T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE IRAK-TÜRKİYE VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER

Mohamad Sami ABDULA

Danışman

Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

İZMİR - 2012

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2006800196

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adı ve Soyadı : Mohamad Sami ABDULA

Tez Başlığı : Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler

Savunma Tarihi : 28.06.2012

Danışmanı : Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Mustafa MİYNAT	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)
Oy Çokluğu ( )

Mohamad Sami ABDULA tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler**"başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../….

Mohamad Sami ABDULA

ÖZET

Doktora Tezi
Küreselleşme Sürecinde Irak-Türkiye Vergi Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Irak Vergi Sistemi İçin Öneriler
Mohamad Sami ABDULA

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Küreselleşmenin ortaya çıkmasıyla birlikte hayatımızın tüm yönlerinde bir takım değişimler meydana gelmiştir. Bu değişimler olumlu ya da olumsuz pek çok etkiye yol açmıştır. Hükümetleri de söz konusu değişimlerin olumlu yönlerini desteklemeye, olumsuz etkilerine karşı ise bir takım önlemler almaya zorlamıştır. Küreselleşme hareketleriyle birlikte ortaya çıkan vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, elektronik ticaret ve vergi cennetleri vergi sistemlerini olumsuz etkilemiştir. Dolayısıyla hükümetler vergilendirme yetkilerini kullanarak kendi sınırları içinde vergi sistemlerinde gerekli düzenlemeler yapmışlardır. Ayrıca ülkeler uluslararası anlaşmalar yaparak bu sorunların etkilerini hafifletmek amacındadır.

Irak Cumhuriyeti son 30 yıl içerisinde geçirdiği savaşlar nedeniyle dünyada gelişen bu trendlerin gerisinde kalmıştır. Bu çalışmanın amacı; dünyada gelişen trendler dikkate alınarak hem kültürel yapı hem de bulundukları bölge itibariyle Irak ve Türk Vergi Sistemlerinin karşılaştırılmasıdır. Sonuç olarak hem Türkiye'de hem de diğer ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinden yararlanılarak Irak için bazı öneriler getirilmiştir. Bu kapsamda Irak Vergi Sistemi'nde var olan vergilere yönelik düzenlemelere ve bazı yeni vergi önerilerine yer verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Küreselleşme ve Vergi Sistemleri, Irak Vergi Sistemi, Irak'ta Vergi İdareleri.

ABSTRACT

Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy (PhD)
Assessment of Iraq-Turkey Tax Systems in the Globalization Process and Suggestions for Iraq Tax System
Mohamad Sami ABDULA

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Program

With globalization, a set of changes has occurred in our life. These changes affect our life in both positive and negative ways. It also urged governments to support these positive consequences and to take some measures against the negative ones. Tax competition, transfer pricing, e-trade and tax heavens which have emerged with the globalization movements affected tax system negatively. Thus, governments have made some necessary adjustments in their tax systems by using their taxation power. Also, countries have been aiming to reduce the effect of these problems by making international agreements.

Economy of Iraq has got behind the trends taking place around the world because of the wars that Iraq involved in. The purpose of this study is to compare Iraqian and Turkish tax system with regard to developing trends worldwide. As a result, some suggestions were proposed for the tax system of Iraq by utilizing the tax systems of both Turkey and other countries. In this context, some arrangements that is intended for the tax system of Iraq and some other tax suggestions are aimed to be placed.

Keywords: Globalization, Globalization and TaxSystem, Iraq Tax System, Tax Administrations in Iraq.

KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE IRAK-TÜRKİYE VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR xii
TABLOLAR LİSTESİ xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ xiv
EK LİSTESİ xv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
KÜRESELLEŞMENİN GELİŞİMİ, ETKİLERİ, GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN GENEL VE VERGİSEL ÖZELLİKLERİ

1.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE EKONOMİK ETKİLERİ 7
1.1.1. Küreselleşme Kavramı 7
1.1.2. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi 15
1.1.3. Küreselleşmeye İlişkin Yaklaşımlar 21
1.3.1. Aşırı Küreselleşmeciler 21
1.3.2. Kuşkucular 22
1.3.3. Dönüşümcüler 23
1.1.4. Küreselleşmenin Dinamikleri 25
1.1.4.1. Artan Uluslararası Rekabet Koşulları ve Uluslararası Şirketler 25
1.1.4.2. Yeni Ekonomi ve Özellikleri 27
1.1.5. Küreselleşmenin Ekonomik Etkileri 29
1.1.5.1. Finansal Piyasalara Etkileri 30
1.1.5.2. Küreselleşmenin Kalkınma Üzerine Etkileri 34

1.1.5.3. Küreselleşmenin İstihdam Üzerine Etkileri 36
1.1.5.4. Küreselleşme ve Kara Para İlişkisi 39
1.2. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE KAMU MALİYESİ ALANINDA YAŞANAN DEĞİŞİM 40
1.2.1. Mali Kurallar Açısından Kamu Maliyesinde Değişim 41
1.2.2. Kamu Maliyesinin Amaç ve Araç Açısından Değişimi 46
1.3. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN GENEL VE VERGİSEL ÖZELLİKLERİ 49
1.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerin Genel Özellikleri 49
1.3.1.1. Ekonomik Özellikleri 50
1.3.1.2. Teknolojik Özellikleri 60
1.3.1.3. Demografik Özellikleri 60
1.3.1.4. Kültürel ve Siyasal Özellikler 61
1.3.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapısı 61
1.3.3.Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Özelliklerinin Vergi Yapısına Etkisi 65
1.3.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kişi Başına Milli Gelirlerin Düşük Olması 65
1.3.3.2. Vergilendirilecek Kaynakların Kısıtlı Olması 69
1.3.3.3. Kazançların Yeterince Vergilendirilememesi 72
1.3.3.4. Vergilerin Yanlılığı ve Mükellef Sayısının Sınırlı Olması 72
1.3.3.5. Vergilemede Teknik Yetersizliklerin Olması 73
1.3.3.6. İhracat Üzerinden Alınan Vergilerde Avantajlar 73
1.3.3.7. Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Vergi Yükü Düşük Seviyede Olması 74
1.4. GELİŞMEKTE OLAN DÜNYADA VERGİLENDİRME 76

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMEDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE BUNLARA KARŞI ALINAN ÖNLEMLER

2.1. KÜRESELLEŞME VE VERGİ POLİTİKALARI 80
2.2. KÜRESELLEŞME VE VERGİ SİSTEMLERİ 92
2.2.1. Küreselleşmenin Vergi Türleri ve Oranları Üzerine Etkisi 93
2.2.2. Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi 99

2.2.3. Küreselleşmenin Vergi Matrahı Üzerine Etkisi 101
2.3. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE YENİ VERGİSEL OLUŞUMLAR VE BUNLARA KARŞI ALINAN ÖNLEMLER 104
2.3.1. Başlıca Global Sorunlar 105
2.3.1.1. Ekonomik- Mali Sorunlar 106
2.3.1.1.1. Transfer Fiyatlandırma 107
2.3.1.1.1.1. Transfer Fiyatlandırma Kavramı 107
2.3.1.1.1.2. Transfer Fiyatlandırmanın Türleri ve Amaçları 111
2.3.1.1.1.3. Transfer Fiyatlandırmanın Yöntemleri 116
2.3.1.1.1.4. Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Boyutu 117
2.3.1.1.1.5. Transfer Fiyatlandırmanın Ülkeler Açısından Etkileri 122
2.3.1.1.1.6. Transfer Fiyatlandırma Açısından Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirmesi 125
2.3.1.1.1.7. Transfer Fiyatlandırma Gelişmekte Olan Ülkelere Katkıları 127
2.3.1.1.2. Vergi Rekabeti 133
2.3.1.1.2.1. Vergi Rekabeti Unsurları 133
2.3.1.1.2.2. Vergi Rekabeti Teorileri 135
2.3.1.1.2.3. Vergi Rekabeti Türleri 137
2.3.1.1.2.4. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Rekabeti 143
2.3.1.1.3. Elektronik Ticaret 145
2.3.1.1.3.1. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Temel İlkeler 146
2.3.1.1.3.1. Elektronik Ticaretin Ortaya Çıkardığı Vergi Sorunları 151
2.3.1.1.4. Uluslararası Çifte Vergilendirme 154
2.3.1.1.5. Vergi Cennetleri 156
2.3.1.1.5.1. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması 156
2.3.1.1.5.2. Vergi Cennetlerinin Vergi Avantajları 159
2.3.1.1.5.3. Vergi Cennetlerinin Vergi İdareleriyle İlgili Sorunları 160
2.3.1.2. Kısa Vedeli Sermaye Hareketleri 162
2.3.1.3. Kara Para 163
2.3.1.4. Toplumsal ve Kültürel Sorunlar 164

