

# KÜRESELLEŞEN DÜNYADA VERGİ POLİTİKASI: VERGİ POLİTİKASINDA DÖNÜŞÜM VE KÜRESEL SORUNLAR

Savaş ÇEVİK\*

## GİRİŞ

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ulus devletler halinde örgütlenmiş çağımız toplumlarında sosyal, politik alanlarda olduğu kadar ekonomik alanlarda da önemli yansımalara sahiptir. Vergi politikası açısından da sermayenin küreselleştiği, bilgi alışverişinin hızlandığı ve ucuzladığı, çokuluslu şirketlerin dünyanın her köşesinde faaliyet gösterdiği bu yeni ekonomik çevre, mevcut politika yapıcılara devletin finansmanı konusunda yeni fırsatlar ve kısıtlar seti getirmektedir. Bir yandan devletlerin geleneksel vergi yapıları değişirken, diğer yandan devletler birbirleriyle “vergi” konusunda da rekabet ettiği bir ekonomik sistem ortaya çıkmaktadır.

Ulusal ekonomilerin bu dönüşümü çerçevesinde, bu çalışmada önce küreselleşme ile vergi politikası arasındaki bağlantı yani küreselleşmenin vergi politikasını nasıl ve ne yönde etkilediği incelenip, arkasından küreselleşmenin vergi-

---

\* Araştırma Görevlisi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

lemede ortaya çıkardığı ve küresel bir boyut kazanmış temel sorunlar ve bunları çözme çabaları değerlendirilecektir.

### **KÜRESELLEŞME VE VERGİ POLİTİKASINDA DÖNÜŞÜM**

Dünya ekonomisinin artan entegrasyonu her yönüyle yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkarmaktadır. Küreselleşme bir yandan faktör mobilitesini (tabii özelliklerle sermayenin), diğer yandan çokuluslu şirketlerin dünya ekonomisine hakimiyetini ve aralarındaki rekabeti de artırmıştır. Çokuluslu şirketlerin küresel bir piyasada birbiriyle rekabeti, gittikçe daha çok küresel stratejiler geliştirmelerini gerektirmekte ve herhangi bir ülkeye bağımlılıkları gittikçe daha müphem bir hale gelmektedir. İnternet gibi teknolojik yenilikler şirketlerin faaliyetlerini yürütmek için belli bir fiziki bölgeye bağımlılığını da daha az önemli hale getirmektedir. Teknolojideki hızlı değişim de mallar, para, insanlar ve uluslar arasında bilgi alışverişini daha ucuz ve daha kolay hale getirmiştir. Yatırım, sermaye ve ticaretin küreselleşme sürecinin hızlanması, özellikle finansal alanda coğrafik olarak mobil faaliyetlerin artması ve uluslararası finansal piyasaların genişlemesi ülkelerin ekonomik politikaları arasındaki ve devletle özel sektör arasındaki ilişkiyi de kökten değiştirmiştir. Böyle bir entegrasyonda ülkelerin vergi sistemleri de çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır.

Ulusal ekonomilerin birbiriyle artan entegrasyonu, her şeyden önce bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaların diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisini artırmıştır. Küresel ekonomide gelişmeler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri dünyanın geri kalanındaki ekonomik gelişmeleri ve vergi sistemlerini etkilemekte, ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır. Artık başka ülkelerin vergi politikası dikkate alınmaksızın vergi politikası belirlemek pek de mümkün görünmemektedir.

Küreselleşmenin sermaye ve yatırımlar açısından bir sonucu, bunların ülkeler (vergileme açısından vergileme yetki alanları) arasında hareketini kolaylaştırmış olmasıdır. Artık gerek bireysel yatırımcıların gerek çok uluslu şirketlerin dünyanın bir başka bölgesine –muhtemelen düşük vergi rejimi uygulayan bir ülkeye– sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirilebilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının finansmanı için yabancı tasarruflara olan ihtiyaçları dikkate alındığında bu *başlıboş* sermayenin ülkeler açısından önemi daha da belirgin olmaktadır. Sermaye ve yatırımlarının mobilitesinin artması ülkeler arasında bunları çekmek yönünde bir rekabet de doğurmuştur. Dolayısıyla, sermaye akımlarının artması ve finansal piyasalardaki gelişmeler ülkeleri vergi oranlarını indirmeye ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya zorlamaktadır.

Küresel piyasadaki sermaye ve yatırımları çekmek yönünde sermayeye tanıyan kolaylıklar ise bir yandan ülkelerin vergi matrahlarını eritirken diğer yandan vergi yükünün gittikçe daha çok, mobil olmayan üretim faktörleri (emek gibi)

üzerine kalmasına neden olarak yeniden dağıtıcı politikaların uygulanmasını da engellemektedir. Böyle bir durum, yatırım ve ticaret modellerinde sapmalara da neden olmakta hatta kimilerine göre küresel refahı da azaltmaktadır. Devletler ayrıca küreselleşme dolayısıyla vergiden kaçınmak veya vergi yüklerini minimize etmek konusunda da ortaya çıkan yeni fırsatlarla da mücadele etmek durumundadırlar<sup>1</sup>. Sonuçta tüm ulus devletlerin, bu yeni dünya ekonomisinin siyasal ve ekonomik gerçeklerine daha uygun bir şekilde vergi sistemlerini yeniden yapılandırmaları gerekmektedir.

Dünyanın bu ekonomik dönüşümü, devletin finansmanı konusunda getirdiği bu gibi sorunların yansımaları olarak, vergilemenin rolüne ilişkin genel kabulleri ve vergi politikasının arkasında yatan saikleri de dönüştürmüş, hatta devletlerin vergi koyma gerekçelerini bile değiştirmiştir<sup>2</sup>. Evvela, modern devlet artık vergi yükünün yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına dağıtımını sonucunu doğuran vergi reformlarına girişmektedir. Yani küreselleşme sonucu vergi politikası yeniden dağıtıcı fonksiyonunu yitirmektedir. İkinci bir husus olarak, vergi politikasının düzenleyici bir enstrüman olma niteliğini yitirdiği (ya da belki ulus devletin artık bu rolü terk ettiği) ifade edilmektedir<sup>3</sup>.

Gerçekten Dünya Savaşları sonrası, Keynesçi iktisat anlayışının da sağladığı gerekçelerle devletlerin makro ekonomiyi etkileme yeteneğine ve hakkına sahip olduğu anlayışı gelişmiş ve vergi politikası etkin bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştı. Bir yandan Keynesçi iktisadın sağladığı ekonomik gerekçeler (toplam efektif talebin artırılması için paranın düşük gelirlilerin elinde bırakılması), diğer yandan siyasal demokrasinin gelişmesi (özellikle vatandaşların büyük çoğunluğuna oy verme hakkının sağlanması) ve sosyalist ve işçi hareketlerinin etkisiyle de oluşan sosyal devlet ve refah devleti anlayışının dayandığı sosyal ve siyasal gerekçelerle, progresif vergileme<sup>4</sup> ve vergi adaleti temel ilgi kaynağı

---

1 Bu açıdan küreselleşme ve teknolojideki gelişmelerin, yarattığı karmaşıklığın yanısıra, mükelleflere olduğu kadar belki vergi idarelerine de önemli yardımlar sağlamakta olduğu söylenebilir.

