

## KÜRESELLEŞMENİN VERGİ POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİNSİZLİK ETKİSİ

### INEFFICIENCY EFFECT OF GLOBALIZATION ON TAX POLICIES

**Doç.Dr.Nihal KARGI\***  
**Doç.Dr.Ekrem KARAYILMAZLAR\*\***

#### ÖZET

*Küreselleşmeyle birlikte sermayenin mobilitésinin artması özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında bu sermayeyi çekme yönünde bir rekabet başlatmıştır. Hızla artan bu rekabet, vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda, ulus devletleri vergi gelirlerinin azalması sorunuyla karşı karşıya bırakmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler de ticaretin sanal alana kaymasına sebep olarak vergi gelirleri açısından gelecekteki ciddi tehditlerin sinyallerini vermektedir. Ulus devletlerin küreselleşme nedeniyle uğrayacakları vergi kayıplarının önlenmesi konusunda uluslar arası kuruluşlar bazı projeler yürütmekle beraber henüz bir çözüm üretilmemiştir. Konunun çözümü ise günümüz itibarıyla birtakım radikal önlemlerin alınmasına odaklanmaktadır.*

#### ABSTRACT

*Increasing capital mobilization, along with globalization, has brought about a competition especially among developing countries to attract the more of it. Growing competition confronted nation states with the problem of decreasing tax income. Also developments in information and communication technologies, changing composition of trade in favor of digital area, give a signal of threats that will be faced in near future about decreasing tax incomes. Though some international organizations undertake projects to prevent loses of tax incomes of nation states there is no solution produced on the subject yet. Any solution to this problem is focused on taking some radical measures at the moment.*

Küreselleşme, vergi gelirleri, sermaye hareketleri, e-ticaret  
Globalization, tax incomes, capital mobility, e-commerce

\* Pamukkale Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü

\*\* Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

## 1. GİRİŞ

Dünya ekonomisinin artan entegrasyonu her yönüyle yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkarmaktadır. Küreselleşme, bir yandan üretim faktörlerinin (özellikle sermayenin) mobilitesini, diğer yandan da çokuluslu şirketlerin dünya ekonomisine hakimiyetini artırmıştır. Çokuluslu şirketler arasında giderek artan rekabet, daha fazla küresel stratejiler geliştirmelerini gerektirmekte ve herhangi bir ülkeye bağımlılıkları gittikçe azalmaktadır.

Şirketlerin faaliyetlerini yürütmek için belli bir fiziki bölgeye olan bağımlılıklarının azalmasında şüphesiz bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler de önemli bir rol oynamaktadır. Gerek bireysel yatırımcıların gerek çok uluslu şirketlerin dünyanın bir başka bölgesine sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları artık basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirilebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının finansmanı için yabancı tasarruflara olan ihtiyaçları dikkate alındığında bu mobil sermayenin önemi daha da belirginleşmektedir. Sermaye ve yatırımların mobilitesinin artması özellikle gelişmekte olan ülkeler arasında bunları çekmek yönünde bir rekabet de yaratmaktadır. Dolayısıyla, sermaye akımlarının artması ve finansal piyasalardaki gelişmeler ülkeleri vergi oranlarını indirmeye ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya zorlamaktadır.

Sermayeyi çekmek için tanınan bu kolaylıklar ise bir yandan ülkelerin vergi gelirlerini eritirken diğer yandan vergi yükünün gittikçe daha az mobil olan üretim faktörleri (emek gibi) üzerinde kalmasına neden olmakta ve verginin yeniden dağıtım fonksiyonunun işleyişini engellemektedir. Bu durum, bazılarının göre, küresel refahın da azalması sonucunu doğurmaktadır.

Devletler, bir yandan köklerini neo-liberal düşünce tarzından alan küreselleşme olgusu çerçevesinde küçülmeye ve asli fonksiyonlarına çekilmeye zorlanırken diğer yandan da küreselleşmenin özel kesime avantaj olarak sunduğu “vergiden kaçınma veya vergi yükünü minimize etme” şeklindeki yeni fırsatlarla mücadele etmek zorunda kalmaktadırlar. Küreselleşme kısılacında kalan devlet asli fonksiyonlarının finansmanı için uygulamakta olduğu mevcut vergi politikaları üzerindeki etkinliğini de giderek yitirmektedir. Dolayısıyla küreselleşmeyle birlikte vergi yapısının ve vergi sistemlerinin yeniden şekillendirileceği bir vergi politikası geliştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

## 2. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ POLİTİKALARINA ETKİSİ

1970’li yıllarda dünya kapitalist sisteminin içine girdiği krize bağlı olarak uygulamaya konulan yeni ekonomik modelin temelini, neo-liberal politikalar çerçevesinde piyasa mekanizmasının güçlendirilmesi oluşturmuştur. Piyasa mekanizmasının güçlendirilmesi için uygulamaya konan ihracata yönelik büyüme modelinin koşullarını ise serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılması oluşturmuştur. Bu çerçevede yapılan

öneriler mali disiplin, kamu harcamalarının öncelikler çerçevesinde gerçekleştirilmesi, vergi reformu, finansal serbestleşme, döviz kuru düzenlemeleri, ticaretin serbestleştirilmesi, doğrudan yabancı yatırımlara izin verilmesi, özelleştirmeler, deregülasyon ve mülkiyet haklarının düzenlenmesini kapsamaktadır (Lavigne, 1999: 160).

Bu süreçte uygulanan ekonomi politikaları, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yabancı sermaye girişlerini kolaylaştırmaya dönük uygulamaları ön plana çıkarmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde 1930'lu yıllardan 1970'li yılların başına kadar Keynezyen politikalar çerçevesinde iç talebi canlandırmaya yönelik ekonomi politikaları uygulanırken, 1970 sonrasında yaşanan krize bağlı olarak ihracata dayalı birikimi gerçekleştirmek üzere dış talep öncelikli politikalar gündeme gelmiştir. Bu durum, devletin işlevindeki dönüşümlerin de başlangıç noktasını oluşturmuştur.

Bu dönüşüm kapsamında, devletler artık iç talebi canlandırmak için piyasaları genişletme çabasını terk ederek sermaye üzerindeki kamusal ve sosyal yükleri hafifletmeye doğru yönelmişlerdir. Bu amaçla da üretim ve tüketim kararları üzerinde daha az etki yaratacak vergilerden oluşan bir vergi politikası uygulamaya başlamışlardır. Dolayısıyla küreselleşme sürecinin vergi politikaları üzerindeki en önemli etkisi, vergi yapısında ortaya çıkardığı değişim olmuştur.