2.3.2. Global Sorunlara İlişkin Çözüm Önlemleri 165
2.3.2.1. Küresel Vergi Sorunlarına İlişkin Önlemler 165
2.3.2.1.1. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri 166
2.3.1.1.1. OECD Çalışmaları 166
2.3.1.1.2. Avrupa Birliği Çalışmaları 169
2.3.1.1.3. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri 171
2.3.1.1.4. Yapılan İkili Anlaşmaları 172
2.3.1.1.4. Amerika Tarafından Yapılan Düzenlemeler 173
2.3.2.1.2. Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetlerine Karşı Yapılan Düzenlemeler 174
2.3.2.1.2.1. OECD'nin Önlemleri 174
2.3.2.1.2.2. Avrupa Birliği'nin Önlemleri 178
2.3.2.1.3. Çifte Vergilendirmeye Yönelik Yapılan Düzenlemeler 180
2.3.2.1.4. Elektronik Ticarete Yönelik Yapılan Düzenlemeler 181
2.3.2.2. Sermaye Hareketlerine Yönelik Alınan Önlemler 187
2.3.2.3. Kara Paraya Yönelik Alınan Önlemler 188

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

IRAK – TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER

3.1. IRAK'IN YAPISI 190
3.1.1. Siyasal ve Hukuk Yapısı 190
3.1.1.1. Yasama Organı 192
3.1.1.2. Yürütme Organı 193
3.1.1.3. Yargı Organı 193
3.1.2. Ekonomi Yapı, Özellikleri ve Göstergeleri 194
3.1.3. Irak Ekonomisinin Karşılaştığı Güçlükler ve Çözüm Önerileri 197
3.1.3.1. İş İmkanları ve Yeniden Yapılanma 197
3.1.3.2. Fiyatlandırma Sistemin Düzeltilmesi 199
3.1.3.3. Ticaret Sistemi 199
3.1.3.4. Petrol Gelirlerini Yönetmek 200
3.1.3.5. Yoksulluğu Azaltmak 201
3.1.4. Irak'ın Vergi Yapısı ve Vergi Sistemindeki Sorunlar 203
3.1.4.1. İdari Açıdan Sorunlar 204
3.1.4.2. Ekonomik Açıdan Sorunlar 205

3.1.4.3. Yasal Açıdan Sorunlar 205
3.1.4.4. Sosyal Açıdan Sorunlar 207
3.2. IRAK'TA VERGİ İDARELERİN YAPISI VE SORUNLARI 208
3.2.1. Vergi Genel Komisyonu 208
3.2.2. Vergi Genel Komisyonunun Hedefleri 210
3.2.3. Vergi İdarelerinin Karşılaştığı Sorunlar 210
3.3. IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİ OLUŞTURAN VERGİLER 215
3.4. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 216
3.4.1. Mükellef Açısından Değerlendirme 216
3.4.2. Geliri Oluşturan Unsurlar Açısından Değerlendirme 221
3.4.3. Zirai Kazançlar Açısından Değerlendirme 228
3.4.4. Ücret ve Maaşların Vergilendirilmesi Açısından Değerlendirme 228
3.4.5. Giderlerin İndirilmesi Açısından Değerlendirme 232
3.4.6. Zararların İndirilmesi Açısından Değerlendirme 237
3.4.7. Vergilendirmede İndirimler Açısından Değerlendirme 238
3.4.8. Gelir Vergisi Oranları Açısından Değerlendirme 243
3.4.9. Muafiyetler Açısından Değerlendirme 244
3.4.10. Tarh Çeşitleri Açısından Değerlendirme 249
3.4.11. Verginin Ödeme Zamanı Ve Tahsili Açısından Değerlendirme 253
3.4.12. Gelir Birleştirmeleri Açısından Değerlendirme 258
3.5. EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRMESİ 259
3.5.1. Verginin Tanımı ve Özellikleri Açısından Değerlendirme 259
3.5.2. Kapsamı Açısından Değerlendirme 261
3.5.3. Matrah Açısından Değerlendirme 263
3.5.4. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Değerlendirme 263
3.5.5. Matrahın Belirlemesi Açısından Değerlendirme 266
3.5.6. Oranlar Açısından Değerlendirme 269
3.5.7. Verginin Ödenmesi Açısından Değerlendirme 270
3.6. ARSA VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRMESİ 270
3.6.1. Verginin Tanımı ve Özellikleri Açısından Değerlendirme 271

3.6.2. Matrah Açısından Değerlendirme 272
3.6.3. Mükellef Açısından Değerlendirme 273
3.6.4. Verginin Oran ve Ödenmesi Açısından Değerlendirme 274
3.6.5. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Değerlendirme 274
3.7. GÜMRÜK VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRMESİ 276
3.7.1. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirme 276
3.7.2. Vergi Oranları Açısından Değerlendirme 278
3.7.3. Uygulanan Muafiyetler Açısından Değerlendirme 279
3.8. IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER 281
3.8.1. Gelir Vergisi İçin Öneriler 281
3.8.2. Katma Değer Vergisi Önerisi 287
3.8.3. Cep Telefonu Vergisi Önerisi 291
3.8.4. Diğer Öneriler 296

SONUÇ 297
KAYNAKÇA 304
EK 334

KISALTMALAR

IMF	International Monitery Fund (Uluslararası Para Fonu)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
KDV	Katma Değer Vergisi
G.V.K.	Gelir Vergisi Kanunu
AB	Avrupa Birliği
Bkz	Bakınız
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
DTÖ	Dünya Ticaret Örgütü
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması)
GATS	General Agreement on Trade in Services (Hizmet Ticareti Genel Anlaşması)
FATF	Financial Action Task Force (Mali Eylem Görev Gücü)
IQD	Irak Dinar'ı
TL	Türk Lirası
OECD	Organisation For Economic Co-Operation and Development (Uluslararası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
BM	Birleşmiş Milletler

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Küreselleşmenin Temel Kuramları ve Süreçleri s. 14
Tablo 2: Küreselleşmenin Tarihsel Sınıflandırılması s. 20
Tablo3:Dünya İmalat Sanayi katma Değerinde Bölgeler İtibariyle Farklılaşmalars. 54
Tablo 4: Bölgeler İtibariyle GSYİH'yı Ortalam Yıllık Büyüme ve Sektörlerin Katma Değerleri s. 55
Tablo 5: 1980-1998 Döneminde Gelişmekte Olan Ülkelerde (İlk 10) İmalat Sanayii Katma Değer Artışları (Yıllık Ortalama Yüzde Artış) s. 56
Tablo 6: Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerde GSYİH'nın Ortalama Yıllık Büyüme Oranı ve 2009 Yılı İçin Sanayi Sektörünün GSYİH'daki Payı s. 57
Tablo 7: Yıllar İtibariyle Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Kişi Başına Milli Gelir (US Dolar) s. 66
Tablo 8: Vergi Oranlarını Önemli Bir Engel Olarak Gören Firmaların Oranı s. 83
Tablo 9: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'daki Payı s. 89
Tablo 10: Gelir ve Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı s. 90
Tablo 11: Gelir Vergisi Oranlarında Değişim s. 94
Tablo 12: Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi s. 96
Tablo 13: KDV Oranlarındaki Meydana Gelen Değişimler s. 98
Tablo 14: Küreselleşmenin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim s. 103
Tablo 15: Çokuluslu İşletmeler Açısından Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Temel Amaçları s. 116
Tablo 16: Irak'ın Ekonomik Göstergeleri s. 195
Tablo 17: Irak Vergi Sistemindeki Vergi Gelirlerinin Dağılımı (Milyon IQD) s. 203
Tablo 18: Irak Vergi Gelirlerinin GSYİH'daki Payı (Milyon IQD) s. 204
Tablo 19: Bağdat ve Diğer İllerdeki Vergi Daireleri s. 209
Tablo 20: Irak'ta Vergi İdarelerinde Çalışanlarının Eğitim Seviyeleri s. 213
Tablo 21: Irak ve Türk Vergi Sistemlerini Oluşturan Vergiler s. 216
Tablo 22: Dünyada Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları 2011 s. 288