2 James A. Baker, "The Momentum of Tax Reform", içinde: Herbert Stein (Derleyen), **Tax Policy in the Twenty-First Century**, New York: Wiley Inc. 1988, s. 2

3 Steinmo, vergi politikasının rolündeki bu değişimle ilgili olarak ayrıntılı bir kronik analiz yapıyor ve devletlerin daha önce sosyal ve ekonomik sonuçları düzenlemek açısından etkin ve etkili bir mekanizma olarak görülen temel bir enstrümanın kontrolünü terk ettiğini ifade ediyor. (Sven Steinmo, "Taxation, Redistribution And Regulation: Fiscal Policy In A Changing World Economy", içinde: Lars Magnusson ve Jan Ottosson (Derleyenler), **The State, Regulation and The Economy: An Historical Perspective**, Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2001, s. 90)

4 B. Guy Peters, **The Politics of Taxation: A Comparative Perspective**, Cambridge: Blackwell, 1991, s. 231-233

olmuş, sosyal ve ekonomik amaçlar için vergileme temel bir enstrüman olarak görülmüştür.

Yatırımların teşvik edilmesi, gelir dağılımının iyileştirilmesi, ekonomik büyümenin sağlanması gibi makro ve mikro hedefler için etkin bir araç olarak arzulanan amaçlar doğrultusunda ve oldukça çok kullanılan vergi politikası<sup>5</sup> dünya ekonomisinin dönüşümü çerçevesinde, bu pozisyonundan uzaklaşmaktadır. Bu açıdan “iyi” olarak nitelendirilebilecek vergi sistemi de değişmektedir. Daha önce sosyal eşitliği sağlayan ve kamu tarafından arzulanan yönde devletin özel ekonomik sonuçları etkilemesine izin veren vergi sistemi *iyi* olarak nitelenirken, yeni vergi reformları daha az progresif ve gelir sınıfları arasında ve ekonomik davranışlar açısından “tarafsız (nötr)” bir vergilemeyi hedeflemektedir. Yüzyılın ilk seksen yılında, vergilemenin, kapitalist demokrasilerde gelirin ve servetin yeniden dağılımında temel fonksiyona sahip olan bir sosyal politik enstrüman olarak kullanılması gerektiği hususunda genel bir konsensüs varken, bugün bu amaçlar için kullanılmaması gerektiği konusunda (özellikle elitler arasında) geniş bir uzlaşma ortaya çıkmaktadır<sup>6</sup>.

Küreselleşme aslında genel olarak devletin rolünü dönüştürmektedir. Modern refah devleti üç ana enstrümanı kullanmaktadır: Sağlık, işsizlik, eğitim, emeklilik yardımı gibi dolaysız kamu harcamaları; bireylerin sosyal açıdan arzulanan harcamalarına (sağlık, eğitim) vergi indirimleri; asgari ücret, indirilmiş vergi oranları vs. araçlarla çalışanları veya bazı özel grupları korumaya yönelik düzenlemeler. Tanzi'nin ifade ettiği gibi küreselleşme bu araçların etkinliğine yavaş yavaş zarar vermektedir. Tanzi, ulus devletlerin bir yandan küresel ekonomiye entegre olurken aynı zamanda yoksulları koruyacak politikalar yürütmeyeceğini, kuvvetli bir sosyal güvenlik ağı için talep olsa bile küreselleşme dolayısıyla devletlerin geniş sosyal harcamaları finanse etme ve uygulama yeteneğinin aşınacağını ileri sürmektedir<sup>7</sup>. Dolayısıyla küreselleşmenin devletin finansmanı alanında doğurduğu sorunlar esasında devletin rolünde bir dönüşümü gerekli kılmakta, daha doğrusu devleti böyle bir dönüşüme zorlamaktadır<sup>8</sup>.

---

5 Arzulanan bu sonuçları elde etmenin tek aracı vergi politikası değil şüphesiz. Bunları etkileyen çok sayıda ve önemli faktör var. Ancak vergi politikasının bu derece kullanılması ve önem atfedilmesi belki bu değişkenler arasında devletçe tek kontrol edilebilen (elbette harcamalarla birlikte) olmasında yatmaktadır.

6 Sven Steinmo, a.g.e., s.100

7 Vito Tanzi, “Globalization Without a Net”, **Foreign Policy**, July/August 2001, s.79

8 Gerçi küreselleşme ile devletin rolü arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik değişik yaklaşımlar söz konusudur. Conley, bir yandan devletlerin dünya ekonomi politığının doğurduğu uluslararası ve yerel baskılara uyum sağlamaya çalıştığını, diğer yandan 1970'lerden beri uygulanan liberal ekonomik ve politik projenin ortaya koyduğu devletin rolünün küreselleşmeyi destekleyen ve teşvik eden bir unsur olduğunu ifade etmektedir.

Özellikle gelişmiş ülkelerde küreselleşme ile vergi karmaşasını mobil faktörler (küreselleşme sonucu, sermaye piyasalarının artan bütünleşmesi ile mobilitesinin artması, vergi kaçırma imkanlarının artması ve üstelik devletler arasındaki vergi rekabetinin sağladıkları kolaylıklarla sermayenin) lehine değişirken, emek üzerindeki vergileri artırmanın da demokratik baskılardan kaynaklanan sınırları vardır. Dolayısıyla bir yandan gelir ihtiyacı artarken diğer yandan devletlerin gelir toplama kabiliyetleri sınırlanmaktadır. Böylece refah devletinin bir mali krize sürüklendiği ifade edilmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise, bir yanda bütçe dengesizlikleri ve yaşadıkları borç krizleri nedeniyle vergi gelirlerine, diğer yanda yetersiz tasarruf ve yatırım oranlarıyla yabancı sermayeye duydukları ihtiyaç göz önüne alındığında devletin finansmanı konusunda pek de avantajlı durumda olmadıkları görülmektedir. Hele bu ülkelerin idari kapasitelerindeki yetersizlikler dikkate alındığında küreselleşmenin doğurduğu bu yeni ekonomik çevrenin gerektirdiği vergi sistemine kısa dönemde adapte olamayacakları açıktır.

#### VERGİLEME ALANINDA KÜRESEL SORUNLAR

Küreselleşme yukarıda da açıklandığı gibi, bir yandan ülkeleri diğer ülkelerden bağımsız ya da onları dikkate almaksızın bir vergi politikası belirlemeyi imkansız hale getirirken diğer yandan tüm ülkeleri aynı anda etkileyen, küresel çevrede ortaya çıkan ve küresel bir çok taraflı çabayla çözülebilecek ortak sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Aslında küreselleşmenin vergi politikasına etkisi tek tek bu sorunları ortaya çıkaran ekonomik ilişkilerdeki değişikliklerden kaynaklanmaktadır ve tek tek bu sorunların incelenmesini gerekli kılmaktadır. Tanzi ulusal vergi sistemlerini kemiren *mali termitler* olarak nitelediği bu sorunları; elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, elektronik para, firma içi ticaret, offshore finansal işlemler, türev ürünler ve risk fonu uygulamaları, finansal sermayenin vergilenmesindeki güçlükler, yurtdışı faaliyetlerin artması ve yurt dışı alışverişle ilgili olarak ortaya çıkan mali boşluklar olarak sıralamaktadır<sup>9</sup>. Genel bir bakış açısıyla sorunlar, ülkeler arasındaki vergi rekabeti, çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesi ve küresel bir olgu olan internet ve elektronik ticaret etrafında şekillenmektedir. Biz bu küresel sorunları; vergi rekabeti ve vergi cennetleri, çokuluslu firmalarda transfer fiyatlaması ve elektronik ticaretin vergilendirilmesi başlıkları altında ve özellikle uluslararası vergi politikası açısından inceleyeceğiz.