Uygulamaya giren vergi politikaları içinde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir dönüşüm gözlemlenmekte ve özellikle gelişmekte olan ülkelere vergi yükü sermaye gelirlerinin lehine olacak şekilde yeniden bir dağılım sergilemektedir. Küreselleşme ile birlikte uluslararası sermayenin yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına doğru hareketliliği, özellikle finansal sermaye üzerindeki vergileri azaltma yönündeki rekabeti teşvik etmekte ve vergilerin dünya çapında uyumlaştırılması çalışmalarını gerekli kılmaktadır. Söz konusu uyumlaştırma çabaları özellikle gelişmekte olan ülkelere, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmaya dönük ekonomi politikası tercihlerine koşut olarak vergi oranlarının düşük tutulması sonucunu doğurmaktadır (Önder, 2003:255-256).

### 3. VERGİLEME KONUSUNDAKİ KÜRESEL SORUNLAR

Küreselleşme, bir yandan ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız bir vergi politikası belirlemelerini imkansız hale getirirken diğer yandan tüm ülkeleri aynı anda etkileyen ortak sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Aslında küreselleşmenin vergi alanında yarattığı sorunlar, ekonomik ilişkilerdeki değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Tanzi (2001:13), *mali termitler* olarak nitelendirdiği bu sorunları; elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, elektronik para, firma içi ticaret, sınır ötesi 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.

Küreselleşme ve ona hız kazandıran teknolojik gelişmelerin, devletlerin vergileme gücü üzerindeki zayıflatıcı etkilerini ise şu şekilde sıralamak mümkün olabilir:

1. Dünyanın hızlı entegrasyonu sonucu sermaye ve işgücünün, vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket etmesi, ülkelerin diğer ülkelere kıyasla daha yüksek oranda vergi oranları uygulama imkanını sınırlandırmaktadır. Çünkü küreselleşme ve teknolojik gelişmelere paralel olarak (telefon-faks-modem vb.) iş merkezlerinin kuruluş yerinin artık bir önemi kalmamakta ve sermaye vergilemenin en az olduğu ülkelere yönelmektedir. Ayrıca küreselleşme kapsamında kaliteli işgücünün de az vergilendirilen ülkelere doğru yönelme tehlikesi olduğundan, işgücünün vergilendirilmesinde de çeşitli güçlükler ortaya çıkabilecektir (Koyutürk,1997:45).

2. İnternet üzerinden yapılan ticaretin hızla artması, bu ticaretin takibini ve vergilendirilmesini daha da güçleştirmektedir. Teorik olarak, elektronik araçlar aracılığıyla satış yapanlar da diğerleri gibi vergiye tabi olmakla birlikte vergi kanunlarında elektronik araçlar aracılığıyla yapılan ticarette vergi uygulaması konusu kesinlik taşımamaktadır. İnternetin belli bir yerleşim yeri olmadığı için, hangi devletin vergi hakkına sahip olduğunu belirlemek güçtür ve vergi egemenliği sorunu çözülmedikçe internet aracılığıyla vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaşması kaçınılmazdır.

Küreselleşmeye paralel olarak, ticari ve sınai kârlar üzerinden alınan vergilerin öneminin kaybolacağı ve bunun yerine muamele, tüketim ve ücretler üzerinden vergi alınabileceği, tüketim vergilerinde ise gayri maddi malların vergilendirilmesinin zor olacağı konusu uluslararası toplantıların gündemine gelmeye başlamıştır (Benlikol, Müftüoğlu,1995:19).

Genel olarak vergileme konusundaki küresel sorunlar, ülkeler arasındaki vergi rekabeti, çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesi ve elektronik ticaret etrafında şekillenmekte olduğundan bu bölümde adı geçen sorunlar üzerinde durulacaktır.

### **3.1. Vergi Rekabeti**

Küreselleşme, ülkeler arasında sermaye ve yatırımları çekmek üzere, vergi oranlarının indirilmesi (ya da vergi muafiyetleri gibi) veya tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklinde bir rekabet başlatmıştır. Böyle bir rekabetin, finansal ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapmaya yol açması, vergi adaletini zayıflatması, vergi ve kamu harcamalarının düzeyinin ve ağırlığının yeniden belirlenmesi gereğini doğurması, vergi yükünün mobilitesi düşük faktörlere (emek ve tüketim gibi) kaymasına neden olması, vergi uygulama maliyetlerini artırması gibi olumsuz sonuçları vardır.

Ulusal vergi sistemleri ve ulusal ekonomiler üzerinde yarattığı bu olumsuz etkilerden dolayı da vergi rekabeti, OECD ve AB tarafından “zararlı” olarak nitelenmektedir. Bu nedenle de başta ABD gibi sermaye ihraç eden ülkeler olmak üzere, OECD ve AB gibi uluslar arası kurumlar tarafından da önemli çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır.

Teorik açıdan vergi rekabeti, uluslararası arenada mobil kabul edilen sermaye üzerine odaklanmaktadır. Yapılan çalışmalarda farklı bulgular ortaya çıkmakla birlikte, sermayeyi çekmek için bağımsız idareler arası rekabetin, bireylerin talep ettiği mal ve hizmetleri etkin bir biçimde sağlayacağını savunan Tiebout hipotezinden (Tiebout, 1956:419) hareketle, farklı kamu hizmeti-vergi kombinasyonlarıyla mükellefe daha çok tercih sunulacağı ve böylece tatmin düzeyi artırılarak etkinlik sağlanacağı düşünülmüştür. Ancak yerel idareler için düşünülen böyle bir modelin uluslararası rekabet söz konusu olduğunda birçok eleştiriye de maruz kalması kaçınılmazdır (Cullis and Jones, 1998: 297).

Genel eğilim vergi rekabetinin mali krizlere neden olabileceği ve zararlı olduğu, dolayısıyla sınırlanması gerektiği yönünde olmakla birlikte vergi rekabetinin sınırlanması konusunda bazı eleştiriler de söz konusudur. Vergi konusunda bile olsa rekabetin zararlı olarak nitelendirilmesinin iktisadi düşünce çerçevesinde kabul edilebilir olamayacağı öne sürülerek rekabetin *kötü* ya da *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 sürmektedirler (Eggert, 2001: 528; Meussen,2003:1;Teather, 2002: 58).

