

# GLOBALLEŞMENİN VERGİLEME VE VERGİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd. Doç Dr. İstiklal Y. VURAL\*

## ÖZET

Bu çalışma, piyasaların ve ulusal ekonomilerin globalleşmesinin vergi sistemleri üzerindeki etkilerini incelemektedir. Çalışma, vergilemenin, vergi sistemlerinin ve vergi politikalarının globalleşme sürecinden ne ölçüde etkilendiklerini ortaya koymaktadır.

## ABSTRACT

This paper discusses the implications for tax systems of globalization of markets and of economies. It shows the extent to which taxation, tax systems and tax policies are affected by the globalization process.

## GİRİŞ

Dünya son yıllarda küresel düzeyde büyük bir yapısal dönüşüme sahne olmaktadır. Eski doğu bloku ülkelerinin piyasa ekonomisine geçerek dışa açılmaları, finansal piyasalardaki serbestleşmenin sermayenin uluslararası açıdan mobilitesine yol açması ve özellikle enformasyon ve iletişim alanlarında görülen ilerlemeler ve diğer teknolojik gelişmeler nedeniyle ulaşım, iletişim ve bilgiye ulaşma maliyetlerinde dramatik düşüşlerin olması, birçok sektörü uluslararası ticarete açmakta ve fiziksel engelleri azaltarak dünyayı global bir bilgi toplumuna dönüştürmektedir.

İletişim ve ulaştırma alanındaki ilerlemeler ile enformasyon ve iletişim teknolojilerinin öneminin artmasına yol açan global düzeydeki

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

yeniden yapılanma süreci ulusal ekonomilerin daha geniş kesimlerinin uluslararası ticarete ve sermaye hareketlerine daha açık bir hale gelmelerine yol açmaktadır. Globalleşme süreci, bir yandan ulusal seviyede uygulanan politikaların uluslararası düzeyde daha fazla yansımaya sahip olmasına yol açarken; öte yandan, ulusal politikaların bağımsız bir şekilde uygulanabilme yeteneğini azaltmaktadır. Bu süreçte global düzeydeki uygulama ve normlara aykırı ulusal norm ve toplumsal kuralları sürdürmenin toplumsal maliyetini gittikçe artırmakta ve ulusal olanla global düzeydeki uygulama, norm ve kurallar arasında bir yakınlaşma ve uzlaşma meydana gelmektedir. Globalleşme sürecinden makroekonomik politikaların yanı sıra ulusal vergi sistemi ve vergi politikaları da büyük ölçüde etkilenmektedir.

## I. GLOBALLEŞMENİN TANIMI VE KAPSAMI

Globalleşme terimi son yıllarda sosyal bilimlerin farklı disiplinlerinde yoğun olarak kullanılmakta ve her disiplin için değişik anlamlar ifade etmektedir. Globalleşme, sosyal ilişkilerin göreceli olarak ulusal sınırlar, zaman ve mesafe gibi kısıtlamaların etkisinden uzakta oluşması süreci olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>. İktisadi globalleşme ise, mal ve hizmetler ile sermaye, emek ve teknoloji gibi üretim faktörlerinin uluslararası mobilitesi önündeki her türlü engelin göreceli olarak azalması sonucu meydana gelen mal ve faktör piyasalarındaki entegrasyona karşılık gelmektedir<sup>2</sup>.

Uluslararası arbitraj maliyetlerinin daha önceki dönemlere kıyasla çok büyük miktarlarda azalması olarak da tanımlanabilecek iktisadi globalleşmeye yol açan faktörler iki ana başlık altında toplanabilir. Birincisi, ulus devletlerin ya da uluslararası kurumların kontrolü dışında oluşan ve büyük ölçüde teknolojik gelişme ve yeniliklere dayalı faktörlerdir. Global ekonomik entegrasyonun oluşmasında ulus

---

<sup>1</sup> John BAYLIS ve Steve SMITH (Eds.), *The Globalization of World Politics: An Introduction to International Relations*, Oxford, s.14.

<sup>2</sup> Günther G. SCHULZE ve Heinrich W. URSPRUNG, "Globalization of the Economy and the Nation State", *The World Economy*, Volume 22, May 1999, No:3, s.301.

devletlerin rolünü görece azaltan ve globalleşmenin arkasında yatan asıl neden ulaşım, iletişim ve enformasyon alanlarında yaşanan hızlı teknolojik gelişme ve yeniliklerdir. Teknolojik gelişme bir yandan ulaşım ve iletişimi daha kolay ve ucuz bir hale getirirken öte yandan bilgi toplama, analiz etme ve transfer etme imkanlarını artırmış ve kişi ve firmaların faaliyetlerini global düzeyde koordine etmelerini kolaylaştırmıştır.