---

(Tom Conley, "The State of Globalisation and The Globalisation of The State", *Australian Journal of International Affairs*, Vol: 56, No: 3, 2002, 461-462)

<sup>9</sup> Vito Tanzi, "Globalization and the Work of the Fiscal Termites", *Finance & Development*, March 2001, s. 34

## VERGİ REKABETİ VE VERGİ CENNETLERİ

Küreselleşme, sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek üzere, ülkeler arasında vergi oranlarının indirilmesi (ya da belirli konulara hiç vergi uygulanmaması, nominal oranlardan uygulanması) veya tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklinde bir rekabet, *dibe doğru bir yarış*<sup>10</sup> başlatmıştır. Böyle bir rekabetin, finansal akımların ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapsulara yol açması, vergi yapılarının bütünselliğini ve vergi adaletini zayıflatması, vergi mevzuatına mükellef uyumunu zayıflatması, vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden biçimlendirilmesi gereğini doğurması, vergi yükünün daha az mobil faktörlere (başta emek olmak üzere, varlık ve tüketim gibi) kaymasına neden olması, vergi idare ve uygulama maliyetlerini artırması gibi olumsuz sonuçları vardır<sup>11</sup>. Ulusal vergi sistemleri ve ulusal ekonomiler üzerinde yarattığı bu olumsuz etkiden dolayı da OECD ve AB tarafından “zararlı” olarak nitelenmektedir. Bu tehdit karşısında başta ABD gibi sermaye ihraç eden ülkeler olmak üzere<sup>12</sup>, kurumsal düzeyde OECD ve AB gibi uluslararası kurumlar tarafından ciddi bir mücadele başlatılmıştır. OECD’nin bu konuda hazırladığı ve benimsediği rehber ve uygulamalar büyük ölçüde AB tarafından da benimsenmektedir.

Teorik açıdan vergi rekabeti uluslararası çevrede mobil olarak kabul edilen sermaye üzerine odaklanır. Yapılan ampirik çalışmalarda karışık bulgular ortaya konmakla birlikte, emek mobil olmayan faktör ve sermaye mobil faktör alınarak, sermayeyi çekmek yönünde bağımsız idareler (ya da küresel açıdan devletler) arası rekabetin bireylerin istediği mal ve hizmetlerin etkin bir biçimde sunulmasını sağlayacağı şeklindeki Tiebout hipotezinden hareketle<sup>13</sup> tıpkı özel sektörde

---

10 Ülkeler yatırımlara ve sermayeye çeşitli vergi kolaylıkları sağlamakta ve vergi gelirlerinde önemli kayıplara neden olmaktadır. Bu strateji, diğer ülkelerin yatırım ve sermaye için cazibesini yitirmesi neticesi bu ülkelere de yayılmakta, sonuçta ülkeler arasında sonu olmayan ve bütün ülkelere zarar veren bir rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle vergi rekabeti, ülkelerin vergi gelirlerinde yol açtığı erozyon ve bunun diğer ülkelere yayılma etkisini vurgulamak açısından sıkça bu kavramla ifade edilmektedir.

11 OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris: OECD, 1998, s.16

12 G7 ülkeleri devlet başkanlarının 1997’de Lion’da yaptıkları zirvenin sonuç bildirisinde de konu önemle vurgulanmış; mobil sermaye ve finansal faaliyetleri çekmek üzere vergi sistemlerinin kullanılmasının ülkeler arasında “zararlı” vergi rekabetine neden olacağı bunun da ticaret ve yatırım etkinliğini bozacağı, ulusal vergi matrahlarını erozyona uğratacağı ifade edilmiş, bu tür uygulamaları sınırlandırmak ve mücadele etmek üzere OECD tarafından yürütülen çalışmalara kuvvetle destek verdiklerini ve konunun takipçisi olacağı deklere edilmiştir.

13 Tiebout, vatandaşların tam mobiliteye ve devletlerin bütçe ve alternatif politikaları hakkında tam bilgiye sahip olduğu, kamu faaliyetlerinin dışsalılık yaratmadığı, idareler arasında bireylerin istediği hizmetleri bulabileceği derecede farklılık bulunduğu gibi varsa-

olduğu gibi devletler için de farklı kamu hizmeti-vergi kombinasyonları sunarak mükellefe daha çok tercih sunulması ve böylece tatmin şansını artırması ile sonuçlanacağı ve etkinlik doğuracağı düşünülür<sup>14</sup>. Ancak yerel idareler arasında düşünülen böyle bir model uluslararası rekabet sözkonusu olduğunda bir çok eleştiriye de muhatap olmaktadır<sup>15</sup>.

Gerek akademisyenler arasında gerek uluslararası kurumlar açısından genel eğilim vergi rekabetinin mali krizlere neden olabileceği ve zararlı olduğu, dolayısıyla sınırlanması gerektiği yönünde olmakla birlikte vergi rekabetinin sınırlanması önerilerine bazı itirazlar da sözkonusudur. Özellikle rekabetin vergi konusunda dahi olsa “zararlı” olarak nitelendirilmesinin yerleşik iktisat düşüncesi açısından doğru kabul edilemeyeceğine yönelik eleştiriler yapılmakta, rekabetin bu şekilde *kötü* yada *zararlı* olarak nitelendirilmesine itiraz edilmektedir. Liberal iktisat görüşünden ve Tiebout hipotezinden hareket eden bu görüşler farklı ülkelerde farklı vergi oranlarının olmasının mükellefe tercih hakkı sunmak ve hükümetler üzerinde etkinlik açısından bir baskı oluşturmak hususunda aslında “iyi” bir şey olacağını ileri sürmektedir. Hatta uluslararası ekonomi politik açısından OECD’nin bu sorunu çözmek yönünde çok taraflı girişimlerini belirli gelişmiş ülkeler arasında bir kartel yaratma teşebbüsü olarak değerlendirenler dahi vardır<sup>16</sup>.

Avi-Yonah, yer yer birbiriyle çatışan üç temel ilke; etkinlik, adalet ve demokrasi, açısından vergi rekabetini değerlendirmekte, vergi rekabetinin yatırımların global düzeyde optimal dağılımını saptırarak *etkinliği* bozduğunu; sermayenin etkin bir şekilde vergilenemediği durumda, vergi yükünün mobil olmayan emek üzerine kaymasına neden olarak vergi karmasını değiştirip ve vergi gelirlerinin uluslar arasında paylaşımını etkileyip *adaleti* bozduğunu ifade etmekte, diğer yandan bu değerlendirmelerin, vergi rekabetinin belirli hükümet boyutla-

---

yımlardan hareketle yerel idareler için benzer bir tez ileri sürüyordu ki bu Tiebout Hipotezi olarak anılmaktadır. (Bkz. Charles M. Tiebout, “A Pure Theory of Local Expenditures”, **Journal of Political Economy**, LXIV (5), October 1956, s.419 vd.)