Avi-Yonah (2000:28-51), vergi rekabetinin yatırımların küresel düzeyde optimal dağılımını saptırarak *etkinliği* bozduğunu; sermayenin etkin bir şekilde vergilenemediği durumda, vergi yükünün mobil olmayan emek üzerine kaymasına neden olarak vergi karmaşasını değiştirip, vergi gelirlerinin uluslararası paylaşımları etkileyip *adaleti* bozduğunu ifade etmekte; diğer yandan bu değerlendirmelerin, vergi rekabetinin belirli hükümet boyutlarında demokratik açıdan vatandaşların farklı tercihlerini yansıtmasına imkan vereceğinden *demokrasi* ilkesiyle dengelenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Vergi rekabetinin zararlı olduğu konusunda uygulamada en kapsamlı çalışmalar OECD ve onu takiben AB'ne aittir. OECD, uluslararası bir işbirliği ile sorunun çok taraflı olarak çözülmesini amaçlayan projeler yürütmekte ve vergi cennetlerinin listesini yayımlayarak üye olmayan ülkelerin de katılımını sağlayacak şekilde çözüm üretmeye çalışmaktadır. OECD, zararlı vergi rekabeti konusunda ülkeleri temelde ikiye ayırmaktadır (OECD, 1998: 20). Diğer ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmaya ve vergi rekabetinin önlenmesi hususuna ilgisiz kalan ülkeleri vergi cennetleri, aksine vergi rekabetinin yayılmasında kendisi de risk altında olan ve bu nedenle birlikte hareket etmeye istekli olan ülkeleri ise tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkeler olarak nitelendirmektedir (OECD, 2000: 13–14). Böyle bir ayırım, aslında zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkeleri vergi cenneti olarak damgalayarak çok taraflı anlaşmalara taraf olmaları için üzerlerinde uluslararası bir baskı oluşturmaya yöneliktir. Bu baskının olumlu sonuçları ise OECD'nin 2004 yılında yayınladığı raporunda 2000'de potansiyel olarak zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan birçok ülkenin listede bulunmaması ile gözlemlenebilmektedir.

Ancak konuyla ilgili birçok sorunun hala çözümlenemediğini belirtmek gerekir. OECD'nin kabul ettiği tanımlar üzerinde dahi hala tam bir anlaşmaya varılmış değildir. Sorunların çözümü için çok taraflı bir işbirliğinin sağlanması önemli bir gerekliliktir ancak ülkelerin ulusal çıkarları arasındaki farklılıklar bu çabaların önünde önemli bir engel oluşturmaktadır.

OECD'nin ulus devletler üzerinde bir yaptırım gücünün bulunmaması, yürütülen projelerin yönlendirici olmaktan öte geçememesine neden olmaktadır. Bu konudaki kesin çözümün ülkeler üzerinde yaptırım gücü bulunan uluslar üstü bir kuruluşun mevcudiyeti ile sağlanabileceğini söylemek mümkün olabilir.

### **3.2. Çokuluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi ve Transfer Fiyatlaması**

Genellikle küreselleşmenin simgesi olarak görülen ve farklı vergi alanlarında faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar da vergileme konusundaki önemli küresel sorunlardan birini oluşturmaktadır.

Vergi rekabeti açısından sermayenin vergi oranlarına duyarlılığı önemli bir değişken olmakla beraber çokuluslu firmaların başka bir ülkeye yatırım yapma kararı almasında vergi oranları tek belirleyici unsur değildir. Bir ülkeye yatırım yapma kararı, aynı zamanda, doğal kaynakların varlığı, siyasal ve ekonomik istikrar, mevzuata ilişkin şeffaflık, vasıflı işgücünün varlığı, altyapı, finansal sistem, iletişim, ulaştırma gibi yapısal sistemlerin varlığı vb. faktörlere de bağlıdır.

Tasarruf oranlarının yetersizliği ve ödemeler dengesinin finansman sorunu nedeniyle uluslararası sermayeye duydukları ihtiyaç dikkate alındığında gelişmekte olan ülkelerde yabancı yatırımlara sağlanan teşvikler ve bu teşviklerin etkileri önemli hale gelmektedir. Yapılan çalışmalarda vergi teşviklerinin yabancı yatırımların yer seçimi kararlarını ve hacmini etkilediğine ilişkin birçok kanıt sunulmaktadır (Stewart and Webb, 2003; Edwards and Rugsy, 2002; Meussen, 2003). Ancak bu etkinin boyutu başta kullanılan vergi enstrümanı olmak üzere 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 (dışarıda ödenen vergilerin ana ülkede indirilip indirilmemesi, ana ülkenin vatandaşların dünya çapında elde ettiği geliri mi, yurt içi geliri mi vergilediği) bağlı olarak farklılıklar gösterebilmektedir.

Bir yandan ulusal ekonomilerin ve finansal piyasaların bütünleşmesi, diğer yandan ülkeler arasındaki vergi rekabeti ve sermayeye sağlanan kolaylıklar çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde ülkeler için endişe kaynağı olan birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Özellikle firma içi ticaret ve transfer fiyatlaması bu şirketlerin vergilendirilmesi konusunda temel ilgi alanlarından biridir. 19 ülkede yerleşik bulunan 600'den fazla çok uluslu firmanın transfer fiyatlaması üzerine yapılan bir inceleme, bu firmaların çifte vergilemeden kaçınma istekleri ile transfer fiyatlamasının

kullanımı arasında belirgin bir bağlantı olduğunu ortaya koymaktadır (Ernst & Young, 1999).

Çokuluslu şirketlerin vergi yükünü azaltmak amacıyla karlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yönelmek için fiyatları manipüle etmeleri, bu amaçla firma içi ticareti ve transfer fiyatlarını kullanmaları çokça görülen bir husustur. Örneğin çok uluslu bir şirket, yüksek vergi oranı uygulanan bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu firmanın karını ve ödeyeceği vergiyi azaltabilmektedir. Konunun gelişmekte olan ülkeler açısından ayrıca önemli bir tarafı, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasını döviz kontrollerinden kurtulmak ve vergisiz bir şekilde kârlarını ana ülkeye nakletmek için kullanıyor olmalarıdır. Gelişmekte olan ülkelerde son dönemde yapılan ticari liberalizasyon reformları bunu daha da kolaylaştırmaktadır.

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine yeniden dağıtması, başta vergi kayıpları olmak üzere ilgili ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatları, üretim girdi fiyatları ve ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu durum, devletlerin bir yandan küresel şirketlerin vergilemesinden adil pay almalarını engellerken, diğer yandan çokuluslu şirketlerin çifte vergilenmesine de yol açabilmektedir. Sonuçta şirketlerin, böyle bir yolla kamusal hizmetlerden yararlanırken, bu hizmetlerin finansmanına katılmamaları önemli bir adaletsizlik yaratmaktadır. Dünya ticaretinin %60'ından fazlasının çokuluslu şirketlerin kendi içinde gerçekleştiği göz önüne alınacak olursa konunun önemi daha da açık hale gelecektir.