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Gelişmekte Olan Ülkelerde Ekonomik Kısır Döngüsü s. 52
Şekil 2: 1960-2006 Yılları Arasında Kişi Başına Ortalama GSYİH (%) s. 68
Şekil 3: Farklı Gelir Gruplarındaki Ülkelerde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%) s. 70
Şekil 4: Avrupa ile ABD'de Kurumlar Vergisindeki Fark s. 87
Şekil 5: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH içindeki Payı s. 88
Şekil 6:Dünyada Kurumlar Vergisi Oranı Ortalaması s. 97
Şekil 7: OECD Ülkelerinde Ortalama Kurumlar Vergisi Oran s. 97
Şekil 8: Gelirler Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı s. 100
Şekil 9: Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı s. 101
Şekil 10: Transfer Fiyatlandırma Sisteminin İşleyişi s. 110
Şekil 11: Ulusal ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Karşılaştırması s. 112
Şekil 12: Vergi Rekabeti Sınırları Akış Şeması s. 141
Şekil 13: Vergi Genel Heyeti'nin Organizasyon Yapısı s. 208
Şekil 14: Irak'ta Vergi İdarelerinde Çalışanların Eğitim Seviyeleri s. 213

EK LİSTESİ

EK Dünyada Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları 2011

GİRİŞ

Küreselleşme hiç kuşkusuz günümüzün en moda kavramlarından biri olmuştur. Gerek bilimsel-akademik, gerekse siyasal-bürokratik düzlemlerde çeşitli vesilelerle kendisine en çok atıf yapılan, en sık anılan kavramların başında küreselleşme gelmektedir. Küreselleşme ya da Globalleşme son yıllarda çok sık kullanılan kavramlardır. Küreselleşme, iktisadi, siyasi, sosyal ve kültürel alanlarda bazı ortak değerlerin yerel ve milli sınırları aşarak dünya çapında yayılmasını ifade etmektedir. Seven ve destekleyen de, eleştirip karşı çıkan da bir şekilde kendisini küreselleşme kavramıyla içli dışlı olmak durumunda hissetmektedir. Kimileri için özgürlük, açıklık ve karşılıklı etkileşim temelinde yeni ve daha iyi bir dünyanın kurulmasında anahtar bir süreç olan küreselleşme, kimileri için de eşitsizlik, sömürü ve gelişmişlerle azgelişmişler arasındaki uçurumun daha da açıldığı bir dünyaya kapı aralayan sıkıntı verici bir süreçtir.

1980'li yıllardan itibaren gelişme belirtileri gösteren küreselleşme olgusu bir dizi değişme ve dönüşme ile birlikte gerçekleşmiştir. Gerek teknolojik ilerleme, haberleşme ve bilgi işlem teknolojisinin hızlanması ve büyük oranda ucuzlaması gerekse artan sermaye birikiminin zorladığı dışa açılmanın meydana getirdiği talepler ve düzenlemeler küreselleşme olgusuna hız kazandırmıştır. Bu değişim sürecinde uluslararası ticaretin ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, hacminin artması, hızlanması, yaygınlaşması ve yeni yatırım araçlarının devreye girmesi söz konusu olmuştur.

Reel sosyalizmin çöküşü ile birlikte dünyada liberal ekonomik düzen, yani serbest piyasa ekonomisi giderek globalleşmektedir. Tüm dünyada kamu ekonomisinin görev ve fonksiyonları yeniden tanımlanmaya çalışılmaktadır. Devletin sınırlanması ve küçültülmesi ve bu şekilde piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılması görüşleri önem kazanmaktadır. Dünya ticareti giderek serbestleşmiştir. Uluslararası ekonomik ilişkilerde eski korumacılık anlayışının yerine serbest ticaret görüşü benimsenmeye başlamıştır. Devletin dış ticaret politikası araçlarını (tarifeler, kota, miktar kısıtlamaları ve saire.) kullanarak uluslararası ticaret üzerine sınırlamalar getirmemesi görüşü daha fazla kabul görmektedir. Sadece dış ticaret alanında değil, mali ve parasal alanda da devletin ekonomiye daha az müdahalede bulunması gerektiği savunulmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerde finansal krizlerin sıkça yaşandığı 1990'lı yıllar, genellikle finansal piyasalarını serbestleştirmeye yönelik önemli adımlar atmakta olan söz konusu ülkeler için sıkıntılı bir sürece işaret etmektedir. Bu dönemde krizlere maruz kalan ülkelerin birçoğunun iç ve dış finansal serbestleşme yolunda önemli sayılabilecek mesafeler almış olmaları ve krizlerin ülkeler arasında giderek daha yaygın hale gelmesi, finansal serbestleşme süreci ile krizler arasında bir bağlantı olabileceğini düşündürmektedir.

Dünyada ülke ekonomilerinin gelişmişlik farklılıkları küreselleşme sürecinin tüm ülkeler için aynı etkiyi yapmasını önlemiştir. Küreselleşme olgusu avantaj ve dezavantajları içinde barındıran paradoksal bir süreçtir. Zira küreselleşme düzeni bazı toplumları zenginleştirip onlara daha iyi yaşam koşulları sağlarken, bazı toplumları ise olumsuz bir biçimde etkilemektedir. Artık insanlar, dünyanın daha ne kadar küçüleceğini, şirketlerin ve uluslar arası kuruluşların devletlerin önüne geçip geçemeyeceğini tartışmaya başlamışlardır. Tüm bu tartışmalara ve gelecekle ilgili belirsizliklere, son 20 yılda dilimize yerleşen ve günlük konuşmalarımızdan hiç eksik etmediğimiz ekonomik, siyasi, kültürel, çevresel ve bilimsel alanın vazgeçilemeyecek bir parçası haline gelen "Küreselleşme" olgusuna neden olmuştur.

Dünya ekonomisinin küreselleşme sürecine girmesiyle uluslar arası ticaret hacminin giderek artması, çok uluslu şirketlerin büyümesi, sermaye gibi üretim faktörlerinin hareketliliğinin artmasına neden olmuştur. Küreselleşmeyle birlikte özellikle 1980 yılından sonra sermayenin hareketliliğinin artması, sermayenin vergiden kaçabilme olanaklarının artmasına bağlı olarak, sermayeye göre daha az hareketli olan emek faktörünün üzerindeki vergilerin artmasına neden olmuştur. Yani bu durum söz konusu faktörlerin vergilendirilmesi sorununu gündeme getirmiştir. Ayrıca sermayenin öneminin bu derece artması yabancı sermaye yatırımlarının önemini arttırmıştır. Ülkeler, uluslar arası sermayeyi ülkelerine çekebilmek için büyük bir yarış içerisine girmişlerdir. Bu yarıştan pay alabilmek için vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadırlar. Bu doğrultuda, ülkeler üretimi artırmak, dış ticaret hacmini genişletmek ve yüksek büyüme hızına ulaşmak için vergi politikalarını kullanmaktadırlar. Ulusal bir finansman aracı olan vergi, küreselleşmenin bir sonucu olan entegrasyon ile uluslar arası bir boyuta taşınmıştır.