14 Vergi rekabeti teorisi konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. (John Douglas Wilson, “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol: 52, No: 2 (June 1999), s. 269-304)

15 Peggy B. Musgrave, Tiebout modelinin sınırlamalarını açıkladıktan sonra, “rekabetin gücü”ne uluslararası bir çerçevede, kamu maliyesinin –etkinlik ve adalet- argümanları açısından güvenilemeyeceğini göstermekte, özel sektördeki rekabete benzer sonuçlar vermeyeceğini ifade etmektedir. (Peggy B. Musgrave, “Fiscal Coordination and Competition in an International Setting”, içinde: **Tax Policy in The Global Economy: Selected Essays of Peggy B. Musgrave**, Cheltenham: Edward Elgar, 2002, s.311 vd.)

16 The Economist, “Globalisation and Tax Survey” January 29<sup>th</sup> 2000, s. 15

rında demokratik açıdan vatandaşların farklı tercihlerini yansıtmaya imkan vereceğinden *demokrasi* ilkesiyle dengelenmesi gerektiğini ifade etmektedir<sup>17</sup>.

Konunun teorik yönüyle ilgili çeşitli tartışmalar bulunmakla birlikte pratikte, konu hakkında en geniş kapsamlı çalışmalar OECD ve onu takiben AB<sup>18</sup> tarafından yürütülmektedir. OECD zararlı vergi rekabeti konusunda bir proje yürütmekte uluslararası bir konsensüs ile sorunun çok taraflı olarak çözülmesini amaçlamaktadır. Bunun için rehber ilkeler yayınlamakta, vergi cennetlerinin listesini takip etmekte, üye olmayan ülkelerin de katılımını sağlayarak konunun çözümünü geliştirmeye çalışmaktadır.

OECD zararlı vergi rekabeti karşısında ülkelerin durumlarını temelde ikiye ayırarak açıklamaktadır. Buna göre diğer ülkelerin vergi gelirlerinde erimeyle ve gelir vergisinde “dibe doğru yarış”ın önlenmesi hususuna ilgisiz kalan ülkeler vergi cennetleri, aksine vergi rekabetinin yayılmasında kendisi de risk altında olan ve bu nedenle birlikte hareket etmeye istekli olacak ülkeler ise tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkelerdir (ki böyle bir ayırım esasında zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkeleri “vergi cenneti” olarak damgalayıp ülkeleri çok taraflı anlaşmalara taraf olmaları için uluslararası bir baskı oluşturabilmeye yöneliktir). Bu ikinciler şeffaflığın ve gerçek anlamda bilgi paylaşımı imkanının olmaması, indirim ve istisnaların düzenlenmesi sonucu düşük veya sıfır efektif vergi oranları kriterleriyle –vergi cennetlerinin tanımlanmasında da kullanılan- tanımlansa da esas olarak vergi rejimi içinde serbest vergi bölgeleri ile yine “zararlı” olarak nitelenen tercihli vergi rejimi kullanan ülkelerdir (İrlanda, İsviçre, Finlandiya gibi). Vergi cennetleri ise OECD tarafından üç unsurla tanımlanmaktadır<sup>19</sup>: (1)

---

<sup>17</sup> Reuven S. Avi-Yonah, “Globalisation, Tax Competition and The Fiscal Crisis of the Welfare State”, **Harvard Law Review**, Vol. 115:1573, 2000, s.1578, 1616 vd.

<sup>18</sup> AB Maliye Bakanlarının 1 Aralık 1997’de Lüksemburg Başkanlığında yaptığı toplantıda zararlı vergi rekabetini ilişkin tedbirler tartışılmıştır. Ortaya konan tedbir paketi, işletmelerin vergilenmesiyle ilgili siyasal bir anlaşmayı ve bir inceleme süreci sonunda, mümkün olur olmaz zararlı vergi rekabetinin ortadan kaldırılmasına ilişkin bir taahhüdü içermektedir. Esasında OECD’nin rehberi ve AB’nin bu sözleşmesi büyük ölçüde birbiriyle uyumludur. Bununla birlikte AB raporunun, üye ülkelere ayrıca bir yükümlülük doğurduğu (AB üyesi olmayan OECD üyelerinin aksine) söylenebilir. (Joann M. Weiner ve Hugh J. Ault, “The OECD’s Report On Harmful Tax Competition”, **National Tax Journal**, Vol 51, No:3, September 1998, s.607)

<sup>19</sup> OECD, 1998 yılında hazırladığı raporda (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, s.23) “belirli vergilerin uygulanmaması veya sadece nominal bir oran olarak uygulanması” kriterini vergi cennetini tanımlayan diğer üç kriter ile birlikte ilk kriter olarak kabul etmişti. Ancak 2001 İlerleme Raporunda, ülkelere gelen tepkiler üzerine, her ülkenin dolaysız vergi uygulayıp uygulamama ve uygun bir oran belirleme hakkına sahip olduğu ve bu ilk ilkenin vergi cennetlerinin karakterini yansıtmakta yetersiz olduğu kabul edilmiş ve tanım kriterlerinden çıkarmıştır. (OECD, **The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report**, 14 Kasım 2001’de OECD Konseyine sunu-



ülkenin etkin bir şekilde bilgi alışverişine yanaşmaması, diğer ülkelerin vergi idarelerine karşı katı gizlilik kuralları uygulaması, (2) yasal mevzuat ve idari uygulamalarla ilgili bir şeffaflığın bulunmaması, ve (3) esas faaliyetlerin bu ülkede olmayıp sadece vergi teşvikleri nedeniyle yatırımların bu ülkeye akması.

Ancak konuyla ilgili bir çok sorunun hala çözülemediğini belirtmek gerekir. Sözgelimi yukarda da bahsedildiği ve OECD'nin de kabul ettiği gibi tanımlar üzerinde dahi hala tam bir uyuşmaya varılmış değildir<sup>20</sup>. Sorunların çözümü için çok taraflı bir konsensüs gereği hala varlığını korumakla birlikte, ülkelerin ulusal çıkarları açısından farklı noktalarda bulunmaları bu çabaların önünde en önemli engel olarak durmaktadır<sup>21</sup>.

### Çokuluslu Şirketlerin Vergilenmesi ve Transfer Fiyatlaması

Çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili problemler genel olarak; yabancı yatırımların biçimi, yer seçimi ve hacmi üzerine uluslararası vergi farklılıklarının etkisi (tarafsızlık); yurtdışında gelir elde eden mükellefle ülkede gelir elde eden mükellefe –vergileme açısından- eşit muamele (mükellef eşitliği); ülkeler arasında vergi gelirlerinin adil paylaşılması sorunu; gelişmekte olan ülkelerde yatırımları çekmeye yönelik vergi teşvikleri sorunu; uluslararası çerçevede vergi kaçırma problemi olarak sıralanmaktadır<sup>22</sup>. Küreselleşme ile bağlantılı olarak ele alındığında, çok farklı vergi idare alanlarında faaliyet göstermekte olan –ve kimi zaman küreselleşmenin simgesi olarak da görülen- çokuluslu şirketlerin vergilenmesinde yaşanan sorunlar daha da derinleşmektedir.