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. OECD de konuyla ilgili uluslararası bir uyum sağlayıp, çok taraflı bir anlaşmaya varabilmek ve sorunları çözebilmek için 1995 yılında bir rehber yayınlamıştır. OECD'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel yaklaşımını emsallere uygunluk ilkesi teşkil etmektedir. Ancak OECD, ilkenin uygulanmasının kolay olmadığını, makul transfer fiyatlarının belirlenmesinin zaman alabileceğini ve bazen de mümkün olamayacağını kabul etmektedir. 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 kayda değer bir çaba olarak değerlendirilebilir.

### 3.3. Elektronik Ticaret

İnternet kullanımının artması, iletişim yapısının güçlenmesi ve güvenlik teknolojilerinin gelişmesi elektronik ticaretin hızla yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Dünya ticaretinin (özellikle firmalar arasındaki) çok büyük bir kısmının yakın gelecekte internet üzerinden gerçekleştirilmesi olasıdır. İnternet üzerinden gerçekleştirilen elektronik ticaretin 2000 yılında 600 milyar ABD Doları olduğu tahmin edilirken bu rakamın 2006 yılında 12

trilyon Dolara ulaşması beklenmektedir (UNCTAD, 2001). 2004 yılında toplam elektronik ticaretin dünya üzerindeki işlem hacmi 6200 milyar dolardır (Altun, 2005:20). Elektronik ticaret hacmi konusunda üzerinde görüş birliğine varılan kesin bir bilgi mevcut olmamakla beraber sözkonusu rakamlar elektronik ticaretin boyutu ve gelişme trendi konusunda fikir vermektedir.

Elektronik ticarete yaşanan bu hızlı gelişmeler, vergi otoritelerini de ciddi güçlüklerle karşı karşıya bırakmaktadır. İlk olarak, vergi otoritelerinin hesapları izlemelerine imkan veren kaydi işlemlerin (yazılı evrak, imza, mühür, fatura, fiş vs.) yerini giderek izlenmesi daha zor olan zımnî işlemler almaktadır. İkincisi ise, geleneksel (fiziki) ürünlerin üretimi ve satışından, dijital üretime doğru bir geçiş olmaktadır. Müzik, fotoğraf, tıbbi ve finansal danışmanlık ile eğitim hizmetleri gibi çok sayıdaki ürün, direkt olarak internet üzerinden elde edilebilmektedir. Bu durum, sabit bir vergi objesini tanımlamayı güçleştirmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin tespiti, vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi, vergi konusu ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Ülkeler açısından sorun, bu yeni ekonomik çerçevede ortaya çıkan gelir ve karların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya ortaya konacak yeni sistemin nasıl olacağı veya en azından bu geçiş sürecinde vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının etkisinin nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Geleneksel ekonomide tüketim vergileri, perakendeci aracılığıyla tüketiciden tahsil edilmekteyken, internet perakendecileri ortadan kaldırmakta (internet servis sağlayıcıları, bankacılık ve ödeme sistemi sağlayıcıları ve kredi kartı şirketleri, telekomünikasyon şirketleri potansiyel yeni araçlar olarak ortaya çıkmakta (Basu, 2003:10)), tüketicinin bölgesini belirlemeyi güçleştirmektedir. Ayrıca, ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl değerlendirileceği, hangi vergi rejimine tabi tutulacağı hala belirsizlikler taşıyan başka bir konudur. Vergileme tekniğinin temel unsurları olan, ticari faaliyetin belirlenmesinden, elde edilen gelirin niteliğinin, mükellefiyetin ve matrahın saptanmasına kadar birçok alanda boşluklar bulunmaktadır. Özellikle gelirin dolaysız vergilemesiyle ilgili olarak daimi işyerinin tespiti konusu elektronik ticaretin vergilenmesinde temel sorunlardan biridir. Sanal boşlukta daimi olarak nitelendirilecek bir işyerinin belirlenmesi oldukça zordur.

Artan hızla genişleyen elektronik ticaret hacmi, vergi yapısı ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak her ülkede farklı düzeyde vergi matrahı erimesine ve vergi geliri kaybına neden olacaktır. Özellikle tüketim vergileri açısından, e-ticaretin tüketicilerin satın alma davranışlarını ve talebin yerli ve yabancı satıcılar arasında dağılımını değiştireceği dikkate alındığında, bu durum toplam vergi gelirleri içinde tüketim vergileri önemli ağırlığa sahip olan ülkeler açısından sorun teşkil edecektir. Ödemelerin elektronik kartlarla internet üzerinden yapılması, yani reel para yerine elektronik paranın ikame edilmesi de hem katma değer vergisi, hem de gelir vergisi tahsilatında vergi



otoritelerini zor durumda bırakacaktır. Vergi sistemi ağırlıklı olarak katma değer vergisi gibi satış vergilerine dayanan AB ve çoğu gelişmekte olan ülke için bu durum oldukça önem taşımaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde ithalat ve gümrüklerden alınan vergilerde yaşanacak kayıplar da önemli bir sorun oluşturmaktadır. Tüketim ve gümrük vergilerinde yaşanan kayıplar, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bir yandan zaten sıkıntılı olan bütçe dengesini zorlarken, diğer yandan bu gelir azalışlarını telafi etmek için alınacak önlemler (dolaylı vergilerin artırılması gibi) vergi adaletini daha da bozacaktır. İnternet üzerinden alış-veriş yapanların genelde yüksek gelir grubuna dahil olması ve e-ticaretin vergilenmesinde yaşanan güçlükler ve vergi kaçırma imkanlarının bolluğu dikkate alındığında vergi adaleti sorunu daha da derinleşmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin teknolojik düzeyleri itibariyle artan dünya elektronik ticaret hacmi içindeki paylarının düşüklüğü dikkate alındığında vergi geliri kayıplarının ve ticari denge sorunlarının bu ülkeler açısından önemli tehditler oluşturacağı açıktır.

#### 4. VERGİLEME SORUNLARINA ÇÖZÜM YOLLARI

Vergileme sorunlarının etkilerini ortadan kaldırmak için ya da vergi gelirlerini artırmaya yönelik önlemler alınmadıkça özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı düşecektir. Bu düşüşün boyutlarını belirleyebilmek için henüz çok erken olmakla beraber, ülkeler için vergilemede karşılaşılan kayıpların etkilerini hafifletici yöntemlerin geliştirilmesi ya da potansiyel vergi kayıplarını önleyici yeni vergilerin uygulamaya konulması için tedbir alınması gerekliliği ortadadır.