İktisadi globalleşmeye yol açan ikinci faktör ulus devletlerin kendi tercihleri ya da GATT, WTO, Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası örgütlenmelerin veya bölgesel entegrasyonların politikaları çerçevesinde benimsenen serbestleştirme yönündeki uygulamalardır. Uruguay Turu sonucunda sanayi ürünlerinin yanı sıra daha önce GATT disiplini içine alınmayan tekstil, tarım ve hizmetler sektörü de serbestleştirme kapsamına alınmıştır. Tur, ticaretle bağlantılı yatırım tedbirleri ve fikri mülkiyet hakları alanında yeni düzenlemelere gitmekte; tarife dışı engellerin ve özellikle sübvansiyon, anti-damping ve anti-sübvansiyon tedbirlerinin kullanımını daha da kısıtlamakta ve böylece dış ticaretin liberalleştirilmesini daha ileri bir boyuta ulaştırmaktadır. Serbestleştirme yönündeki ikinci gelişme uluslararası sermaye hareketleri üzerindeki kontrollerin gevşetilmesi veya tamamen ortadan kaldırılması ile ilgilidir. Bu alandaki serbestleştirme çabaları sermayenin ulusal sınırların ötesinde mobil hale gelmesine ve finansal faaliyetlerin globalleşmesine yol açmıştır. Bu konudaki üçüncü gelişme 90'lı yıllardan itibaren çok sayıdaki ulus devletin 'piyasa ekonomisi modelini' ve 'hukuk devleti ilkesini' benimsemesidir. Ülkeler ekonomilerini dış ticarete ve yabancı sermayeye açtıkları ve liberal değerlere dayanan bir siyasi ve iktisadi sistemi benimsedikleri ölçüde rekabet güçlerini artırmak zorunda kalmışlardır. Bu durum ise global düzeyde ekonomik entegrasyonu artırmış ve globalleşmeye hız kazandırmıştır.

Ulusal firmalar, ar-ge maliyetlerini azaltmak, ileri teknolojilere ulaşmak, ortakların bilgi birikiminden yararlanmak, ürün hayat döngüsünü kısaltmak, üretim maliyetlerini azaltmak, yabancı piyasalara girişi ve yabancı finansal kaynaklara ulaşmayı sağlamak ve yüksek düzeyde kalifiye eleman temin etmek için yabancı firmalarla işbirliğine gitmekte ve üretim sürecinin karmaşıklığı arttığı ölçüde stratejik

işbirliği yapmaktadırlar<sup>3</sup>. Böylece ülke içinde faaliyet gösteren ulusal firmalar üretim faaliyetlerini ulus ötesine taşımakta ve üretim faaliyetlerinin gittikçe artan bir kısmı çok uluslu şirketlerce ve hatta global şirketlerce uluslararası ya da ulus-üstü bir alana taşınmaktadır.

## II. GLOBALLEŞME VE VERGİLEME

Global ekonomik entegrasyon çağdaş devletlerin vergi toplama ve optimal bir vergi tabanı tesis etmede zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Globalleşme süreci mobilitesi artan fiziki ve finansal sermaye ile yüksek kalifiye işgücünün daha kolay ve serbest bir şekilde vergi yükü yüksek olan ülkelere vergi yükü daha düşük olan ülkelere yönelmelerine olanak tanımaktadır. Kişi ve firmaların ulusal vergi sistemlerindeki farklılıklardan ya da başka bir ifadeyle, vergi sistemleri arasındaki arbitraj olanaklarından faydalanmak amacıyla vergi yükü düşük ülkelere yönelmeleri nedeniyle mobiliteye sahip fiziki, finansal ve beşeri sermaye kaybına maruz kalan ülkelere düşük kalifiye işgücü ile hareketli olmayan fiziki sermaye üzerindeki vergi yükü yüksek olmaktadır. Bu durum bu ülkelere vergi tabanında belirli bir erimeye neden olacağı için ulusal vergi sistemi üzerinde baskıya yol açmakta ve uzun vadede ülkenin vergi rejimi global standartlara uymak zorunda kalmaktadır.

Teknolojide meydana gelen ilerlemeler sınır ötesi para-sermaye ve belge transferlerindeki maliyetleri büyük ölçüde düşürerek finans piyasalarında teknik kapasitenin artmasına, global finansal işlemlerin ortaya çıkmasına ve ulusal piyasaların global finans piyasaları ile entegre olmalarına yol açmıştır. Ancak, finansal globalleşme, finansal kurum ve faaliyetlerle finansal piyasalar arasındaki ayrımın bulanıklaşması, global bankaların ve uluslararası kümelenmelerin ortaya çıkması ve bunların çok sayıdaki piyasa ve ülkede finansal ürün ve hizmet üretmeleri sonucu, finansal risklerin de globalleşmesine yol

---

<sup>3</sup> Robert BOYER ve Daniel DRACHE (Eds.), *States Against Markets: The Limits of Globalization*, London: Routledge, 1996, s.72.

açmaktadır<sup>4</sup>. Yabancı sermaye hareketleri içinde kısa vadeli ve spekülâtif amaçlara yönelen sermaye hareketlerinin öneminin artırması, özellikle Gelişmekte Olan Ülke (GOÜ)'lerde, makroekonomik istikrarsızlık ve finansal kriz riskini daha da artırmaktadır.