Gelişmekte olan ülkeler açısından özellikle önemli husus, çokuluslu şirketlerin yatırımlarını çekmek için -vergi rekabeti çerçevesinde de değerlendirilmesi gereken- kullanılan vergi enstrümanlarıdır<sup>23</sup>. Gelişmekte olan ülkeler açısından

---

lan rapor. www.oecd.org) Aslında bu husus konu hakkında ülkeler arasındaki tartışma ve mücadeleleri yansıtmaya açısından önemlidir.

- 20 1998 Raporuna Belçika, Portekiz, Lüksemburg, İsviçre gibi ülkeler çekimser kalmışlar, itiraz bildirmişlerdir. Ayrıca vergi cennetlerini tanımlamaya ilişkin “esas faaliyetin bu ülkede olmaması” kriterine de çeşitli itirazlar bildirilmiştir.
- 21 Çok taraflı bir uzlaşmanın gereği, çoğunlukla “tutuklunun çıkmazı” (prisoner’s dilemma) ikilemiyle açıklanmaktadır. Eğer bir ülke vergi oranlarını düşürürse daha çok yatırım çekecek ancak bütün ülkeler böyle yaparsa bir yandan vergi gelirleri azalırken diğer yandan yatırımları etkileme kabiliyetleri de azalacaktır. (Kenneth P. Thomas, “The Politics of an Emergent Global Regime for Controlling Tax Competition”, **Policy Studies Journal**, Vol: 30, No:2, 2002, s.271)
- 22 Peggy B. Musgrave, “International Tax Differentials for Multinational Corporations: Equity and Efficiency Considerations”, içinde: **Tax Policy in The Global Economy: Selected Essays of Peggy B. Musgrave**, Cheltenham: Edward Elgar, 2002, s. 98-101.
- 23 Çokuluslu firmaları çekmek üzere kullanılan vergi enstrümanı tipi ülkelere göre farklılık göstermektedir. Örneğin genelde gelişmekte olan ülkeler vergi tatilleri, ithalat vergisi

(gerek yetersiz tasarruf oranlarıyla, kalkınabilmek için yabancı direkt yatırıma duydukları ihtiyaç, gerek yine benzer gerekçelerle ödemeler dengesinin finansmanında çokça uluslararası finansal fonları kullanmaları nedeniyle) yatırımlara sağlanan teşvikler ve bu teşviklerin etkileri önemli hale gelmektedir. Ancak başta vergi rekabeti de yatırımların vergi oranlarına duyarlı olduğu varsayımına dayanmaktadır. Kuşkusuz çokuluslu firmaların bir diğer ülkeye yatırım yapmasında vergileme konusu tek başına belirleyici bir unsur değildir. Bir ülkeye yatırım yapma kararı doğal kaynakların varlığı, siyasal ve ekonomik istikrar, mevzuata ilişkin şeffaflık, ekonomik ve vasıflı işgücünün, altyapı ve bankacılık, finansal sistem, iletişim, ulaştırma gibi yapısal sistemlerin varlığı gibi faktörlere de bağlıdır<sup>24</sup>.

Yapılan çalışmalarda vergi teşviklerinin yabancı yatırımların yer seçimi kararlarını ve hacmini etkilediğine ilişkin bir çok kanıt sunulmaktadır<sup>25</sup>. Ancak bu etkinin boyutu başta kullanılan vergi enstrümanına, çokuluslu şirketin yapısına (örneğin vergi politikaları, çok fazla ülkede faaliyet gösteren ya da daha mobil firmalar için daha önemlidir) ve ana ülkeyle faaliyet gösterilen ülkenin vergi sistemleri arasındaki ilişkiye (burada dışarıda ödenen vergilerin ana ülkede indirilip indirilmemesi, ana ülkenin vatandaşların dünya çapında elde ettiği geliri mi, yurt içi geliri mi vergilediği önemli bir husustur) bağlı olduğu görülmektedir<sup>26</sup>.

Diğer yandan küreselleşme, bu tür şirketlerin vergiden kaçınma (veya kaçırma) imkanlarını (gerek transfer fiyatlaması, gerek borç yapılarında yaptıkları oynamalarla) daha etkin ve daha yeni şekillerde kullanma olanağını artırmıştır. Bir yandan ulusal ekonomilerin ve finansal piyasaların bütünleşmesi, diğer yandan ülkeler arasındaki vergi rekabeti ve sermayeye sağlanan kolaylıklar çokuluslu şirketlerin vergilenmesinde ülkeler için endişe kaynağı olan birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Özellikle firma içi ticaret ve transfer fiyatlaması bu

---

muafiyetleri gibi enstrümanlar kullanırken, sanayileşmiş batı Avrupa ülkelerinde yatırım kolaylıkları ve hızlandırılmış amortisman gibi metodlar kullanmaktadır. (Jacques Morisset ve Neda Pirnia, "How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment", **The World Bank Policy Research Working Paper** No: 2509, December 2000, s. 3)

24 Vito Tanzi ve Howell H. Zee, "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries", **IMF Working Paper** WP/00/35, March 2000, s.24 vd. Tanzi ve Zee bu açıdan vergi teşviklerinin de önemli bir unsur olmakla birlikte yabancı yatırımcı için değerinin muğlak olduğunu, özellikle yatırımcının ülkesinde teşviklerin indirilip indirilmemesi ve çifte vergilenmesi gibi unsurların vergi teşvik ve kolaylıklarının değerini azaltabileceğini belirtmekle birlikte, sözkonusu olan başıboş olarak ifade edilen ve çoğu zaman spekülasyon olan sermaye akımları olduğunda vergi sisteminin önemi daha belirgin olmaktadır.

25 James R. Hines, Jr, "Lessons from Behavioral Responses to International Taxation" **National Tax Journal**, Vol. 52 No:2 (June 1999), s. 318

26 Jacques Morisset ve Neda Pirnia, a.g.e., s.22-23

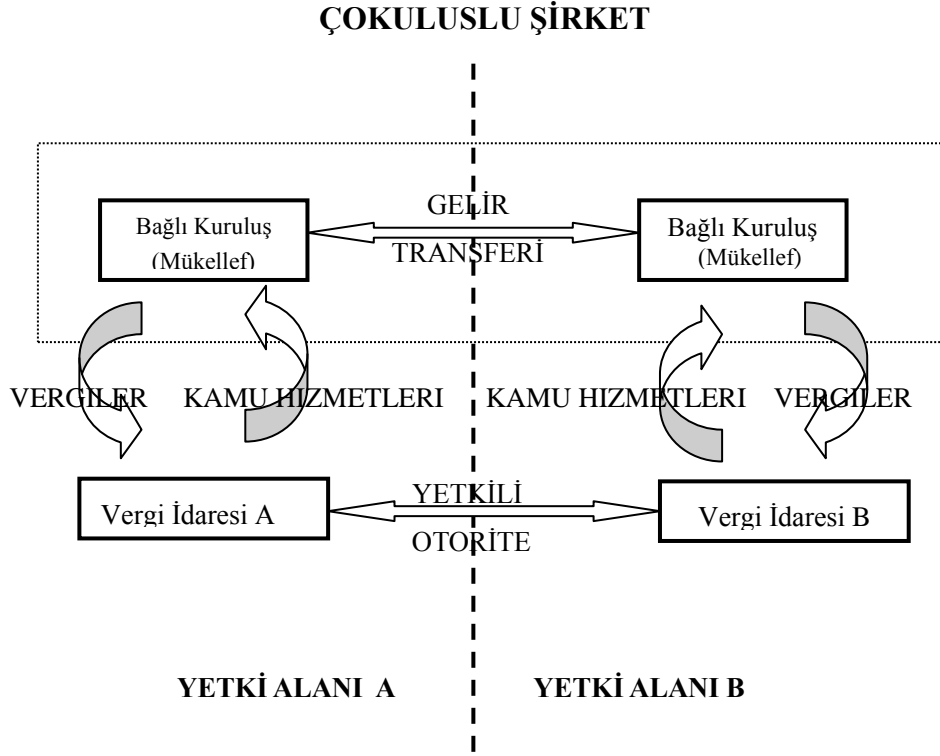
tür şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili, (firma içi ticaretin hacmini büyüklüğü ve doğurduğu vergi kayıplarının boyutu doğrultusunda) temel ilgi alanlarından biridir.