Yıllardan beri vergi uzmanları, küresel gelirlerin vergilendirilmesini tavsiye etmektedirler. Şimdiye kadar çok sayıda ülke, böyle bir sistemi uygulamaya koymaya çalışmış ve farklı sonuçlar elde etmiştir. Günümüzde bu konudaki radikal bir değişim, farklı gelir türlerini (ücretler, kiralar, faizler, kâr payları) farklı biçimde vergilendirme şeklinde olabilir. Böyle bir yaklaşım, mobil olan gelir vergisi tabanı üzerinden alınan vergi oranlarının düşürülmesini mümkün kılacaktır. Bu durum belki vergi sisteminin adaleti konusundaki soru işaretlerini artırabilir ancak ülkelere yüksek oranlı vergilerin neden olduğu sermaye kaçışı ve dış göçten kaynaklanan potansiyel gelir kayıplarını minimize etme imkanı verecektir. Son zamanlarda İtalya ve İskandinav ülkeleri, mobil olmayan işgücünün artan oranlı vergilemesini ve finansal sermayeden sağlanan mobil gelir üzerinden tek (düz) oranlı bir verginin alındığı ikili (dual) gelir vergileme sistemini uygulamaya başlamıştır. Ancak, bu değişikliğin yalnızca vergi tahsilatındaki düşüşü kısmen önlemekten öteye gitmeyeceğini belirtmekte de fayda vardır.

Ülkeler, elektronik ticareti ve elektronik parayı denetim altına alacak yöntemler geliştirebilirler ya da kambiyo işlemleri gibi finansal işlemler üzerine küçük oranlı bir vergi ya da Tobin vergisi benzeri yeni vergiler koyabilirler. Özellikle ABD'de, siyasi atmosfer internet işlemleri üzerine

yeni vergiler konulmasına karşı olmakla beraber, elektronik ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda yöntem geliştirilmesi özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşmenin vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek için çeşitli çok taraflı girişimlerde bulunmaktadır. OECD, hem ulusal, hem de küresel düzeyde vergi rekabetinin zararlarının ortaya konması üzerine çalışmalar yapmaktadır. Avrupa Birliği de vergi rekabetinin etkilerini tartışmakta ve Birlik içerisinde vergilemenin neden olduğu sapmaları azaltmaya yardımcı olmak için ticaretin vergilendirilmesine yönelik yeni yöntemler geliştirmeye çalışmaktadır. Küçük bir olasılık olmakla birlikte, bazı vergilerin toplanması için uluslararası gelir sisteminin ya da çözümlerin geliştirilmesi ve koordinasyonuna yönelik bir “küresel vergi örgütünün” kurulması da önerilmektedir (Tanzi, 1999).

Konumuzun kapsamı gereği bu bölümde Tobin vergisi ve e-ticaret vergisi gibi mobil vergi tabanlarının vergilendirmesine yönelik öneriler incelenmeye alınmıştır.

#### 4.1. Tobin Vergisi

Ulusal para otoritelerini finansal piyasaların yarattığı risklere karşı korumak, döviz kurlarında istikrarı sağlamak ve ilave gelir elde etmek amacıyla önerilen Tobin vergisi, Tobin (1974:89) tarafından yapılan ilk öneriden beri tartışıla gelmektedir. Sermaye giriş ve çıkışlarının % 0.1-0.2 gibi düşük bir vergiye tabi tutulması halinde, uzun vadeli yatırımlar ve dış ticaret üzerinde ihmal edilebilir olumsuz etkiler meydana gelse bile, ekonomik krizlere yol açan kısa vadeli spekülasyon sermaye akımları üzerinde önemli bir vergi yükü oluşturularak bu tip akımlar cezalandırılabilir (Schuknecht, 1998:4). Verginin parasal işlemler üzerinden alınması, bu işlemlerin sayısına bağlı olarak vergi yükünün artmasına yol açar. Bu nedenle parasal muamele vergisi kısa vadeli faiz arbitrajlarını ciddi biçimde engelleyebilir, döviz kurlarındaki küçük çaplı oynaklığın çekiciliğini azaltır ve önemli miktarda gelir getirir (Raffer, 1998:533).

Yıllar itibarıyla küresel ölçekte gerçekleşen günlük ortalama döviz işlem hacimleri Tablo 1’de yer almaktadır. 2007 yılında günlük işlem hacmi 3.21 trilyon dolar ve yıl 270 işgünü olarak kabul edildiğinde, yıllık işlem hacmi 865,352 trilyon dolar olacaktır. Bu tutar üzerinden alınacak %0.005 oranındaki bir verginin dahi en basit şekilde 43 milyar dolar civarında bir gelir yaratacağını söylemek mümkündür (Kargı-Karayılmazlar, 2009: 38).

Tablo 1: Dünya Günlük Ortalama Döviz İşlem Hacmi, Milyar ABD Doları

|                           | 1992 | 1995  | 1998  | 2001  | 2004  | 2007  |
|---------------------------|------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Spot işlemler</b>      | 394  | 494   | 568   | 387   | 631   | 1,005 |
| <b>Forward işlemler</b>   | 58   | 97    | 128   | 131   | 209   | 362   |
| <b>Döviz swapları</b>     | 324  | 546   | 734   | 656   | 954   | 1,714 |
| <b>Tahmini hata</b>       | 44   | 53    | 60    | 26    | 106   | 129   |
| <b>Toplam işlem hacmi</b> | 820  | 1,190 | 1,490 | 1,200 | 1,900 | 3,210 |

Kaynak: BIS, 2007

Tobin vergisi kapsamında uygulanması önerilen oran küçük (% 0.1-0.2) olmakla birlikte bu vergilemeden elde edilecek gelir miktarı oldukça yüksek olacaktır. Tablo 2’de yıllık işlem hacimleri üzerinden alınacak farklı oranlardaki vergiler sonucunda tahmin edilen gelir düzeyleri yer almaktadır.

Kaul et al. (1996) 90 ila 270 milyar Dolar arasında bir gelir tahmininde bulunurken; vergi oranının % 0,1 (0,2) olması ve verginin parasal işlemlerde % 50 azalma oluşturması halinde bile elde edilecek gelirin 132 (300) milyar Dolar olacağı hesaplanmaktadır (Binger, 2003:17).