Uluslararası sermaye hareketlerinin taşıdığı bu tip riskler nedeniyle zaman zaman yabancı sermaye hareketlerinin kontrol edilmesi gerektiği savunulmakta ve bu amaçla çeşitli tedbirler uygulanmaktadır. Bu doğrultuda, yabancı sermaye ve orta-uzun vadeli portfolyo yatırımlarında 'lisans prosedürleri' yaygın olarak kullanılırken yurtiçinde ikamet edenlerin yurtdışından hisse senedi alımlarının vergiye tabi tutulması gerektiği savunulmaktadır. Öte yandan, kısa vadeli sermaye akımlarını kontrol altında tutmak ve uzun vadeli sermaye akımlarını teşvik etmek amacıyla sermaye akımları, sermaye giriş ve çıkışlarının belirli bir yüzdesi üzerinden vergiye tabi tutulabilir (*Tobin Vergisi*)<sup>5</sup> veya sermaye akımları üzerinden, ulusal ekonomiyi global piyasalardan izole etmeden oynaklığı (volatility) azaltmada kullanmak üzere 'değişken vergiler'<sup>6</sup> de alınabilir. Globalleşmenin finansal istikrarsızlığı artırmasına paralel bir şekilde ulus devletlerin istikrarı sağlayıcı rolünde de bir artış meydana gelebilecektir. Ancak, istikrarsızlığı gidermek amacıyla bu tip vergiler kullanılsa dahi vergi politikasının bir araç olarak kullanılması uluslararası etkileri açısından sınırlamalara tabidir.

Fiziki niteliğe sahip malların üretildiği sanayi toplumundan hizmet sektörünün önem kazandığı bilgi toplumuna geçiş mevcut vergi sistemleri için potansiyel tehditler içermektedir. İmalata dayalı ekonomik yapının değişmesi, işin doğasında meydana gelen değişmeler, elektronik ticarete kayış, firmaların ve üretim faktörlerinin bir kısmının mobil hale gelmesi ve bunun sonucunda ulusal ve ulus-içi

---

<sup>4</sup> IMF, *International Capital Markets: Developments, Prospects and Key Policy Issues*, Washington, D.C.: September 1998, s.180.

<sup>5</sup> Ludger SCHUKNECHT, "A Simple Trade Policy Perspective on Capital Controls", Staff Working Paper ERAD-98-11, WTO, October 1998, s.4.

<sup>6</sup> Değişken Vergiler hakkında bkz. İstiklal Y. VURAL, *Türk Dış Ticaretinde Korumacılık*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir:1999, ss.102-104.

otoriteler arasında görülen vergi rekabeti, iletişim ve ulaşım alanlarında gözlemlenen ilerlemeler ve serbestleştirme faaliyetleri mevcut vergi sistemlerinin gelecekte ayakta kalabilme kabiliyetlerini doğrudan etkileyecek gelişmelerdir.

Son yıllarda elektronik ticarete büyük bir artış gözlemlenmektedir. Veriler son on yılda telefon hatları sayısında iki kat artış olduğunu, kişisel bilgisayar sayısında büyük bir sıçramanın söz konusu olduğunu ve 2001 yılında bu tip bilgisayarların 2/3'ünde internet bağlantısı olacağını göstermektedir<sup>7</sup>. Elektronik ticaret, büyük ölçüde vergi sisteminin dışında cereyan ettiğinden, mevcut vergi sistemleri için çeşitli tehditler ortaya koymaktadır.

Bu tehditlerin ilki, üretilen mal ve hizmetlerin vergilendirme açısından niteliklerinde meydana gelen farklılıktan kaynaklanmaktadır. Geçmişte tüketime konu olan mallar büyük ölçüde fiziksel (*tangible*) niteliğe sahip mallardı ve bu nedenle bu tip malların üretimi, dağıtımı ve tüketimi, vergiyi doğuran olayın ve işlemlerin izinin takip edilebilmesi nedeniyle, kolayca vergilendirilebilmekteydi. Bu nitelikteki malların üretilmesinde kullanılan girdiler ölçülebilir niteliktedir; üretim ve dağıtım süreci boyunca ortaya çıkan katma değer kolayca takip edilebilir ve mamul malın vardığı yerlerin izi sürülebilir. Üstelik fiziksel nitelikteki mallar imalat işleminden sonra genellikle toptancı, perakendeci ve tüketici zincirini takip ederek pazara sunulur. Bu nitelikteki hizmet ifalarının da izini sürmek kolaydır ve her iki durumda da perakendeciler birer vergi toplayıcısı gibi işlev görerek KDV ya da satış vergilerinin toplanmasında vergi idaresine fiilen yardımcı olurlar.