Çokuluslu şirketlerin<sup>27</sup> vergi yükünü azaltmak amacıyla karlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yönelmek için fiyatları manipule etmeleri, bu amaçla firma içi ticareti ve transfer fiyatlarını kullanmaları çokça görülen ve ülkeler tarafından çokça şikayet edilen bir husustur. Örneğin çok uluslu bir şirket, yüksek vergi oranı olan bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu firmanın karını ve ödeyeceği vergiyi azaltabilmektedir. Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine yeniden dağıtmasının, ilgili ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatı, üretim girdileri fiyatı ve ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz etkilere neden olacağı<sup>28</sup>, devletleri bir yandan küresel şirketlerin vergilenmesinden adil pay almalarını engellerken, diğer yandan çokuluslu şirketlerin çifte vergilenmesine yol açabileceği ileri sürülmektedir. Sonuçta şirketlerin, böyle bir yolla kamusal hizmetlerden yararlanırken, ülkelerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmamaları önemli bir adaletsizlik sorunudur. Dünya ticaretinin %60'ından fazlasının çokuluslu şirketlerin kendi içinde gerçekleştiği<sup>29</sup> göz önüne alınacak olursak konunun önemi daha da açık hale gelecektir.

27 Aslında transfer fiyatlaması sorunu sadece büyük şirketlere mahsus değildir. Sorunu ortaya çıkaran esas unsur birden fazla vergileme yetki alanında bir şirketin değişik bölümlerinin bulunmasıdır. Şirket, birimleri arasında alıcı-satıcı ilişkisi çerçevesinde vergi yükünü asgari kılacak fiyatlar belirlemektedir. Ancak küreselleşme ve büyük çok uluslu şirketlerin muazzam miktarlarda mal/hizmet transferi ile konu daha önemle ortaya çıkmaktadır. (William K. Carter ve M. David, "The Problems of Transfer Pricing", **Journal of Accountancy**, Vol. 186 Issue:1, July 1998, s.37)

28 TOBB , **Vergilemede Global Eğilimler: AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Mayıs 2001, s.22.

29 John Neighbour, "Transfer Pricing: Keeping It Arm's Length", **OECD Observer**, Jan. 2002, s. 29



**Tablo: Çokuluslu şirketlerde transfer fiyatlaması, gelir transferi ve vergi idaresi ilişkisi:** Çokuluslu şirketler her biri farklı bir ülkenin vergi mükellefi olan bağlı kuruluşları arasında vergi oranlarını dikkate alarak ve transfer fiyatlarını kullanarak gelir transfer etmektedir. Böylece her bir bağlı kuruluş kamusal hizmetlerinden yararlandığı idareye uygun ve doğru miktar vergi ödememekle bir “free rider”(bedava kullanıcı) sorunu da doğurmaktadır ki sorunun çözümü idareler arasında bir eşgüdümü gerekli kılmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasını ele alan ilk yasal düzenlemeler hem dünya çapında faaliyet gösteren büyük çok uluslu şirketlere, hem de federal yapıdan dolayı farklı vergileme yetki alanlarına sahip olan ABD’de yapılmıştır<sup>30</sup>. OECD de

<sup>30</sup> OECD yaklaşımının da esasını teşkil eden “emsallere uygunluk ilkesi” de, transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik olarak belirlenen yöntemler de evvela ABD’de uygulanmaya başlanmıştır. (Transfer fiyatlamasına ilişkin yasal düzenlemelerle ilgili ayrıntılı bir inceleme için bkz. Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlamasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, ss. 57-70 ve “Transfer Fiyatlamasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (II)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215, Temmuz 1999, ss. 89-108)

konuyla ilgili uluslararası bir uyum sağlayıp, çok taraflı bir anlaşmaya varabilmek ve sorunları çözebilmek için 1995 yılında bir rehber yayınlamıştır ki diğer ülkeler tarafından da bu rehber esas alınmaktadır. OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel yaklaşımını "emsallere uygunluk ilkesi" (arm's length principle)<sup>31</sup> teşkil etmektedir. Bu ilke çerçevesinde transfer fiyatlarının revize edilmesinde bir çok yöntem önerilmektedir. Ancak "emsallere uygunluk ilkesi"nin uygulandığı piyasa tabanlı yöntemlere ilişkin eleştiriler de bulunmaktadır<sup>32</sup>. Zaten OECD'de ilkenin uygulanmasının kolay olmadığını, makul transfer fiyatlarının belirlenmesinin zaman alabileceğini ve kimi zaman mümkün olmayabileceğini kabul etmektedir<sup>33</sup>. Yine de çok uluslu şirketlerin işlemlerinin denetlenmesi ve suiistimallerin yol açtığı vergi kayıplarının önlenmesi ve çok taraflı kabul görebilecek ilkeler bütünü sağlamaya yönelmesi açısından önemli ve şimdilik küresel anlamda tek kayda değer çabadır.

Konunun gelişmekte olan ülkeler açısından ayrıca önemli bir tarafı, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasını suiistimal ederek döviz kontrollerinden kurtulmakta ve vergisiz bir şekilde kârlarını ana ülkeye nakletmekte kullanıyor olmalarıdır. Gelişmekte olan ülkelerde son dönemde yapılan ticari liberalizasyon reformları bunu daha da kolaylaştırmaktadır.

### Elektronik Ticaret

İnternet ve elektronik ticaret alanında yaşanan teknolojik gelişmeler, bir yandan geleneksel biçimden farklı ürünler (fiziksel olmayan dijital ürünler) ve geleneksel olandan farklı bir dağıtım kanalı ortaya çıkarması, diğer yandan buna da bağlı olarak vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin tesbiti, vergilemeyi

31 OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesinde açıklanan bu ilkeye göre; transfer fiyatları aynı kurumsal yapının bir parçası olarak değil, gerçekten bağımsız iki kuruluş arasında olması gereken gibi tesbit edilmelidir.