Buna karşılık, mal ve hizmet ticareti ile uğraşan firmalar vergi yükünü telafi etmek için ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatını artırarak vergiyi yansıtmaya yoluna gidebilirler. Ancak vergi oranının çok küçük olması, vergi yansıması sonucu düşük gelirli grupların karşı karşıya kalacağı yükün ihmal edilebilir olmasını sağlayacaktır. Vergi sonucunda spekülasyonların azalması, kısa vadeli sermaye akımlarının yol açtığı ekonomik istikrarsızlıkların önlenmesi ve finansal sermayenin getirisinin azalması Tobin vergisinin dar gelirliler ve gelişmekte olan ülkeler lehine yeniden dağıtıcı bir etki göstermesine yol açacaktır. Verginin, ulusal devletlerce toplanması ise uygulanabilirliğini ve kabul edilebilirliğini artıracaktır. Bazı yazarlar, toplanan verginin büyük bir kısmının (% 90-100) vergiyi tahsil eden ülkelere kalmasını; ancak, geriye kalan tutarın finansal merkez olarak hizmet veren yer ve ülkelere karşı karşıya kaldıkları maliyetleri tazmin için bırakılmasını önermektedirler (Kaul ve Langmore, 1996:266).

Tablo 2: Tobin Vergisi Gelir Tahminleri

| Çalışmalar                  | Varsayılan Vergi Oranı (%) | Yıllık Tahmini Gelir (milyar ABD \$) |
|-----------------------------|----------------------------|--------------------------------------|
| D'Orville ve Najiman (1995) | 0.25                       | 140                                  |
| Felix ve Sau (1996)         | 0.25<br>0.10               | 300<br>140-180                       |
| Frankel (1996)              | 0.10                       | 166                                  |
| Kaul ve diğ. (1996)         | 0.1<br>0.2                 | 90<br>270                            |
| Michalos (1997)             | 0.25<br>0.10<br>0.05       | 302-393<br>148-180<br>90-97          |
| Stecher (1999)              | 0.20                       | 284                                  |
| Paul ve Wahlberg (2001)     | 0.20                       | 30                                   |
| Nissanke (2004)             | 0.01<br>0.02               | 17<br>31                             |
| Spratt (2006)               | 0.005<br>0.01              | 24<br>47                             |
| Schmidt (2007)              | 0.005                      | 34                                   |
| Raviol (2007)               | 0.02                       | 70                                   |

Kaynak: Kargı-Karayılmazlar, 2009: 39

Ayrıca, belirli bir gelir düzeyinin altında milli gelire sahip olan gelişmekte olan ülkeler ise tahsil ettikleri verginin tamamını kendilerinde tutabilirler ya da serbestçe dövize çevrilebilir nitelikte olmayan para birimleri ile yapılan işlemler vergiden muaf tutulabilir. Gelişmekte olan ülkeleri korumaya yönelik bu önerilere rağmen Tobin vergisi gelirlerinin önemli bir kısmının sayılı birkaç ülkede toplanacağı konusunda şüphe yoktur. Çünkü finansal işlemlerin % 75'i ABD, Japonya ve AB'nde; % 15'i ise İsviçre, Hong Kong ve Singapur'da gerçekleşmektedir (Jha, 2002:8). Bu durumda Tobin vergisinin yeniden dağıtıcı etkisi zayıflamakta ancak küresel düzeyde finansal ve ekonomik istikrarın sağlanması net bir katkı olarak kalmaktadır. Tobin vergisinin önerildiği biçimiyle yaygınlaşmamasının iki temel nedeni bulunmaktadır (Binger, 2003:18):

(1) Verginin uygulanmaya konulması sonucu ortaya çıkabilecek geçici nitelikteki olumsuz etkilerden çekinen ülkeler liderlik etmekten ve inisiyatif almaktan kaçınacaklar ve

(2) vergiye konu teşkil eden işlemleri gerçekleştirenler vergi dışı kalacak yeni enstrümanlar (türev ürünler) yaratarak ya da vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçma yollarını bulacakları için bu verginin küresel ölçekte uygulanması zor olacaktır.

İngiltere'de tahvil ve hisse senetleri için uygulanan işlem vergisi (securities transaction tax) nedeniyle türev ürünlere kaymanın olmaması ve Londra'nın hala önemli bir finansal merkez olmaya devam etmesi, vergi cennetleri yoluyla vergi kaçırma potansiyelinin zayıf olduğunu göstermektedir (Raffer, 1998:535). Vergiden kaçınma alternatiflerini ve

mevzuattaki açıkları bloke edecek düzenlemeler yapıldığı takdirde idari açıdan pahalı olmayan bu verginin küresel kamusal bir mal olan küresel ekonomik istikrarın finansmanında ve vergi gelirlerinin artırılmasında hala güçlü bir araç olma potansiyelini sürdürdüğünü belirtmek gerekir.

#### 4.2. Elektronik Ticaret Vergisi

Elektronik ticaret, internet gibi iletişim ağları aracılığıyla veri, bilgi, ürün ve hizmetlerin elektronik olarak aktarılması işlemidir. E-ticaret vergisi, refahın ve iktisadi değerın giderek artan oranda maddi olmayan (intangibles) ürünler yoluyla yaratıldığı yeni ekonomide, sanal ağlar yoluyla aktarılan bilgi, ürün ve hizmetlerin vergilendirilmesi fikrine dayanır. Bu vergilerin temel amacı, bilginin aktarılmasında önemli bir araç olan internet kullanımının cezalandırılması değil “dijital bölünmeyi” azaltmak (Binger, 2003:18) ve dolayısıyla refahın yeniden dağılımını sağlamak için gerekli olan kaynağı elde etmektir. Bu verginin önerilmesinde mali amacın dışında sanal ağların gereksiz işgalini engellemek yoluyla etkin veri ve bilgi akışını sağlamak da önemli bir yer tutmaktadır. Birleşmiş Milletler, internet erişiminin ve internet kullanıcılarının günümüze göre çok düşük düzeyde olduğu 1996 yılında 10 kilobaytlık bir veri transferi için 1 cent olan “bit vergisi”nin 70 milyar Dolar gelir getireceğini tahmin etmektedir (UNDP, 1999:102). Günümüzde internet kullanıcı sayısının 1996’ya kıyasla çok daha yüksek düzeylerde olduğu ve 10 kilobayttan daha fazla bilgi transfer ettiği göz önüne alındığında kullanıcılar üzerindeki olumsuz etkisinin ihmal edilebilir olduğu ve devletler açısından büyük bir gelir kaynağı teşkil edeceği ortadadır.