Rekabetin her alanda olduğu gibi vergi alanında da gerçekleşmesi, ülkelerin dünya genelindeki sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla vergi mevzuatlarında diğer ülkelerde negatif mali dışsallık oluşturacak uygulamaları kullanmalarına yol açmıştır. Bu durum dünya genelinde vergi rekabetinin oluşmasına neden olmuştur. Bununla birlikte ulusal vergi politikaları etkilenerek değişmek zorunda bırakılmıştır. Tüm bu değişikliklerle birlikte, teknolojinin de gelişmesi; vergilendirmeye ilişkin sorunları beraberinde getirmiştir. Küreselleşme sürecinin giderek hız kazanması vergi rekabeti, vergi cennetleri gibi bazı vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Her ülkenin sermaye hareketlerinin yönünün kendilerine doğru yoğunlaştırılması şeklinde gerçekleştiğinden uluslar arası bir vergi rekabetinin oluşmasına neden olmuş, hatta bazı ülkeler adeta vergi cennetlerine dönüşmüştür. Bu tür ülkeler özellikle hareketli sermaye faaliyetlerinden elde edilen gelir üzerindeki vergileri, diğer ülkelerin vergi oranlarının altına çekmek suretiyle onlar aleyhine bir durumun meydana gelmesine yol açmışlardır. Esasen diğer ülkelerin vergi matrahlarının aşındırılmasına yönelik bu tutumlar zararlı vergi rekabeti olarak nitelendirilmişlerdir. Bunun yanı sıra, özellikle internet ve elektronik ticaretin de ortaya çıkmasıyla birlikte, farklı vergilendirme otoritesine sahip ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alımları ya da satışları sayesinde, vergi matrahlarını en az vergi yükü ile karşılaşacakları ülkede oluşturma çabalarının artması, ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına yol açan başka bir önemli neden olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çok uluslu şirketlerin global vergi yüklerini düşük tutmak, dış ticaret üzerinden alınan vergileri azaltmak, ihracat fiyatlarını değiştirerek gerçeğinden fazla vergi iadesi almak ve benzeri hedefleri gerçekleştirmek amacıyla kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet transferlerinde emsallerine göre düşük ya da yüksek fiyat uygulamak, yani transfer fiyatlaması yapmak suretiyle vergi matrahlarını düşürmeleri, esasen ülkelerin başta vergilendirme yetkileri olmak üzere, vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle vergi oranlarının sıklıkla değiştirildiği ve dış ticaret ilişkisinde bulunduğu coğrafyada yer alan ülkelerden daha farklı vergi oranlarına sahip olup da, transfer fiyatlaması konusunda herhangi bir yasal düzenlemesi olmayan ülkelerde de ivedilikle bu tür çalışmaların yapılması ve transfer fiyatlaması hareketlerine maruz kalıp kalmadığının somut bir biçimde

bilimsel dayanaklarla ortaya konulması, ülke kaynaklarının tasarrufu konusunda da büyük bir önem arz edecektir.

Küresel vergi sorunları, ulusal ve uluslararası vergisel sorunlardan önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bu bağlamda, küresel vergi sorunları; küresel entegrasyon sürecinin gelişimi ile ortaya çıkan, tüm ekonomileri etkileme potansiyeli taşıyan, birbirlerini yeniden üretebilen ve küreselleşme sürecinin gelişimini sekteye uğratma riski içeren sorunlar olarak görülmelidir. Dolayısıyla, sürecin sağlıklı işleyebilmesi ve gelişebilmesi açısından bu sorunların küresel işbirliği kapsamında "yönetişim" eksenli açılımlarla ele alınması gereklidir.

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin vergi sistemleri yeni kavramlarla karşılaşmaktadır. Çok uluslu şirketler her zamankinden daha etkili bir şekilde küreselleşmenin getirdiği olanakları kullanarak ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, kendi kârlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirmektedirler. Vergi gelirlerinin aşındırılması yöntemlerinden biri transfer fiyatlaması kullanılarak kazancın yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerden düşük vergi oranlarına sahip ülkelere aktarılmasıdır.

Devletlerin kendi vatandaşlarından vergi alması egemenliklerinin gereğidir ve bu görevi zorunlu olarak vatandaşlar yerine getirmektedir. Devlet otoritesi vergi koyarken ve vergi alırken bir takım düzenlemelere gider. Küreselleşmeyle birlikte sermaye gerek yurt içinde gerekse yurt dışında akışkan bir özellik kazanmıştır. Bu durumda devletlerin yapacakları düzenlemelerin sadece yurt içindeki değil yurt dışından gelecek olan sermayeyi de kapsayıcı özellikte olması gerekir. Şirketlerin giderek büyümesi ve yurt dışına açılması, hem vergi idareleri açısından hem de yaptıkları uluslar arası işlemler açısından vergilendirmeyi daha da karmaşık hale getirmektedir. Farklı ülkelerde farklı vergi sistemlerinin uygulanması beraberinde mevcut karmaşıklığı daha da artırmaktadır.

Tüm dünyada uygulanan vergi sistemlerine bakıldığında, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi sistemleri arasında doğal olarak bir takım farklılıklar olduğu görülmektedir. Ancak, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin hiç birisinde mükemmel bir vergileme sistemi mevcut değildir. Çünkü ülkeler ekonomik veya politik nedenlerle vergi sistemleri ile oynamak durumunda kalmışlar ve ideal vergileme ilkelerinden, sisteme yerleştirdikleri çeşitli istisna ve muafiyetlerle

uzaklaşmışlardır. Yine de hiçbir ülke diğerinin vergi sistemini, ekonomisini, yatırımlarını ve mobil sermayesini etkileyecek düzeyde bir düzenlemeye gitmemiştir. Yapılan vergi düzenlemeleri genellikle ülke sınırları dışına taşmamıştır. Ancak zamanla ekonomik gerçekler öyle ağır bir tablo sergilemiştir ki, günümüzde – OECD'nin belirlemiş olduğu bir takım kriterlere dayanılarak- vergi cenneti diye adlandırılan ülkeler, ideal vergileme ilkelerini bir tarafa bırakarak ekonomik kalkınmalarını sağlama çabası içine girmişlerdir.

Bunun için gelişmekte olan ülkeler içinde yer alan Irak, son 30 yıl içinde sürekli bir savaş halinde olduğu için dünyada küreselleşmeyle birlikte yaşanan bu gelişmelerden habersiz kalmıştır. Irak hükümetleri birinci derecede petrol gelirlerine yüklenmesi nedeniyle diğer gelir kaynakları tamamen aşındırılmıştır. İç üretim yok denecek seviyeye gelmiştir. Vergi gelirleri çok düşük seviyededir. Irak'ta uygulanmakta olan tüm vergi kanunları; 113 sayılı 1982 yılı Gelir Vergisi Kanunu, 162 sayılı 1959 yılı Emlak Vergisi Kanunu, 26 sayılı 1962 yılı Arsa Vergisi Kanunu ve Gümrük Vergisi Kanunu çok az değişikliklerle yürürlüktedir.

Bu çalışmanın amacı küreselleşmeyle birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemlerinde meydana gelen değişiklikleri ortaya koymaktır. Çalışmamızda gelişmekte olan ülkeler içinde yer alan, Irak'a komşu ülke olması, dini inançların aynı olması, kültür ve adetlerin hemen hemen aynı olması nedeniyle Türkiye'de uygulanmakta olan Türk Vergi Sistemiyle bir karşılaştırma yapılarak, hem Türkiye hem de Arap ve diğer gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinden yararlanarak Irak Vergi Sistemi için öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, küreselleşme olgusu irdelenmiş ve gelişmekte olan ülkelerin yaşadığı bu süreçte genel ve vergisel özellikleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde küreselleşmenin vergi sistemlerine etkisi kapsamında, bu süreçte ortaya çıkan vergisel sorunlar ve buna karşı uluslar arası kuruluşlar tarafından alınan önlemleri inceleme konusu yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, Irak ekonomisinde yaşanan sorunlar ve vergi yapısındaki sorunlar ortaya konmuştur. Ayrıca Irak vergi sistemindeki mevcut vergiler Türk vergi sistemindeki vergilerle karşılaştırıp, Irak vergi sisteminin yaşadığı sorunlardan kurtulması ve uluslar arası trende ayak uydurması için mevcut

vergilerde ve vergi idarelerinde yapılması gereken düzenlemeler önerilmiştir. Bunun yanı sıra Irak vergi sisteminde var olan vergiler yanında yeni vergilerin getirilmesi ve bu vergilerin nasıl uygulanacağına dair öneriler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMENİN GELİŞİMİ, ETKİLERİ, GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN GENEL VE VERGİSEL ÖZELLİKLERİ