Oysa internet üzerinden satılan ve fiziki varlığa sahip olmayan mallar tipik '*enformasyon*' mallardır. Bu nedenle elektronik paradaki hızlı gelişmelerin elektronik ticareti daha da artırmasıyla birlikte ödemelerin gittikçe artan bir şekilde vergi dairelerinin iz sürmelerine olanak sağlayan senet, çek, kredi kartı v.b. gibi araçlar kullanılmadan yapılmaya başlanması vergiden kaçınmayı artıracaktır. Mevcut

---

<sup>7</sup> WTO, *Electronic Commerce and The Role of WTO*, Geneva: World Trade Organization, 1998, s.8.

sistemde tüketimle ilgili finansal işlemlerin % 90'a yakın bir kısmı nakit olarak, çek ve kredi kartı ile yapılmaktadır<sup>8</sup>. Sistem, banka, kredi kartı şirketleri ve diğer finansal kurumlar gibi aracı kurumları içermektedir ve geride mutlaka bir ödeme hesabı, bir iz kalmaktadır. İnternet bu tip araçların rolünü ortadan kaldırarak vergi idaresinin iz sürebilmesini engellediği gibi kişi ve firmaların internet üzerinden yurtdışı finans merkezleri ile temas kurmasını kolaylaştırmaktadır. İnternet bankacılığı bir yandan bankalara başvuruyu basitleştirip muamele maliyetlerini azaltırken öte yandan fonların ticarete konu olmasını ve işlemi yapanların isimlerinin saklanması olanaklı kılmaktadır.

Elektronik ticaretin artması ve genelde globalleşmenin vergileme açısından ortaya koyduğu ikinci tehdit, tüketici tercihlerinde önemli değişikliklere yol açmasıdır. Bu süreçte bir yandan ülkelerin fiziki sınırları bireylerin ve üretim faktörlerinin önemli bir kısmının mobilitesini belirlemede etkinliğini yitirirken; öte yandan, internet '*sanal*' mobilitayı artırmaktadır. Bireyler internet üzerinden bir siteden diğerine kolayca gezinti yaparak beğendikleri ürünü aracısız bir şekilde üreticisinden satın alabilmektedirler. Bireyler, sanal alışverişte gümrük vergileri de dahil olmak üzere ulaşım maliyetlerini de dikkate almakta ve en iyi fiyat/kalite oranını göz önüne alarak rasyonel birimler halinde davranmaktadırlar. İnternet üzerinden yapılan alışverişlerde satın alınan mal ve hizmetin fiziksel nitelikte olması halinde bile farklı beğenilere hitap eden ve çok büyük miktarlara ulaşan malların gümrüklerde kontrolü çok zor bir hale gelmektedir. Öte yandan, alıcı ve satıcıların yerlerini tespit etmek ve bu trafiği takip etmek bugünkü vergi idarelerinin kapasitesini aşmaktadır.

### III. GLOBALLEŞME VE VERGİ SİSTEMLERİ

Globalleşme, ulus devletlerin sınırlarını ortadan kaldırdığı ölçüde ulusal politikaların milli sınırlar dışında etkiye sahip olmalarına yol

---

<sup>8</sup> R. GANGULY, "Taxation of Cyberspace Transactions: Working Towards Solutions", paper presented at the 1997 Spring Symposium April 5, Harvard Law School, 1997.

açmaktadır. Öte yandan, bir çok ülkenin vergi sistemi dış ticarete korumacı politikaların uygulandığı ve uluslararası sermaye hareketlerinin büyük boyutlara ulaşmadığı dönemlerde geliştirilmiştir. Bu dönemlerde uluslararası ticaret tarife ya da tarife dışı engellerle önemli ölçüde kısıtlanmaktaydı. Bu çerçevede, bir çok işletme kurulduğu ülke sınırları içinde faaliyette bulunmakta ve bireylerin çoğu kanuni ikametgahlarının bulunduğu ülkede yürüttükleri yatırımlardan ya da faaliyetlerden gelir elde etmekteydiler. Ulus devlet yetkilileri 'mülklik ilkesi' gereği kendi ülkelerinde meydana gelen vergilemeye konu tüm faaliyet ve gelirleri vergilendirebilmekte ve vergi politikaları diğer ülkeleri nasıl etkileyeceği dikkate alınmadan uygulanabilmekteydi. Globalleşme ulus devletlerin vergilemeyle ilgili uygulamaları ve vergi politikalarının diğer ülkeler üzerindeki dışsal etkilerini artırmaktadır. Bu durum bazı ülkelerin global vergi tabanından daha fazla pay alarak vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etme yoluyla avantaj elde etme ihtimalini ortaya çıkarmaktadır<sup>9</sup>.