32 Buckley ve Hughes, OECD yaklaşımının uygulanmasının çok güç olduğunu, şirketler ve işlemler hakkında muazzam bir dokümantasyon gerektirdiği, transfer fiyatlarını belirlemede kullanılan metodlar, dokümantasyon ihtiyacına yaptığı vurgu, emsallere uygunluk sağlamak için karşılaştırılabilir işlemler ve şirketler olduğu varsayımı, anlamı belirsiz kalan bir fonksiyonel analiz ifadesi ile Batı/Avrupa düşüncesinin bir yansıması olduğunu ileri sürmekte, hipotetik örneklerle bu yaklaşımın pratik ve teorik zorluklarını göstermektedir. (Peter J. Buckley ve Jane Frecknall Hughes, "Transfer Pricing and Economic Functions Analysis: The Japanese Paradigm" **Applied Economics**, Vol 30, Issue 5, May 1998, s. 624). Lebowitz ise emsallere uygunluk ilkesinin uygulanamazlığıyla ilgili deliller ileri sürmekte, ilkenin iktisadi açıdan mantıkdışı ve yapısı itibarıyla uygulanamaz olduğunu, belli bir deneyim sonucunda yetersizliğinin görüleceğini ve daha basit ve daha dolaysız araçlara yerini terk edeceğini ileri sürmektedir. (Brian E. Lebowitz, "Transfer Pricing and the End of International Taxation", [www. tax.org/text/international/International\\_reading/International\\_Readings\\_frames.htm](http://www.tax.org/text/international/International_reading/International_Readings_frames.htm).)

33 John Neighbour, a.g.e, s. 3

yapacak idarenin belirlenmesi, vergi konusu ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi (yazılı evrak, imza, mühür, fatura, fiş vs. bulunmaması dikkate alındığında) ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar doğurmaktadır.

Ülkeler açısından sorun, bu yeni ekonomik çevrenin ve bu çevrede ortaya çıkan gelir ve karların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya eğer değiştirilecekse nasıl bir yeni sistem ortaya konulacağı<sup>34</sup> ve en azından bu geçiş sürecinde vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının mali etkisi ve nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Tüketim vergileri açısından ana sorun verginin hangi idare tarafından uygulanacağıdır. Geleneksel tüketim vergileri tüketiciden perakendeci tarafından tahsil edilmekteyken, internet ara toptancıları ve yerel perakendecileri ortadan kaldırmakta (gerçi internet servis sağlayıcıları, bankacılık ve ödeme sistemi sağlayıcıları ve kredi kartı şirketleri, telekomünikasyon şirketleri potansiyel yeni araçlar olarak ortaya çıkmakta) ve kullanıcının bölgesini belirlemeyi güçleştirmekte, satıcı bir idari bölgedeyken tüketici başka bir bölgede olmaktadır<sup>35</sup>.

Gelir vergisi açısından ise, ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl değerlendirileceği, hangi vergi rejimine tabi tutulacağı hala belirsizlikler taşıyan bir konudur. Vergileme tekniğinin temel unsurları olan, ticari faaliyetin belirlenmesinden, elde edilen gelirin niteliğinin (ticari kazanç mı yoksa royalti olarak mı değerlendirileceği), mükellefiyetin ve matrahın saptanmasına kadar bir çok alanda boşluklar bulunmaktadır<sup>36</sup>. Gelirin dolaysız vergilemesiyle ilgili olarak, OECD Model Anlaşmasının 5. maddesinde de yer alan “daimi işyeri”nin tesbiti elektronik ticaretin vergilenmesinde temel sorunlardan biridir. Siberboşlukta daimi olarak nitelenecek bir işyerinin belirlenmesi önemli güçlükler taşımaktadır<sup>37</sup>.

---

34 Hughes ve Glaister, bu hususu yuvarlak bir deliğe (vergi sistemi) çakılmaya çalışılan bir kare çivi (e-ticaret) olarak nitelemekte ve konu hakkındaki görüşleri ya deliğin birazcık kare haline getirilmesi veya “kare”nin tanımının biraz düzeltilmesi şeklinde sınıflamaktadır. Ayrıca yeni kanunların bu mali kaosa çözüm olmaktan ayrı, zeki (ya da ahlaksız) mükelleflerle kullanılmaya müsait bir çok boşluk da ortaya koyacağına işaret etmektedir. (Jane Frecknall Hughes ve Keith Glaister, “Elektronic Commerce and International Taxation: A Square Peg in a Round Hole?”, **European Management Journal**, Vol: 19, No: 6, 2001, s.657

35 Susanne Teltscher, “Electronic Commerce and Development: Fiscal Implications of Digitized Goods Trading”, **World Development** Vol: 30, No: 7, 2002, s.1142

36 TOBB, a.g.e., s.17

37 OECD ülkelerinde genelde, eğer bir daimi işyeri belirlenmişse kaynak esaslı (source-based) yani ekonomik faaliyetin bulunduğu idarede, aksi halde ikamet esaslı (residence-based) yani kişinin veya kurumun uyruğunun vergi idaresince vergileme yapılmaktadır.

Artan bir hızla genişleyen elektronik ticaretin, ülkelerin vergi yapılarına, gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklı düzeylerde olmak üzere vergi matrahının erimesine ve vergi gelirlerinin kaybına neden olacağı endişesi bir çok yazar tarafından paylaşılmaktadır. Özellikle tüketim vergileri açısından e-ticaretin tüketicilerin satınalma davranışlarını ve tüketicimin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında toplam gelirleri içinde tüketim vergilerinin ağırlık taşıdığı ülkelerde sorun doğuracağı söylenebilir. Bu açıdan vergi sistemi ağırlıklı olarak KDV gibi satış vergilerine dayanan AB ve çoğu gelişmekte olan ülke için durum daha ciddidir. Halbuki elektronik ticarete net ihracatçı olan ABD vergi sistemi açısından da ağırlıklı olarak gelir vergilerine dayanmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından ayrıca ithalat ve gümrüklerden alınan vergi ve sair yüklerden (ki bunlar bu ülkeler için hem önemli bir politik enstrüman hem önemli bir gelir kaynağıdır) kayıplar da önemli bir sorundur<sup>38</sup>. Tüketim ve gümrük vergilerinde yaşanan kayıplar gelişmekte olan ülkelerde bir yandan zaten güçlükler içinde olan bütçe dengesini sarsarken, diğer yandan gelir azalışlarının etkisini gidermek için girişilecek çabalar (dolaylı vergilemenin artırılması gibi) vergi adaletini daha da bozacaktır. İnternet üzerinden alış-veriş yapanların genelde yüksek gelirli kişiler olduğu ve internetin vergilenmesinde yaşanan güçlükler ve vergi kaçırma imkanlarının bolluğu dikkate alındığında vergi adaleti sorunu daha belirgin olacaktır<sup>39</sup>. Bu ülkelerin elektronik ticarete payının çok düşük olduğu ve üstsel bir hızla da arttığı dikkate alındığında ilerde gelir kayıpları ve ticari denge sorunları gelişmekte olan ülkeler için daha da ciddi olacaktır.