İnternetin veya elektronik ticaretin vergilendirilmesine farklı gerekçelerle destek verilmekte veya karşı çıkılmaktadır. Elektronik işlemlerin vergilendirilmesini savunanların gerekçeleri beş ana başlık altında özetlenebilir:

(1) Gittikçe artan sayıda tüketici, büyük ölçüde devletin kontrolü dışında olan internet aracılığı ile mal ve hizmet satın aldığı için devletler, vergi tabanlarının önemli bir kısmını kaybetme riski ile karşı karşıyadırlar.

(2) Geleneksel mal ve hizmetlerle (tangibles) aynı özelliklere sahip olan elektronik mal ve hizmetlerin (intangibles) vergi dışı tutulması adil değildir ve sadece gelir kaybına yol açar.

(3) Elektronik ticaretin tamamen vergi dışında bırakılması halinde ticaret, vergilemenin olmadığı yerlere kayma eğiliminde olduğundan yeni vergi cennetleri ortaya çıkar ve sonuç yine gelir kaybı olur.

(4) Vergilendirmenin olmaması, elektronik ticaret olanağından yoksun olan kesim vergi öderken; internete erişim olanağı yüksek olan kesimin vergisiz ya da düşük vergi ile mal ve hizmet satın almasına neden olarak gelir dağılımının yüksek gelirli lehine bozulmasına yol açacaktır.

(5) Elektronik ticaret büyük ölçüde aracılara (toptancı ve perakendeci) ortadan kaldırdığı için zaten belli ölçüde maliyet avantajına sahiptir ve vergilendirilmemesi halinde hem vergi kaybı ortaya çıkar hem de

devletin vergi alabildiği geleneksel araçları zor durumda bırakarak adaletsizlik yaratır.

Elektronik ticaretin vergi dışı tutulmasını savunanlara göre elektronik ticaret araçlarının ortadan kalkmasına yol açsa bile kargo, paketleme ve ulaştırma sektörlerinde yeni iş imkanları yaratarak, üretim maliyetlerini azaltmak suretiyle mal ve hizmetlerin daha düşük bir fiyatla tüketiciye sunulmasını sağlayarak tüketici refahının artmasına ve bu yolla ekonominin ölçeğinin büyümesine neden olmaktadır (Fox-Murray, 1997:589; Goldstein-O'Connor, 2002:5). Yeni ekonominin kural ve kurumlarıyla işlerlik kazanmasının belirli bir zamana ihtiyaç duyacağı dikkate alındığında ve gelişmiş ülkeler (özellikle en fazla internet servis sağlayıcı sayısına sahip ABD) e-ticareti vergileme uygulamasına geçtiğinde gelişmekte olan ülkelerin vergi kayıpları daha da büyük boyutlara ulaşmadan bazı düzenlemelerin yapılması da gerekli görünmektedir.

## SONUÇ

Küresel ekonomiye dâhil olan devletin hareket alanı giderek kısıtlanmakta, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneği azalmakta ve finansal piyasaların para ve maliye politikaları üzerindeki denetimi ise giderek artmaktadır.

Günümüzde küreselleşme olgusunun dışında kalmak veya küreselleşmenin sağladığı avantajlardan yararlanmamak konusunda bir tercih yapma şansına sahip olmayan devletlerin küreselleşmenin karşısına çıkardığı birtakım hayati sorunlara gerek ulusal gerekse uluslar arası işbirlikleri çerçevesinde çözüm üretme yönünde girişimde bulunmaları zorunluluğu vardır.

Devletin küçültülmesi tezi kapsamında yeniden şekillenen devlet anlayışı çerçevesinde devlet asli fonksiyonlarına çekilmeye çalışılmakta ve piyasalara müdahale yetkisi daraltılmaktadır. Devlet bu yeni anlayış kapsamında özellikle kamusal malların üretimini gerçekleştiren bir birim olarak şekillenmektedir. Ancak kamu hizmetlerinin finansmanı konusunda vergiler devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olmakla beraber küreselleşme vergi gelirlerinin de erimesi sorununu yaratarak devletlerin bir kısıpaca girmesine neden olmaktadır. Küreselleşmenin vergi gelirlerinde azalmaya neden olan etkilerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

1. Neo-klasik yaklaşım devletlerin piyasalar üzerindeki müdahale yetkisini daraltarak özellikle sermaye üzerindeki vergilerin hafifletilmesi konusunda zorunluluklar getirmekte yani devletin küçültülmesini önermektedir. Dolayısıyla da devletin elde edeceği vergi gelirlerinin giderek erimesine yol açmaktadır.
2. Dayanak noktasını neo-klasik düşünceden alan küreselleşme olgusu çerçevesinde sınırlar arasında hareketlilik imkanı kazanan sermaye faktörü ise karını yüksek tutabilmek için vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelere yönelmektedir. Bu durum, sermaye ihracı

olan ülkelerde vergiye (düşük olsa bile) konu olan sermayenin kaybına, ithal eden ülkelerde ise finansal istikrarsızlık riskini artırarak ekonomik çöküşler sonrasında yine vergi kayıplarının gündeme gelmesine neden olmaktadır.

3. Küreselleşme olgusunun yayılmasında önemli bir payı olan çok uluslu şirketler ise yine küreselleşmenin avantajlarından en önemli payı alan kesim olmaktadır. Dünya ticaretinin yarısından fazlasını gerçekleştiren bu şirketler küreselleşmenin fırsatlarını ve özellikle de transfer fiyatlandırmasını etkin bir şekilde kullanarak faaliyet gösterdikleri sınırlar içindeki vergi yüklerinden kaçınabilmektedirler.
4. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler sonucunda artan e-ticaret ise bu konudaki düzenlemelerin henüz yapılamamış olması nedeniyle vergi gelirlerinin erimesi konusunda devletlerin önünde önemli bir tehdit olarak durmaktadır. Vergi yasaları açısından internet yoluyla yapılan işlemlerin nasıl vergilendirileceği hususu, tartışmalar sürmekle beraber henüz kesinlik kazanmamıştır. Bu durum, sermayenin düşük vergi alanlarına yönelmesinde olduğu gibi ticaretin de vergiden kaçınmanın imkân dâhilinde olduğu alanlara yani sanal ortama yönelmesine neden olarak devletlerin vergileme gücünü olumsuz etkilemektedir.

Vergilerin küreselleşen dünya ekonomisindeki değişimlere uyum sağlaması konusunda önemli bir zorunluluk olduğu açıktır. Bu zorunluluk özellikle finansman ihtiyacının yüksek boyutlarda olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından daha da belirgindir. Küresel refah dikkate alındığında küreselleşmenin devlet gelirleri açısından gelişmekte olan ülkeler aleyhine bir tablo çizdiği açıkça gözlemlenmektedir.