Vergi gelirleri temelde vergi oranlarına ve vergi tabanına bağlıdır. Vergi oranları vergi idaresinin-mali otoritenin kontrolü altında iken vergi tabanı merkezi hükümetin dışındaki faktörlerden ve vergi oranındaki değişikliklerden kolayca etkilenir. Kapalı bir ekonomik yapıda kurumlar vergisindeki bir artış sermayenin getirisini ve sonuçta yatırım isteğini azaltır. Ekonominin dışa açık olması ve sermayenin mobil olması halinde ise vergi oranlarında meydana gelen bir azalma global ekonomik faaliyetleri artırmanın yanı sıra diğer ülkelerdeki ekonomik faaliyetleri de ülkeye çeker. Globalleşme sürecinde ülkelerin daha fazla dışa açılmaları kurumlar vergisi tabanının esnekliğini artırmaktadır<sup>10</sup>. Bu ise mobilitesi artan firmaların vergi arbitrajına yönelik faaliyetlerde bulunmalarına olanak tanımaktadır. Merkezi hükümet ve hatta yerel yönetimler rekabet halindeki firmalar arasındaki tarafsızlıklarını bozan vergisel ayrıcalıklar tanımaları yolunda taleplere

---

<sup>9</sup> Vito TANZİ, "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems", *IMF Working Paper*, WP/96/141, December 1996, s.5.

<sup>10</sup> Eric J. BARTELSMAN ve Roel M. W. J. BEETSMA, "Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries", *CESifo Working Paper* No:324, August 2000, s.2.



maruz kalmakta ve kurumlar vergisi oranlarındaki yarış nedeniyle vergi tabanlarının kaymasından endişe etmektedirler. Globalleşme, sermaye üzerinden alınan vergilerin yanı sıra şahsi gelir vergileri ve tüketim üzerinden alınan vergilerde de önemli etkilere yol açabilmektedir. Globalleşmenin şahsi gelir vergisi üzerindeki etkileri birkaç ana başlık altında toplanabilir<sup>11</sup>:

- Son yıllarda bireylerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde büyük bir artış bulunmaktadır. Bu kişilerin yurtdışında kazandıkları gelirlerinin tespitinin güçlüğü nedeniyle şahsılık ilkesinin uygulanması gittikçe zorlaşmaktadır.
- Farklı ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi alış-verişinin sınırlı olması, bilgi alış-verişini sağlayan anlaşmanın söz konusu olmaması ve anlaşma olsa bile çıkar çatışması sonucu vergi idarelerinin bu tip bir alış-verişe yanaşmamaları neticesinde bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirler tam anlamıyla beyan edilmemekte ve ülkelerin vergi kayıpları artmaktadır. Bu durumda finansal sermayeyi kendi ülkesine çekebilen ülkelerin gelirleri artarken gelir kaybına uğrayan ülkeler gelir vergisinden kaynaklanan kayıpları diğer vergileri artırarak telafi etmekte ve böylece vergi sistemlerinde yapısal değişiklikler meydana gelmektedir.
- Vergi cenneti ülkelerin ortaya çıkması vergi kaybını ve vergiden kaçınmayı hızlandırmaktadır. Son yıllarda çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adres temin eden ülke ve bölgeler ortaya çıkmaktadır<sup>12</sup>. Vergi cenneti ülkeler kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde ederlerken, sermaye sahiplerinin vergi cennetlerindeki yatırımlarından elde ettikleri gelirleri beyan etmedikleri için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.

---

<sup>11</sup> TANZI, *Globalization, Tax...*, ss.9-11.

<sup>12</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Joel SLEMROD, "Tax Havens, Tax Bargains and Tax Adresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital", in *Reforming Capital Income Taxation*, Ed. By Horst SIEBERT, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990, ss.23-42.

- Türev ürünler ve benzeri yeni finansal piyasa araçları vergilendirme açısından problemlere yol açmaktadır. Bu tip araçlar teknolojik gelişmelere bağlı olarak çok hızlı bir şekilde değişen ve yenilenen araçlar olduğu için vergilendirmeye yönelik politikalar teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmaktadır. Yeni finansal araçların çoğunlukla offshore merkezlerde faaliyet göstermeleri ve elektronik ticarete meydana gelen artış, gelirin elde edilmesi, nerede elde edildiği ve mükellefin ikameti konusunda sorunların ortaya çıkmasına yol açmakta ve vergilemeyi zorlaştırmaktadır<sup>13</sup>.