21. yüzyılı yaşarken, dünyanın ve tarihin hiçbir döneminde görülmedik bir hızla değişim gösterdiğini izliyoruz. Bu değişim, pek çok alanda olumlu ve olumsuz birçok yapıyı etkilemekte ve değişmektedir. Bu değişimin en büyük meyveleri; küreselleşme, internet ve elektronik ticaret demek hiç de yanlış olmayacaktır. Küreselleşmenin ortaya çıkmasındaki nedenleri ve etkileri açısından da çok farklı görüşler içeren tartışmalı bir konudur. Ayrıca, küreselleşme tartışmaları, son çeyrek yüzyılda bütün dünyada giderek yaygınlaşan neoliberal iktisat politikalarıyla ilişkilendirilmektedir[1]. Dolayısıyla çalşmamızın ilk bölümünde küreselleşmenin tanımı ve gelişimi ele alınmıştır. Daha sonra yaşanan bu değişimlerin gelişmekte olan ülkeleri hem genel özellikleri hem de vergisel açıdan nasıl bir etki altında bıraktığı incelemeye çalışılmıştır.

1.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

Küreselleşmenin tüm alanları etkilemesiyle birlikte, bu kavram hakkında çeşitli tanımların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dolayısıyla bu kısımda küreselleşme kavramı ve bu kavramın nasıl geliştiği, küreselleşmeye ilişkin yaklaşımlar ve küreselleşmenin ekonomik etkileri ele alınmıştır.

1.1.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme kavram olarak, literatürde yoğun olarak kullanılmasına karşın, henüz sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir tanımı mevcut değildir. Bazı değerlendirmelere göre küreselleşme; dünya ekonomik aktivitesinin hızlı bir şekilde artması ve artan bu aktivitelerinin aynı ülkede değil farklı ülkelerdeki kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilmesidir. Başka bir tanıma göre küreselleşme; dünyanın tek bir mekan olarak algılanabilecek ölçüde sıkışıp küçülmesi anlamına gelen bir süreçtir[2]. Bir tanıma göre küreselleşme; ülkeler arasında mal, hizmet, uluslararası sermaye

[1] Fikret Şenses, "Neoliberal Küreselleşme Kalkınma için Bir Fırsat mı, Engel Mı?", **erc Working Paper in Economic** 04/09, 2004, s.1.
[2] Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, 1. Baskı, Alfa yayınları, 2004, s. 25.

akımları ve teknolojik gelişimin hızlı bir şekilde artmasını, serbestleştirilmesini ve bunlar sonucu ortaya çıkan ekonomik gelişmeyi ifade eder[3].

Küreselleşme kavramı 20. yüzyılın sonlarında yoğun olarak siyaset bilimi, sosyoloji, işletme ve ekonomi gibi sosyal bilimlerin değişik alanlarında literatüre girmiştir. Bu kavram değişik disiplinlerde tam olarak aynı anlamda kullanılmakla beraber, genel bir iktisadi bakışla ”mal ve faktör piyasalarının entegrasyonu” olarak tanımlanabilir. Küreselleşme sürecinde mallar, hizmetler, üretim faktörleri, işgücü ve teknoloji uluslararası düzeyde daha hareketli hale gelmekte ve ulusal düzeyde uygulanan politikalar bu hareketliliğin arttırılması için kısıtların kaldırılması biçiminde gözden geçirilmektedir. İktisadi açıdan bakıldığında küreselleşme ile uluslararası arbitraj maliyetleri düşürülmektedir. Aslında bu maliyetler zaman içerisinde özellikle mal piyasasında dış ticaret hacminin artmasıyla düzenli olarak düşmüştür. Ancak özellikle 20. Yüzyılın son çeyreğinde ortaya çıkan bazı gelişmeler küresel ekonomik entegrasyonun farklı boyutlar kazanmasına neden olmuştur[4]. Bu gelişmeleri üç ana başlıkta toplamak mümkündür:

- İktisadi Gelişmeler: Uruguay görüşmeleri sonucunda Dünya Ticaret Örgütü (WTO)’nin kurulması ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi yıllarında özellikle uluslararası ticaret konusunda gelişmeler başlamıştır.
- Teknoloji Gelişmeler: Ulaşım ve bilgi teknolojisindeki gelişmeler.
- Siyasal Gelişmeler: Siyasal sistemlerin ”Liberal Demokrasi” ve ”Hukuk Devleti” temelinde yeniden yapılandırılması.

Küreselleşme bir yandan ülkelerin toplumsal ve ekonomik boyutları ile dış dünyayla entegrasyonu anlamına gelirken, diğer yandan bu ülkelerin kendilerine özgü niteliklerinin ve yapılarının dış dünyaya açılan ekonomisini ifade etmektedir. İşte dünyaya verecek, dünya sistemine katacak değerli olan ülkeler için bu durum globalleşme olarak adlandırılmaktadır[5].

Aktan’a göre küreselleşme; dünya ticaret ve sermaye hareketleri ile bilim ve teknoloji alanındaki gelişmeler ulusal devletlerin sınırlarını aşan boyutlara ulaşmış ve transnasyonel bir boyut kazanmaya başlamıştır. Globalleşme ya da küreselleşme

[3] IMF, Wrold Ekonomik Outlook, 1997, s. 25.
[4] Günther Schulze ve Ursprung Heinrich, “Globalization of the Economy and Nation State”, **World Economy**, Vol. 21, No.3, 1999, ss:301-303.
[5] Metin Toprak, **Küreselleşme ve Kriz, Türkiye ve Dünya Deneyimi**, Siyasal Kitapevi, 2001, s.14.

olarak adlandırılan bu olgu ülkeler arasındaki ilişkilerin ve işbirliğinin düzeyini ve boyutlarını tamamen değiştirmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki inanılmaz değişimler, ulaştırma ve iletişim maliyetlerini önemsiz hale getirmiş, böylece ülkelerin dünya ekonomileri ile entegrasyonu daha kolay bir hale gelmiştir[6].

Giddens'e göre; şu anda köklü bir tarihsel değişim döneminden geçtiğimize inanmamızı sağlayacak kadar geçerli ve nesnel nedenler vardır. Bugün bizi etkileyen değişiklikler, yeryüzünün herhangi bir bölgesiyle sınırlı olmayıp, daha şimdiden hemen hemen her yeri kapsamaktadır[7].

OECD'ye göre küreselleşme; üretim ve satışların uluslararası bir boyut kazanması, ülkeler arası mal ve hizmet sunumunda yeni şekiller oluşması, bilgi ve iletişim teknolojisinde yeni gelişmeler ve elektronik ticaretin giderek öneminin artmasıdır[8].

Küreselleşme konusunda tespitler yapan akademisyenlerden Bauma'ya göre; küreselleşme özü itibariyle egemen güçlerin, yani Batı'nın çıkarlarına hizmet etmektedir. Bu açıdan küreselleşme belli bir yöne (Batı'ya) kayar ve tek taraflı ilişkiler kurar. Her ne kadar küreselleşmeyle birlikte dünyanın hep birlikte döndüğü vurgulansa da özünde bu süreç bütünsellikten uzaktır. Tam aksine parçalayıcı ve tahrip edicidir. Küreselleşme, bu anlamda tüm toplumları, birleştirdiği kadar böler, bu bölme işlemini de birleştirirken gerçekleştirir. Çünkü dünyanın tek tipliliğini artıran nedenler ile bölen nedenler aynıdır[9]. Bu noktada küreselleşme paradoksal bir yapı göstererek Batı'nın çoğunluk üzerinde tarihsel, kültürel, düşünsel ve ekonomik olarak üstünlük kurmasına kaynaklık eder.

En geniş şekliyle küreselleşme; uluslararası mal ve hizmet ticaretinin artması, doğrudan yabancı yatırım ve kısa dönemli sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, çok uluslu işletmelerin oynadıkları rolün değişmesi, üretim ağlarının uluslararası çapta yeniden organizasyonu, teknolojik yeniliklerin, özellikle bilgi

---

[6] Coşkun Can Aktan, "Dünyadaki Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomiler", **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomiler Uluslararası Sempozyumu**, Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 29, Kongreler Dizisi:3, 02-24.05.2002, s. 4.