Vergiler konusunda yukarıda özetlenen sorunların çözümü konusunda OECD ve AB gibi uluslar arası kuruluşların yürüttüğü çalışmalar olmakla beraber günümüz itibarıyla henüz bir sonuca ulaşılmış değildir. Bu kuruluşların yapmış oldukları ve halen yapmakta oldukları çalışmalar yaptırım gücüne sahip olmadıkları için yol gösterici olmaktan öteye geçememektedir. Ulusal menfaatler ise diğer taraftan bu konudaki çözümlerin sağlanabileceği anlaşılmalara taraf olmayı engellemektedir.

Küreselleşmenin vergi gelirleri açısından ortaya çıkardığı soruna kesin çözüm tartışmaları küresel bir devletin kurulması şeklinde bir sonuca doğru gitmekle beraber bu düşüncenin ütopyik olmaktan öte bir anlam taşıyamayacağını dolayısıyla da günümüz koşullarında tek çıkar yolun ulus devletlerin işbirliğinin sağlanması olduğunu vurgulamakta fayda vardır.

**KAYNAKÇA**

1. AVI-YONAH,R.S.,(2000), Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No:004, Spring.
2. BASU,S.(2003), Implementing E-Commerce Tax Policy, <http://www.bileta.ac.uk/03papers/basu.html>, (erişim 09.11.2008)
3. BENLİKOL, S., MÜTFÜOĞLU,H.,(1995), **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğine Uyumu**, İstanbul: Ticaret Odası Yayın No:195-36.
4. BINGER,A., (2003), Global Public Goods And Potential Mechanisms For Financing Availability, [http://www.un.org/esa/analysis/devplan/al\\_binger.pdf](http://www.un.org/esa/analysis/devplan/al_binger.pdf), (erişim 09.11.2008)
5. BIS (2007), Triennial Central Bank Survey of Foreign Exchange and Derivatives Market Activity in 2007, [www.bis.org](http://www.bis.org). (erişim: 01.12.2008)
6. CULLIS, J. ve JONES, P. (1998) *Public Finance and Public Choice*: Oxford: Oxford University Press.
7. EDWARDS, C. and RUGGY, V. D. (2002) International Tax Competition A 21 st- Century Restraint on Government, *Policy Analysis*.
8. EGGERT, W. (2001) Capital Tax Competition with Socially Wasteful Government Consumption, *European Journal of Political Economy*, 17, 517-529.
9. ERNST & YOUNG LLP. (1999). *The Second Annual Ernst & Young Internet Shopping Study: The Digital Channel Continues to Gather Steam*. Washington, D. C.: National Retail Federation.
10. FOX, W. F. ve MURRAY, M.N., (1997), The Sales Tax And Electronic Commerce: So What's New? [http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0/c8ed7cf34f0ba1e885256863004a594b/\\$FILE/v50n3573.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0/c8ed7cf34f0ba1e885256863004a594b/$FILE/v50n3573.pdf), (erişim 27.10.2008).
11. GOLDSTEİN,A. ve O'CONNOR,D., (2002) ,E-commerce for Development:Prospects and Policy Issues, <http://www.vuw.ac.nz/~caplabtb/ismedocs/Goldstein.pdf>, (erişim: 22.10.2008).
12. JHA, R., (2002), Innovative Sources of Development Finance – Global Cooperation in the 21st Century, <http://rspas.anu.edu.au/economics/publish/papers/wp2002/wp-econ-2002-09.pdf>, (erişim: 21.10. 2008).
13. KARGI, N. ve KARAYILMAZLAR, E.(2009), Küresel Probleme Küresel Çözüm: Tobin Vergisi, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, 1, 22-48.
14. KAUL, I. ve LANGMORE, J., (1996). *The Tobin Tax, Coping with Financial Volatility*, Editör: Haq, M., Kaul, I. ve Grunberg, I., 1996., Potential uses of the revenue from a Tobin Tax. içinde, Oxford University Press, New York, pp. 255–272.
15. KOYUTÜRK, S. (1997), “31. CIAT Genel Kurulu’ndan Gündeme Gelen Konular”, **Vergi Dünyası**, Sayı:191, Temmuz.



16. LAVIGNE, M. (1999), *The Economics of Transition From Socialist Economy to Market Economy*, ST Martin's Press, New York.
17. MEUSSEN, G. (2003) *The EU-Fight Against Harmful Tax Competition; Developments in Light of the Enlargement of the EU with 10 Candidate Member States*. [http://www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp\\_A2/Meussen.pdf](http://www.eurofaculty.lu/taxconference/files/tp_A2/Meussen.pdf). (erişim 12.11.2008).
18. OECD (1998) *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris:
19. OECD, (2000) *Towards Global Tax Co-operation (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, [http://www.oecd.org/daf/fa/harm\\_tax/Refprt\\_En.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Refprt_En.pdf). (erişim 26.10.2008).
20. OECD (2004) *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, Paris:
21. ÖNDER, İ. (2003), "Kapitalist İlişkiler Bağlamında ve Türkiye'de Devletin Yeri ve İşlevi", Köse, A.H. Şenses, F. ve Yeldan, E.(der.), *Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar içinde*, İletişim Yayınları, 249-286, Ankara.
22. RAFFER, K. 1998. "The Tobin Tax: Revising a Discussion." *World Development* 26:3: 529-38.
23. SCHUKNECHT, L., (1998); "A Simple Trade Policy Perspective on Capital Controls", **Staff Working Paper**, ERAD-98-11, World Trade Organization, October.
24. STEWART, K.G. and WEBB, M.C. (2003) *Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition*, *Working Paper*, EWp0301, Canada: University of Victoria.
25. TANZİ,V. (2001), *Globalization, Tax System, and the Architecture of the Global Economic System*, [http://www.fiscalreform.net/library/pdfs/tanzi\\_and\\_the\\_world\\_06.pdf](http://www.fiscalreform.net/library/pdfs/tanzi_and_the_world_06.pdf), (erişim 01.11.2008).
26. TEATHER, R. (2002) *Harmful Tax Competition?*, *Economic Affairs*, 58-61.Aralık.
27. TIEBOUT, C.M. (1956) *A Pure Theory of Local Expenditures*, *Journal of Political Economy*, 64, 416-424.
28. TOBIN, J., (1974) *The New Economics One Decade Older* . Princeton, N.J.: Princeton University Press.
29. UNCTAD.( 2001). *E-commerce and development report 2001*.New York: United Nations.
30. UNDP, (1999), "Reinventing Global Governance for Humanity and Equity", in *Human Development Report*, New York: Oxford University Press, 97-114.