İktisadi globalleşme dış ticaretin milli ekonomi içindeki payını artırdığı için dış ticareti etkileyen yurtiçi vergiler üzerinde bazı etkiler meydana getirmektedir. Uluslararası ticarete konu olan mallar üzerinden alınan vergilerde ‘varış ülkesi ilkesi’ uygulanıyorsa ithalat vergiye tabi olurken ihracat vergiden müstesna tutulacaktır. Bu tip bir uygulama gider vergisi olarak KDV’ni benimsememiş ülkelerle dolaylı vergilemede ‘kaynak ilkesi’ni benimseyen ülkeler açısından dış ticarete rekabeti bozucu ve bu nedenle korumacı bir araç haline gelmektedir. GATT kurallarına göre ithal edilen her hangi bir mal ülke içinde tüketime konu olacağı için aynı tip mal için ülke içinde ödenen vergiye eş bir verginin o mal üzerinden de alınması ve iki mala da aynı muamelenin yapılması gereklidir. Bu nedenle dolaylı vergilemede varış ilkesinin uygulanması GATT tarafından desteklenmektedir<sup>14</sup>. Ancak bu ilkenin uygulanması sonucu ihracatçıların ülke içinde ödedikleri KDV karşılığı olarak vergi iadesi almaları, buna karşılık rakip ülke firmalarından yapılan ithalat üzerinden vergi alınması ve yabancı firmaların kendi ülkelerinden vergi iadesi alamamaları, bu ilkeyi benimseyen ülke firmalarına rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Globalleşme, dolaylı vergilemede ABD gibi KDV yerine bir tür satış vergisi uygulayan ve vergi sisteminde dolaysız vergilerin ağırlıklı bir yere sahip olduğu ülkeler aleyhine rekabeti bozmakta ve bu açıdan farklı vergi sistemi uygulayan devletler arasında gerilimi artırmaktadır.

---

<sup>13</sup> Vito TANZI, “Globalization and the Future of Social Protection”, *IMF Working Paper*, WP/00/12, January 2000, s.16.

<sup>14</sup> Dennis E. APPLEBY ve Alfred J. FIELD JR., *International Economics*. Second Edition, Chicago: Irwin, s.238.

Elektronik ticaretin artması gider vergisi olarak KDV'ni benimseyen ülkelerde de potansiyel problemlere yol açmaktadır. Bilindiği gibi KDV malların üretim-tüketim zinciri içindeki her aşamasında satış fiyatı üzerinden hesaplanmakta ve malı satan kişiler, verginin kanuni yükümlüsü olarak ödedikleri vergiyi, satış fiyatına ekleyerek alıcılara aktardıklarından malı satan kişiler aynı zamanda bu verginin aracıları durumundadırlar. Elektronik ticaret üretim-tüketim zinciri içerisinde yer alan aracıları (toptancı-perakendecileri) ortadan kaldırır. Bir tüketici aracısız olarak satın almak istediği bir malın ya da hizmetin üreticisi ile doğrudan temasa geçerek mal ya da hizmeti satın alabilir. Bu durum zincir içerisindeki bazı aracıları ve dolayısıyla o aşamalarda alınması söz konusu olan KDV'ni ortadan kaldıracağı için KDV gelirlerinde bir miktar azalmaya yol açabilir. Öte yandan KDV oranlarında farklılıkların olması ve farklı ülkelerin farklı mal ve hizmetleri KDV'nden müstesna tutmaları, KDV uygulaması açısından ülkeler arasında arbitraj imkanlarının ortaya çıkmasına ve yüksek KDV oranlarına sahip olan ülkelerin elektronik ticaret, sınır ticareti ve gümrüksüz satış yoluyla olumsuz yönde etkilenmeleri ve gelir kaybına uğramaları muhtemeldir. Sonuçta, globalleşme daha fazla entegrasyona ve KDV'nde uyuma yol açmakta ve elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik talepleri artırmaktadır.

#### **IV. GLOBALLEŞME VE VERGİ REKABETİ**

Globalleşme ile uluslararası vergi rekabeti arasındaki ilişki karmaşık bir yapıya sahip olmakla birlikte globalleşmenin vergi rekabeti üzerinde önemli etkilere sahip olduğuna dair çeşitli göstergeler ortaya koyulabilir. Birinci gösterge, dış ticarete Uruguay Turu sonrasında görülen çok taraflı serbestleşme ile dış ticaret üzerinden alınan vergilerde oluşan küresel düzeydeki uyumdur. Ancak, bütün ülkelerin '*bağlayıcı tarife*' düzenlemelerine uyma sürelerinin aynı olmaması ve bölgesel entegrasyonlarda GATT ile getirilen seviyeden daha ileri bir serbestleştirilmenin söz konusu olması dış ticaret vergilerinde bile ülkeler arasında önemli farklılıkların olmasına yol açmaktadır.

Globalleşmenin en önemli itici gücü olan teknolojik gelişmeler ulusal otoritelerden büyük ölçüde bağımsız olduğu için globalleşme süreci tüm ülkeleri kapsayıcı bir nitelikte olsa ve bu nedenle globalleşmeye katılım tercihe bağlı olmasa da ülkeler arasında uygulamalarda görülen farklılıklar bireylerin ve kamu otoritelerinin bu farklılıklardan yararlanmaları için çeşitli fırsatlar ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle globalleşme vergi rekabetinin şiddetini artırmakta ve bazı ülkelere vergi yüklerini diğer ülkelere aktarma fırsatı sunmaktadır.