[7] Anthony Giddens, **Elimizdeki Kaçıp Giden Dünya**, Çev. O. Akınhay, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.13.

[8] OECD, "Trade in Good and Services: Statistical Trends and Measurement Challenges", **Statistics Brief**, Paris: OECD, No.1, October 1, 2001a.

[9] Zygmunt Bauman, **Küreselleşme**, çev. Abdullah Yılmaz, Otopsi Yayın Evi, Ankara, 1999, s. 8.

teknolojilerinin ivme kazanması, yaygınlaşması ve kuralsızlaştırmanın benimsenmesi ile dünya ekonomisinin bütünleşmesi süreci olarak tanımlanabilir[10].

Esas itibariyle ekonomik bir olgu olarak karşımıza çıkan globalleşmenin siyasal ve sosyo-kültürel boyutları da mevcuttur. Globalleşmeyi tarihin akışı içinde ortaya çıkan bir olgu olduğu kadar; uluslararası ticaretin yaygınlaşması, emek ve sermaye hareketlerinin artması, ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmaların sona ermesi, teknolojideki hızlı değişim sonucunda ülkelerin gerek ekonomik, gerekse siyasal ve sosyo-kültürel açıdan birbirlerine yakınlaşmaları olarak tanımlayabiliriz. Küreselleşme soyut ve geniş kapsamlı bir kavram olduğundan buna çeşitli anlamlar yüklenmesi olağandır. Aşağıda küreselleşme kavramı üçlü bir ayrımla; Ekonomik Anlamda Küreselleşme, Siyasi Anlamda Küreselleşme, Sosyo - Kültürel Anlamda Küreselleşme olarak incelenmektedir.

1. Ekonomik Anlamda Küreselleşme; ekonomik açıdan küreselleşme, ekonomik ilişkileri etkileyerek bunlara yön veren kuralların uluslararası harmanizasyonu veya mal ve sermayenin uluslararası düzeyde serbest bir şekilde dolaşımı ya da tüm ekonomik birimlerin ortadan kaldırılması olarak tarif edilmektedir. Buna göre dünya ekonomisinin sorunları milli ekonomilerin yapısal özelliklerinden, ekonomiler arası ilişkilerden veya bunların değişik bileşimlerinden kaynaklanmaktadır. Küreselleşme olgusu bu sorunların uluslararası alana aktarılması ve çözümlerin tüm milli ekonomilerle birlikte sağlanması olarak yorumlanmaktadır[11].

Ekonomik küreselleşme, kendisini üretim ve finansal faaliyetlerin küreselleşmesi olmak üzere iki farklı alanda gösterilmektedir: **Üretimin Küreselleşmesi**; ülke bazında faaliyet gösteren firmaların üretim faaliyetlerini diğer ülkelere ve kıtalara yayılmalarını ifade etmektedir. Üretim faaliyetlerini global firmalar aracılığıyla sınır ötesi iştirak, fason imalat* anlaşmaları gibi değişik şekillerde uluslararası arenaya taşınmaktadır. Üretim alanı olarak bütün dünyayı hedefleyen bu firmalar, üretim faaliyetlerini maliyet avantajı sağlayacak ülkelere kaydırmanın yollarını aramakta ve faaliyetlerini hammadde maliyeti, ara malı maliyeti, işgücü maliyeti ve dışsal maliyetler açısından daha cazip gördükleri ülkelere

[10] Zeki Erdut, **Küreselleşme Bağlamında Uluslararası Sosyal Politika ve Türkiye**, Dokuz Eylül Yayınları, İzmir, 2002, s. 2.
[11] Mahmut Masca, "Küreselleşmenin Ekonomik Yönden Analizi", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, 1998, s. 353.
* Fason İmalat: Bir ana firmaya ait bir mal ya da hizmetin tümünün başka bir firmaca üretilmesidir.

kaydırmaktadırlar. Bu yönelişte özellikle işgücü maliyetinin düşüklüğü ve dışsal maliyetler önemli rol oynamaktadır. Global firmalar, ücret artışlarının işgücü verimliliğini aştığı ülkeleri hemen terk etmekte ve düşük işgücü maliyeti sağlayacak ülkelere ya da bölgelere yönelmektedirler. Ayrıca bu firmalar etkinlik ve verimliliği ön plana çıkarmakta ve global rekabet koşullarını kendi lehlerine çevirebilmek için sürekli yenilik yapmak ihtiyacı duymaktadırlar[12].

Finansal Küreselleşme ise, ulusal finans piyasalarını ayıran sınırların ortadan kalkması ve uluslararası sermaye akımlarının ileri boyutlar kazanması sürecini ifade eder[13]. İkinci Dünya savaşından sonra, finansal piyasalardaki finansal varlıklar uluslararası ticaretten var olan engeller yüzünden çok uzaktaydı. O günden itibaren birçok ülke bu engelleri azaltmaya çalışmaktadırlar. Bu finansal varlıkların liberalleşmesine finansal globalleşme adı verilmektedir[14]. 1970'lerin ortasına doğru faiz oranlarının serbestçe belirlenmesi, bir yandan enflasyon seviyesinde hızlı bir artışın meydana gelmesine; öte yandan, para ve sermaye piyasalarında risk oynaklığının artmasına yol açmıştır. Gelişen teknoloji, riskleri azaltmak ve pozitif getiri elde etmek isteyen sermaye sahiplerinin bu ihtiyaçlarına yanıt verecek yeni finansal araç ve piyasaların ortaya çıkmasını kolaylaştırmıştır. Global ticaretin artması, üretimin uluslararasılaşması ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin önem kazanması ortaya çıkan bu piyasaların (Euro- piyasalar, swap, forward, opsiyon ve future piyasaları) önemini arttırmıştır. Teknolojik gelişmelerin sınır ötesi para-sermaye ve belge transferindeki maliyetlerini ve bu işlemlerin gerçekleşme hızını önemli ölçüde azaltması global ölçekte mal ve hizmet ticaretine kıyasla para-sermaye ticaretini daha karlı bir hale getirmiştir[15].

Ekonomide küreselleşmenin en yoğun yaşandığı alan finansal alandır. Özellikle 1980'li yıllardan sonra finansal faaliyetlerin küreselleşmesi süreci hızlanmış, teknolojik gelişmelerin de etkisiyle günümüzde finansal piyasalar tamamen bütünleşmişlerdir[16].

---

[12] Coşkun Can Aktan ve Hüseyin Şen, **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, Tosyov Yayınları, Ankara, 1999, s. 38.
[13] Mehmet Tuba Ongun, "Finansal Globalleşme", **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 4,Sayı:19, 1993, s. 35.
[14] Rene M. Stulz, "The Limits of Financial Globalization", **The Journal of Finance**, Vol.60, No.4, August 2005, s.1595.
[15] Coşkun Can Aktan Ve İstiklal Yaşar Vural, **Globalleşme Fırsat Mı, Tehdit Mi?**, 1. Basım, Zaman Kitapevi, 2004, s.17.
[16] Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, Tarhan Kitapevi, Ankara, 2002, s. 5.

2. Siyasal Anlamda Küreselleşme; Siyasal küreselleşme, eskiden uluslararası sistemin temel aktörü olan ulus-devlet ve ulus-devletin yetkilerini başkalarıyla paylaşmaya mecbur kalmıştır. Ulus devlet, globalleşme ile yetki ve otoritesini uluslararası ve uluslar-üstü kuruluşlara devretmeye başlamıştır. Bu süreçte uluslararası ilişkilerin artmasına paralel olarak sorunların uluslararası seviyeye taşınması da artış göstermiş ve bunların çözümü uluslararası işbirliğini zorunlu hale getirmiştir[17].

