER Diesch, Tax Competition and its Effects on Domestic and Global Justice, Draft Paper University of Montréal, (Çev.) Gurtner and Christensen, July 2007, s.4.

PINTO Carlo, Harmful Tax Competition Within The European Union: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States, Tax Competition Within The European Union, 1998, s.73.

RONALD Robertson, The new Global History: History in a Global age, Cultural Values, 1998, s.348.

SARAÇOĞLU Fatih ve ŞAHAN Özgür, Tobin Vergisi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Sayıştay Dergisi, 2004, s.71-82.

SCHOLTE Jan Aart, What is Globalization? The Definitional Issue-Again, CSGR Working Paper, 2002, s.6-8.

SUSAM Nazan ve OKTAYER Nagihan, Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2007, s.113.

TAĞRAF Hasan, Küreselleşme Süreci ve Çok uluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sivas, 2002, s.38.

TANZİ Vito, Globalization and the Future of Social Protection, IMF Working Papers, 2000, s.1-23.

TANZİ Vito, Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar, (Çev.) Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, 2001, s.165.

TAŞ Bülent ve KARACA Yüksel, Küreselleşmenin Vergi Sistemleri Üzerine Etkileri Açısından İki Önemli Konu: Vergi Rekabeti ve Elektronik Ticaret, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, s.424.

TEKİN Ahmet, Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2006, s.305.

TİEBOUT Charles M., A Pure Theory of Local Expenditures, The Journal of Political Economy, 1956, s.419.

TOBB, Ekonomik Rapor, Ankara, 2015.

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

UNCTAD, Dünya Yatırım Raporu, 2015.

WILSON John Douglas ve WILDASİN David E., Capital Tax Competition: Bane or Bone, Journal of Public Economics, 2004, s.1066.

WILSON John Douglas, Theories of Tax Competition, National Tax Journal, 1999, s.271.

YILDIRIM Haşmet, Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri, Vergi Dünyası, 2011, s.161-176.

YILDIZ Habib, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası, 2002, s.147.

ZODROW George R., Tax Competition and Tax Coordination in the European Union, International Tax and Public Finance, 2003, s.654-655.

## **TEZLER**

CEBECİ Kemal, Küresel Vergi Rekabeti: Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2011. **(Yayımlanmış Doktora Tezi)**

FERHATOĞLU Emrah, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2005. **(Yayımlanmış Doktora Tezi)**

GÜNDOĞDU Müge Muammer, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çukurova Üniversitesi, Adana, 2009. **(Yayımlanmış Doktora Tezi)**

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

İYİLİKÇİ Necip Özgür, Küreselleşmenin Emek Piyasaları Üzerine Etkisi: Türkiye İmalat Sanayi Alt Sektörlerinin Emek Talebi Esnekliğinin Bulunması, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Pamukkale Üniversitesi, Denizli, 2004. **(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)**

PEKER İmren, Küresel Ekonomik Düzende Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2012. **(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)**

SARAÇ Özgür, Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2006. **(Yayımlanmış Doktora Tezi)**

UZUN Ayşe Meral, Washington Konsensüsü Çerçevesinde Dünya Ekonomisine Yeniden Yapılanma Süreci ve Türkiye Ekonomisine Etkileri, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2003. **(Yayımlanmamış Doktora Tezi)**

YAZICILAR Selin, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 2007. **(Yayımlanmış Doktora Tezi)**

## İNTERNET KAYNAKLARI

ELÇİN A. Bora, Küreselleşmenin Tarihçesi,

<http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/kuresellesme.pdf>

(Erişim tarihi: 03.08.2015).

GÜNAYDIN İhsan, Uluslararası Transfer Fiyatlamının Vergisel Amaçları, Vergi Dünyası, 1999.

<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2117>

(Erişim tarihi: 28.11.2015).

MITTELMAN James H., Transformation and Resistance, The Globalization Syndrome,

<http://sociology.emory.edu/faculty/globalization/reviews/mittelman.html>

(Erişim tarihi: 06.08.2015).

ÖZGEN Mehmet, Küreselleşme ve Devrim, Kızılıcık Dergisi,

<http://www.antimai.org/mkl/mokdevrim.htm>

(Erişim tarihi: 01.08.2015).

TC. Dış Ticaret Müsteşarlığı, Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları, E-Ticaret Genel Müdürlüğü,

<http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>

(Erişim tarihi: 23.11.2015).

TC. Dış Ticaret Müsteşarlığı, Küreselleşme, Büyüme ve Gelir Dağılımı, Konjonktür İzleme,

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/KonjokturlzlemeDb/kuresellesme.doc>

(Erişim tarihi: 12.08.2015).

## **RESMÎ YAYINLAR**

Resmî Gazete, Sayı 11756, 17 Temmuz 1964.

Resmî Gazete, Sayı 13576, 11 Ağustos 1970.

Resmî Gazete, Sayı 18563, 2 Kasım 1984.

Resmî Gazete, Sayı 18785, 15 Haziran 1985.

Resmî Gazete, Sayı 24021, 15 Nisan 2000.

Resmî Gazete, Sayı 24645, 19 Ocak 2002.

Resmî Gazete, Sayı 25510, 2 Temmuz 2004.

Resmî Gazete, Sayı 26205, 21 Haziran 2006.

Resmî Gazete, Sayı 26814, 12 Mart 2008.