Vergi rekabeti yalnızca diğer üretim faktörlerine göre daha mobil olan sermaye üzerinden alınan vergilerde meydana gelmemektedir; şiddeti daha düşük olsa da tüketim vergileri ve ücretlerin vergilendirilmesinde de söz konusu olmaktadır. Kurumlar vergisi rekabeti sermayenin mobilitesinin fazla olması nedeniyle uluslararası vergi rekabetinin en önemli kısmını oluştururken mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde genellikle varış ülkesi ilkesi uygulanmakta olduğundan bu tip vergilerdeki uluslararası rekabet fazla bir öneme sahip değildir<sup>15</sup>.

Günümüzde bazı ülkeler yabancı tüketicileri çekmek için sınır bölgelerine ve havaalanlarına satış yerleri açmakta ve pahalı ve nakli kolay mallar üzerindeki satış ve tüketim vergilerini azaltarak vergi yüklerinin bir kısmını ihraç ederken gelirlerini artırmaktadırlar. Bu yöndeki rekabet, daha iyi enformasyon, uluslararası reklamların artması, daha düşük ulaşım maliyetlerinin söz konusu olması, bireylerin mobilitesinin artması ve posta yoluyla satışların, internetin ve kredi kartlarının sınır aşan alımlarda kullanılması gibi teknolojik ve politik gelişmelerin sonucunda artmaktadır<sup>16</sup>. Ancak bu tip bir gelişmenin ulus devletlerin vergi yapısı ve gelirleri üzerindeki olumsuz etkisi önemsenecek bir büyüklükte değildir.

Bir çok işletme ekonomik anlamda ulusal karakterini yitirerek çokuluslu ya da ulus-üstü bir hale gelmektedir. Bu işletmelerin bazıları farklı ülkelerde entegre üretim tesisi oluşturmaktadırlar. Üretim sürecinde kullanılan üretim faktörleri diğer ülkelerden gelmekte ve

---

<sup>15</sup> SCHULZE ve URSPRUNG, s.312.

<sup>16</sup> TANZI, *Globalization, Tax...*, ss.4-5.

böylece bir ürünün menşeyini tespit etmek giderek zorlaşmaktadır. Öte yandan, dünyadaki ticaretin gittikçe artan bir kısmı bu tip firmalar tarafından gerçekleştirilmektedir. Uluslararası üretim faaliyeti ile uğraşan ve finans sektörü dışında faaliyet gösteren en büyük ilk 100 ulus-üstü firma 1999 yılında 1.8 trilyon \$ tutarında yabancı aktifi elinde tutmakta, yurtdışında 2.1 trilyon \$'lık üretim gerçekleştirmekte ve global üretimin % 25'ini kendi kontrollerinde tutmaktadırlar<sup>17</sup>.

Bu tip firmaların global ticarete sahip oldukları payı artırmaları vergileme açısından çeşitli yansımalara yol açmaktadır:

- Vergilendirilebilir gelir hesaplanırken faiz giderlerinin indirilmesi yaygın bir uygulamadır. Bu tip şirketler, yükümlülüklerini en elverişli koşullarda indirim imkanı sunan ülkelere kaydırarak vergilendirilebilir gelirlerini minimize edecek arbitraj olanaklarından yararlanmaya çalışmaktadırlar. Bu durum ulusal vergi sistemlerinin, bu tip uygulamalar açısından, harmonize olmaları yönünde bir baskı oluşturmaktadır<sup>18</sup>.
- Tüm işletmeler gibi çok uluslu-ulus üstü şirketler de vergi yükümlülüklerini azaltma yönünde bir insiyatife sahiptirler. Bu amaçla şirket faaliyetleri kanuni vergi oranları düşük olan veya cömert vergi teşviklerinin sağlandığı ülkelere aktarılabilir; diğer ülkelerde yerleşen bağlı şirketlerden ithal edilen girdilerin maliyetleri vergisel amaçla yönlendirilebilir (transfer fiyatları); düşük Kurumlar Vergisi (KV) oranına sahip ülkelerdeki satışlar fazla beyan edilirken aramaları-girdiler düşük beyan edilebilir. Teknolojideki değişiklikler bir yana bırakılırsa gelir, kar ve giderlerin transferi düşük KV oranına sahip ülkelerde verimliliğin ve vergi gelirlerinin artmasına yol açabilir. Yüksek KV oranına sahip ülkelerden yapılan kar transferleri bu ülkelerin KV gelirlerini azaltmakta ve vergi tabanını daraltmaktadır. Örneğin, BMW otomobil şirketinin şirket merkezi olan Almanya'da ödediği

---

<sup>17</sup> UNCTAD, 1999 *World Investment Report*.