Küreselleşmeye bağlı olarak farklı alanlarda çeşitli dönüşümler yaşandığı gibi siyasal anlamda da dönüşümler gerçekleşmiştir. Rosenau'a göre, küreselleşme sürecinin yaşanması ile birlikte uluslararası ilişkilerde yaşanan değişimleri şöyledir[18]:

- İnsanların, ideolojilerin, kaynakların, yeniliklerin dünyanın dört bir tarafına hızlı ulaşmasını sağlayarak küresel uzaklıkları ortadan kaldıran teknolojik ilerleme,
- Ulus devlet hükümetlerinin yalnız başlarına çözemeyecekleri küresel sorunların ortaya çıkması,
- Ulus hükümetlerinin ülke içi sorunları çözmedeki yeteneklerindeki azalma,
- Ulus toplumları içinde güçlü ortaklıkların ortaya çıkışı,
- Eğitim ve yetki kazanımlarında üst düzeylere gelmiş vatandaşların devlet otoritesine karşı özgür davranma isteklerinde artış, şeklinde sıralanabilir.

Bu değişimler incelendiğinde, karşımıza küreselleşmenin her boyutuna etki eden iletişim ve ulaşım alanlarındaki teknik gelişmelere paralel bir şekilde gerçekleşen insan, fikir ve yeniliklerin dünya çapında akışı olgusu, sorunların ulusal boyutları aşarak küresel hale gelmesi, ulusal hükümetlerin küresel politik anlayış dışına çıkmaması, bölgeselleşme eğilimleri ve değişen özgürlük, otorite anlayışları çıkmaktadır.

Siyasal küreselleşme, ulus devleti ayrıcalıklı aktör konumuna getirmiş olan uluslararası ilişkiler anlayışını geçersiz kılan; güvenlik, barış ve demokrasi gibi değerler artık devletlerarası ilişkilerle sınırlanması gereken küresel bir anlayışı gerektiren sorunlar olarak gören yaklaşım ile dikkati çekmektedir. Bu sorunların

[17] Aktan ve Şen, s. 42.
[18] Beyzade Nadir Çetin, Siyasi Küreselleşme Bağlamında Ulus Devlet Tartışmaları, **Doğu Anadolu Araştırmaları**, 2008, s. 177.

çözümü devletin egemenlik uygulamaların ya devletler üstü siyasal birlikler (AB gibi) ya da uluslararası örgütlerle (UN, IMF gibi) paylaşması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Siyasal küreselleşme, küresel toplumun ortaya çıkmasıyla dünyanın küçülmesini tanımlamaktadır[19].

Held'in küresel süreçte devlet yapılanması ile küresel dönüşümler arasında yaptığı dört temel ayrım önem kazanmaktadır. Bu ayrımlar, küreselleşme sürecinde yaşanan değişim ve dönüşümlerin ulus devlet sistemine etkilerini anlamak bakımından faydalıdır. Bu ayrımlar şöyledir[20]:

Ayrım I. Dünya Ekonomisi: Devletin egemenlik alanı ile pek çok bakımdan ulusal ve siyasi otoritelerin gücünü veya etki alanını sıralama veya zayıflama işlevi gören üretim ve değişim sistemi arasında bir ayrım vardır.

Ayrım II. Hegemonik Güçler ve Güç Blokları: Küresel dünya ekonomisi ile bağlantılı olarak, devlet fikri ile devletin otoritesini ve bütünlüğünü parçalayıcı işlev gören hegemonik güçler ve güç bloklarının var oluşuyla nitelenen küresel devletler sisteminin gelişmesi arasında bir ayrım vardır.

Ayrım III. Uluslararası Örgütlenmeler: Ulus devlet anlayışı ile çağdaş küresel sistem arasında üçüncü bir ayrım alanı tüm ulus aşırı faaliyet alanlarıyla (ticaret, okyanuslar, uzay vb.) uğraşmak üzere kurulmakta olan ulus çok çeşitli uygulama ve örgütlenmelerde (NATO bunlardan yalnız biridir) yatar.

Ayrım IV. Uluslararası Hukuk: Ulusal politik bir topluluğun üyesi olma fikri, yani bireylere haklarını ve görevlerini veren yurttaşlık ile bireyleri, "hükümetleri ve hükümet dışı örgütlenmeleri yeni düzenleme sistemlerine tabi kılan uluslararası hukukun gelişmesi arasındaki açıklık".

John Mickletheaitt ve Adrian Woolridge "A Future Perfect" adlı kitaplarında küreselleşmenin yeni bir uluslararası sistem olduğuna işaret ederek, bu yeni dünya düzeninin yeni yönetici sınıf için "Kozmokratlar" terimini ortaya atmışlardır. Küresel ekonomiye siyasetçiler, iş adamları, akademisyenler ve diplomatlardan oluşan yeni bir elit sınıfın yön verdiğini savunmaktadırlar ve bu kozmokratların dünyada 20

[19] Çetin, s.178.
[20] David Held, **Ulus Devletin Çöküşü**, Yeni Zamanlar 1990'larda Politikanın Değişen Çehresi, Der. Stuart Hall ve Martin Jacqes, Çev. Abdullah YILMAZ, Ayrıntı Yayın Evi, İstanbul, 1995, s.191-197.

milyon civarında olduğunu öne sürmektedirler[21]. Ulus devlet otoritesini bu aktörler ile de paylaşmak durumundadır.

3. Sosyo-Kültürel Alanda Küreselleşme; Sosyo-kültürel küreselleşmenin en belirgin görüntüleri dünyanın hemen her yerinde insanların bilgi ve becerilerinde, giyimlerinde, yeme içme alışkanlıklarında, müzikte, tüketim ve eğlence biçimlerinde benzerliklerdir. Bu tür benzerliklerin oluşmasında ekonomik ve teknolojik küreselleşmenin de önemli rolü vardır[22]. Başka bir ifadeyle sosyo-kültürel küreselleşme, demokrasi, insan hakları, çevrenin korunması, uyuşturucu, AIDS ve terörizmle mücadele gibi bütün insanlığı ilgilendiren konularda ülkelerin orta bir anlayışa ulaşmalarını ifade eder. Tablo 1'de küreselleşmenin finans ve sermaye sahipliği, piyasalar, rekabet, teknoloji, bilgi ve tüketim gibi temel ekonomik parametreler yanında politik ve kültürel alandaki yansımaları da görülmektedir.

Tablo 1: Küreselleşmenin Temel Kuramları ve Süreçleri

Kategori	Temel Unsurlar - Süreçler
Finansal Sermaye sahipliğin küreselleşmesi	Finansal piyasaların deregulasyonu, sermayenin uluslararası dolaşımı, birleşmelerin artması. Pay sahipliğinin küreselleşmenin başlangıç aşamaları.
Piyasaların, stratejilerin ve özellikle rekabetin küreselleşmesi	Ticari faaliyetlerin dünya ölçeğinde entegrasyonu, Ar-Ge ve finansmanda yurtdışında entegre işlemlerin gerçekleştirilmesi, partnerlik ve stratejik birleşmeler için küresel araştırmalar.
Teknoloji, bağlantılı Ar-Ge ve bilginin küreselleşmesi	Teknoloji temel katalizör: aynı firma içinde veya firmalar arasında global networkların oluşmasına imkan tanıyan bilgi teknolojilerinin yükselişi. Toyotoizmin evrenselleşmesi süreci olarak küreselleşeme
Tüketim deseni ve kültürünün küreselleşmesi	Yaşamın üstün tarzlarının transferi: tüketim desenin eşitlenmesi, medyanın rolü, kültürel gıda, kültürel ürünlerde kültürel değişim. GATT kurallarının kültürel akımlara uygulanması.
Politik bütünlük-birleşme olarak küreselleşmesi	Küresel ekonomik ve politik sistem içinde dünya toplumlarının entegrasyonun devlet- merkezli analizi.
Anlayış ve bilincin küreselleşmesi	Tek dünya üzerine odaklanmış sosyo- kültürel süreçler, küresel hareketler, dünya vatandaşlığı.

Kaynak: Ricardo Petrella, "Globalisation and Internationalisation", Edited by: Robert BOYERU and Daniel DRACHE, States Aganist Markets: Limits of Globalisation, London, Routlege Publication, 1996, s. 64.

Küreselleşme bu değişim süreçlerini meydana getirirken, küreselleşmeyi yönlendiren unsurların değerlendirilmesi ve ortaya konulması önem kazanmaktadır.