Sonuçta eletronik ticaret (dijital ürün ve hizmetler bağlamında) özellikle internet üzerinden yürütülen finansal işlemler ve offshore bankacılıkla birlikte ele alındığında vergileme alanında küreselleşmeyle ortaya çıkan en önemli sorun-

---

Çifte vergilemeyi önlemek için de karşılıklı anlaşmalar yapılmaktadır. “Sabit bir iş yeri” ilkesine dayanan uygulamanın taslağı 1963’e kadar uzanmaktadır ve fiziksel bir varlığa esas almaktadır. Dolayısıyla yeni gelişmelere tamamiyle uygun olduğu söylenemez. Bir web sunucu daimi bir işyeri olarak değerlendirilirse, sunucu ve bilgisayar ekipmanlarının düşük vergili ülkelere kayması (ve tabii bu alanda da bir rekabet) da sözkonusu olabilir ki bu noktada dünyanın en çok sunucusunun bulunduğu ABD’yi bu husus endişelendirmekte ve internetin vergilenmesi konusunda minimalist bir tutum almaktadır. (Susanne Teltscher, a.g.e., s.1143-1144)

<sup>38</sup> Gelişmekte olan ülkelerin dijital ürün ithalatından payı %18.5 iken ithalattan gümrük gelirlerinin payı %64.5’dir. Ve mutlak rakamlarla gümrük geliri kayıpları gelişmiş ülkelerde 265 milyon\$ iken, bu ülkelerde 600 milyon \$ olarak hesaplanmaktadır (Susanne Teltscher, a.g.e., s.1154)

<sup>39</sup> Richard Jones ve Subhajit Basu, “Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem”, **International Review of Law Computers&Technology**, Vol:16, No: 1, 2002, s.43

lardan biridir ve bu alanda ki sorunların çözümü farklı öneriler olmakla birlikte<sup>40</sup>, küresel bir koordinasyonu gerekli kılmaktadır.

### DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Sonuçta küreselleşme evvela ortaya çıkardığı yeni sorunlarla, vergi sisteminin yapısını, vergi politikasının rolünü ve dolayısıyla devletin rolünü yeniden biçimlendirmektedir. Küreselleşmenin oluşturduğu veya biçimlendirdiği –ve oldukça da hızlı gelişen- yeni ekonomik ve politik çevre, devletleri de bu değişime ayak uydurmasını gerekli kılmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler –belki sorunlarla ilk karşılaşan olduklarından- vergi politikasında ortaya çıkan sorunları çözmek üzere girişimlerde bulunmaktadır. ABD vergi sistemini bu yeni ekonomik çevreye uygun değişiklikler yapmakta, Avrupa Birliği zaten ekonomik birliğin gereği uyumlaştırmaları ve uluslararası bağlayıcı düzenlemeleri gerçekleştirmekte ve OECD konuyla ilgili çok taraflı girişimleri organize etmektedir. Gelişmekte olan ülkeler ise gerek idari kapasitenin yetersizliklerinden gerek iç ekonomik ve politik kısıtlardan dolayı bu gelişmelerin dışında kalmış görünmektedir. Uluslararası kurallar oluşturulurken ülkeler arasındaki çetin çıkar mücadeleleri -OECD düzenlemelerinin müzakerelerinde de görüldüğü gibi- açısından da gelişmekte olan ülkeler dezavantajlı durumdadırlar<sup>41</sup>.

Küresel sermaye ve yatırımdan pay kapma yarışı olarak nitelenebilecek vergi rekabeti ise bütün ülkelere zarar veren bir unsur olarak, devletin finansmanında ve etkin ve adaletli bir vergi yapısının önünde bir sorun olarak durmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler bütçe dengesizlikleri dikkate alındığında bir yandan gelir ihtiyaçları diğer yandan kalkınmaları için yabancı yatırım ve sermayeye

---

40 Genel olarak adalet ve etkinlik açısından geleneksel ticaretle elektronik ticaret vergileme açısından aynı şartlarda olması gerektiği, internet vergisinin bir fark doğurmaması gerektiği ileri sürülmektedir. OECD tarafından kabul edilen tarafsızlık, etkinlik, belirlilik ve basitlik, etkinlik ve adalet ve esneklik ilkelerinin elektronik ticaret için de aynen uygulanması gerektiği savunulmaktadır. (Georgi Smatrakalev, “Taxation and Tax Policy in The E-World”, www.ssrn.com., s.9). Bazı yazarlar ise, mevcut vergi sistemine adaptasyonla ilgili pratik zorluklara işaret ederek tamamen internete özgü “bit tax” gibi alternatif öneriler getirmektedir. OECD ve AB’de de tartışılan, BM’nin bir raporunda da anılan bu vergi ile internet kullanıcılarının, veri yayma hacimlerine bağlı olarak vergilenmesi esas alınmaktadır. Ancak ticari amaçlı internet kullanımlarının yanısıra kişisel kullanımlarında izlenmesi sonucunu doğuracağı ve kişilik haklarını zedeleyeceği eleştirilerine maruz kalmaktadır (Hume Papers on Public Policy, “Tax and Internet”, Vol: 7, I: 4, 1999, s.35)

41 Stiglitz, ekonomik konularda yapılan uluslararası anlaşmalarda (Dünya Ticaret Örgütü gibi) özellikle ABD’nin kendi çıkarları doğrultusunda gelişmekte olan ülkelere yaptığı dayatmalarla ilgili bir çok örnek sunmaktadır. (Bkz. Joseph E. Stiglitz, **Küreselleşme: Büyük Hayal Kırıklığı**, çev: Arzu Taşcıoğlu ve Deniz Vural, İstanbul: Plan B Yayıncılık, 2002) Gerçekten örneğin dünya elektronik ticaretinin ve web sunucularının büyük bir bölümünü elinde tutan ABD internetin vergilendirilmemesi hususunda bir uluslararası politika yürütmektedir.



duydıkları ihtiyaç dikkate alındığında bir ikilem karşısındadırlar. Vergi sisteminin uluslararası yatırımın yerleşme kararlarındaki etkisi ile ilgili belirsizlik ve bu konuda diğer ülkelerin vergi politikalarının da önemli bir belirleyici olduğu da göz önüne alınırsa sonucun pek de belirgin olmadığı görülecektir. Ancak sonuçta böyle bir rekabetin bütün ülkeler için net faydasının olmadığı hususunda genel bir uzlaşma sözkonusudur.

Vergi rekabeti başta olmak üzere incelediğimiz tüm uluslararası vergi sorunlarında, henüz kesin çözümler ortaya konulmadığını ve sorunların çözümünün esas olarak çok taraflı bir çabayı gerekli kıldığını belirtmek gerekir<sup>42</sup>. Çünkü küreselleşme artık bir ülkenin diğer ülkelerin vergi sistem ve politikalarını dikkate almaksızın bir vergi politikası belirlemeyi imkansız kılmaktadır ve ülkeler tek başlarına hareket ettiklerinde sorunlar daha da derinleşmektedir. Ülkelerin rekabetçi ekonomik çevrede isteksizlikleri de göz önüne alındığında küresel hale gelmiş bu sorunların çözümü için bütün ülkelerin katılacağı küresel bir çabanın gereği daha da belirgin olmaktadır.

---

42 Tanzi tarafından yapılan, uluslararası bir hale gelen vergi sorunlarının çözümünün tıpkı diğer uluslararası kurumlar gibi bir “Dünya Vergi Teşkilatı” kurularak mümkün olabileceği önerisi dikkat çekicidir. Diğer yandan her halde uluslararası işbirliğinin gereği ve uluslar arasında bilgi alışverişinin önemi anahtar unsurlar olarak ifade edilmektedir. (Valpy Fitzgerald, “International Tax Co-operation and Capital Mobility”, **Oxford Development Studies**, Vol.30, No.3, 2002, s.261-262)