<sup>18</sup> Joulia OSSOKINA ve Herman VOLLEBERGH, "The Tax Treatment of Interest Expenditures of Multinational Enterprises", *Tinbergen Institute Discussion Paper*, May 21, 2000, s.2.

KV'nin global düzeyde ödediği KV'ne oranı 1988'de % 88 iken 1992'de % 5'e gerilemiştir<sup>19</sup>.

- Ulaşım ve iletişim alanındaki yenilikler ve teknolojik gelişme transfer fiyatlarının vergi idarelerince kontrol edilmesini zorlaştırmakta ve zamanla vergi idarelerini bu fiyatları varsayımlara dayalı olarak tahmin etmek zorunda bırakmaktadır. Bu durum ise kar üzerinden alınan vergilerin doğasını değiştirmekte ve kurum kazancının “gerçek” olması ilkesini erozyona uğratmaktadır.

## SONUÇ

Bu çalışmada iktisadi globalleşmenin vergileme, vergi sistemleri ve vergi rekabeti üzerindeki potansiyel etkileri bazı yönleriyle değerlendirilmeye çalışılmıştır. Globalleşmenin bu konulardaki nihai etkilerini tespit etmek sürecin karmaşıklığı nedeniyle oldukça güç bir iştir ve çok uzun ve detaylı bir çalışmayı gerektirmektedir.

Globalleşmenin, ulus devletlerin bazı vergileri toplama yeteneğini azalttığı; vergi yükünün daha mobil olan mal ve hizmetlerden ve üretim faktörlerinden daha az mobil olanlara doğru kaymasına yol açtığı; mükelleflerin izinin sürülmesini ve vergilendirmeye konu teşkil eden işlem ve olayların vergi idarelerince takibini zorlaştırarak vergiden kaçınmayı artırdığı ve vergi rekabetinin şiddetini artırdığı ileri sürülebilir. Globalleşmenin yol açtığı vergi rekabeti, uzun vadede, vergi gelirlerinin azalmasına yol açabilir, vergi sistemlerinin yapısını siyasilerin arzu etmediği yönde değiştirebilir ve vergi sistemlerinin artan oranlı yapısında erozyona neden olarak vergilemede adalet ilkesini zedeleyebilir.

---

<sup>19</sup> Alfons J. WEICHENRIEDER, “Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany”, *Fiscal Studies*, 17, 1, ss.37-58.

## KAYNAKÇA

- APPLEYARD, Dennis E. ve Alfred J. FIELD JR., *International Economics*. Second Edition, Chicago: Irwin.
- BARTELSMAN, Eric J. ve Roel M. W. J. BEETSMA, "Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries", *CESifo Working Paper* No:324, August 2000.
- BAYLIS, John ve Steve SMITH (Eds.), *The Globalization of World Politics: An Introduction to International Relations*, Oxford.
- BOYER, Robert ve Daniel DRACHE (Eds.), *States Against Markets: The Limits of Globalization*, London: Routledge, 1996.
- GANGULY, R., "Taxation of Cyberspace Transactions: Working Towards Solutions", paper presented at the 1997 Spring Symposium April 5, Harward Law School, 1997.
- IMF, *International Capital Markets: Developments, Prospects and Key Policy Issues*, Washington, D.C.: September 1998.
- OSSOKINA, Joulia ve Herman VOLLEBERGH, "The Tax Treatment of Interest Expenditures of Multinational Enterprises", *Tinbergen Institute Discussion Paper*, May 21, 2000.
- SCHUKNECHT, Ludger, "A Simple Trade Policy Perspective on Capital Controls", Staff Working Paper ERAD-98-11, WTO, October 1998.
- SCHULZE, Günther G. ve Heinrich W. URSPRUNG, "Globalization of the Economy and the Nation State", *The World Economy*, Volume 22, May 1999, No:3, ss. 295-352.
- SLEMROD, Joel, "Tax Havens, Tax Bargains and Tax Adresses: The Effect of Taxation on the Spatial Allocation of Capital", in *Reforming Capital Income Taxation*, Ed. By Horst SIEBERT, Tübingen: J. C. B. Mohr, 1990, ss.23-42.
- TANZI, Vito, "Globalization and the Future of Social Protection", *IMF Working Paper*, WP/00/12, January 2000.
- TANZI, Vito, "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems", *IMF Working Paper*, WP/96/141, December 1996.
- UNCTAD, 1999 *World Investment Report*. Geneva: UNCTAD.
- WEICHENRIEDER, Alfons J., "Fighting International Tax Avoidance: The Case of Germany", *Fiscal Studies*, 17, 1, ss.37-58.
- WTO, *Elektronic Commerce and The Role of WTO*, Geneva: World Trade Organization, 1998.
- VURAL, İstiklal Y., *Türk Dış Ticaretinde Korumacılık*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir:1999.