[21] Feza Öztürk, "Küreselleşeme - Yeni Dünya Düzeni", 2007, http://www.edubilim.com/ana/odev-arsivi/basin-yayin/kuresellesme-yeni-dunya-duzeni-feza-ozt/details.html (01.04.2010).
[22] Atilla Dicle, "Küreselleşme: Nedenler, Sonuçlar, Tepkiler", **Ekonomik Forum**, Sayı: 3, Mart 2000, s. 59.

Zira bu süreçte ayakta kalabilmek, büyük ölçüde bu unsurların doğru tespitini gerektirmektedir.

1.1.2. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Küreselleşme kelimesi ilk olarak 1980'li yıllarda kullanılmıştır. Ancak bu fikir yüz yıllar öncesine kadar uzanmaktadır. Küreselleşmeye yön veren olay ve etkenler M.Ö. 1492 yıllarına kadar dayanmaktadır. İnsanların yeryüzü üzerindeki apayrı mekanları, iletişim ve göç yollarıyla birbirine bağlamasıyla başlar[23]. Küreselleşme tarihinin daha da eskilere, ilk çağların Asur, Helen, Roma İmparatorlukları, orta çağların Bizans ve İslam İmparatorluklarına kadar götüren görüşler bulunmaktadır[24]. Kimilerine göre de, küreselleşme, modernleşme ve kapitalizimin gelişmesi ile yaşıt kabul edilirken, bazılarına göre tarihle birlikte var olan bir süreçtir[25].

Dünya tarihinin son iki yüzyıllık tarihi, iki ayrı uzun salınım altında, iki adet küreselleşme evresinin gerçekleşmiş olduğunu göstermektedir. Bu evrelerden birincisi 18. yüzyıl sanayi devrimini takiben, 1870-1913 yılları arasıdır. Bu yıllara damgasını vuran ilk küreselleşme dalgasının temel özelliği, para piyasalarında ve ticarette altın standardının norm kabul edilmiş olmasıdır. Birinci ve İkinci Dünya savaşları ve ulusal devletlerin görece bağımsız kalkınma ve ticaret politikalarıyla şekillenen 1914-1980 yılları arasından sonra dünya ölçeğinde yeni bir küreselleşme dönemine girildiği görülmektedir[26].

Gerçek anlamda bütünleşmiş bir dünya ticaret sistemi ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısında oluşturulduğu için, uluslararası ekonominin karmaşık bir göreli açıklık- kapalılık hikayesi vardır. 1860'lardan itibaren denizaltı telgraf kablolarıyla kıtalararası piyasaların birbirine bağlanması ve dünümüze dek elektronik ticaretin yaygınlaşması büyük bir yeniliktir. Binlerce mil uzaklıktaki yerlerle günlük ticareti ve fiyat belirlemeyi olanaklı hale getiren bu yenilik, kıtalararası iletişimi olanaklı kılarak, hem portfolyo, hem de doğrudan yatırım biçiminde, büyük çaplı uluslararası para akışının hızını arttırmıştır. 1870-1914 yıllar arası Belle Epoque Ekonomisi* büyük

[23] Lucky O. Imade, "The Two Faces of Globalization: Improverishment or Prosperity", 2003, s. 3. http://www.globalization-icaap.org/content/v.3/01_imade.html (20.01.2010).
[24] Ömer Köse, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", Sayıştay Dergisi, Sayı: 49, 2003, s.10. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf (20.01.2010).
[25] Gülçin Karasu, "Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye", (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2006, s. 6.
[26] Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002, ss. 431-432.

ölçüde uluslararasılaşmış bir ekonomiydi. 1913'te İngiltere'de ticaretin gayri safi yurtiçi hasılaya oranı % 44.7'dir. Bu oran iki savaş arası dönemdeki çarpıcı düşüşten sonra, 1973'te % 39.3'e yükselmiş, 1993 itibariyle bu oran % 40.5'tir. Fransa ve Almanya'da benzer bir görünüm sergilemektedir[27].

Kapitalizmin, ülkelerin içe kapandıkları dönemleri ile hızla dışa açıldıkları dönemlerini birbirinden ayırmak gerekir. 1870-1913 dönemi, dış ticaretin serbestleşmenin hız kazandığı, sermayenin küresel anlamda hızla yer değiştirdiği, büyük göçlerle işgücünün de serbest dolaşımına olanak tanındığı küresel kapitalizm olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan iki Dünya Savaşı ve Büyük Dünya Bunalımı'nın belirleyici olduğu 1913-1945 dönemi ise, öncekinin aksine, hemen hemen her alanda içe kapalı politikaların uygulandığı ve dünya ticaretinin önemli ölçüde daraldığı bir dönem olarak tanımlanmaktadır. Bu iki dönem az gelişmiş ülkeler açısından farklı anlamlar taşımaktadır. İlkinde sömürgeci yönetimler aracılığı ile bu ülkeleri dünya ekonomisi ile bütünleşmeye zorlanırken, ikincisinde bazı Latin Amerika ülkeleri ve Türkiye gibi siyasal açıdan bağımsız ülkeler sanayileşmeye dayalı kalkınma stratejilerini uygulamaya koyabilmiştir.

Bazı gözlemciler, uluslararası ekonominin bugün ulaştığı konum itibariyle, birinci küreselleşme döneminin yaşandığı 1870-1913 dönemiyle kıyaslandığında, daha az açık ve daha az bütünleşmiş bir görünüm içinde olduğuna işaret etmektedirler. Diğer bazı gözlemciler ise, bu sürecin küreselleşmeden çok uluslararasılaşma olarak değerlendirilebileceğini savunmaktadır[28].

Bunalımlı 1920'lerin ardından serbest piyasa modeliyle ilgili şüpheler artarken, bu bunalıma karşı öne sürülen alternatiflere liberal yanıt "Keynesyenizm" olmuştur[29]. Keynesyen ekonomik anlayış, devlet müdahalesinin ön planda tutulduğu, talep yanlı politikalarıyla satın alma gücü yaratılmasına dayanıyordu. Bu tip ekonomik politikaların sonucu olarak "Fordist" üretim organizasyonları doğdu. Fordist yapılanmalar, geniş ölçekli üretim birimlerinde yine çok sayıda iş görenin istihdam edilmesinden oluşmaktaydı. Standartlaştırılmış ve küçük parçalara ayrılmış

---

* Kapitalizmin hızlı bir yayılma ve gelişme dönemidir.

[27] Hist P. ve Thomson G., **Küreselleşeme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 2003, s.10.

[28] Fikret Şenses, "Neoliberal Küreselleşme Kalkınma İçin Bir Fırsat Mı, Engel Mi?", **Erc Working Paper in Economic 04/09**, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, 2004, s.12. http//www.erc.metn.edu.tr (28.01.2010).

[29] Nalan Ölmezoğulları, **"Refah Devletinin Ekonomik Temelleri ve Kriz"**, Yayınlanmamış Çalışma, Bursa, 1995, s.15.

işlerde çalışanlar yine standart ve eskiye oranla daha yüksek ücretler alıyorlardı. Bu yapı aynı zamanda Keynesyen ekonomik politikaların hedefleriyle örtüşmekteydi. Buradan hareketle fordizmin yapısı genel olarak, seri ve kitlesel üretimdir. Korunmuş bir ulusal pazar sistemiyle bağlantılıdır. Bu sistem seri üretim yapanların sabit giderlerini karşılamada da yardımcı olmaktadır. Ayrıca seri üretim modeli talepteki ani düşüşler karşısında duyarlıdır. Özellikle bunalım dönemlerinde ücretler yükseltilmiş, kredi olanakları arttırılmış, ücretsiz kesime yapılan maddi yardımlar da arttırılmıştır. Böylelikle talepteki ani düşüşler önlenmek istenmiştir[30].

Ancak 1970'lerin başından itibaren bu yapı işlerliğini yitirmeye başlamıştır. İç pazarların doyması ve tüketicilerin seri üretim ürünleri yerine kendi kişisel ihtiyaçlarına cevap veren esnek tarzdaki ürünleri tercih etmesi, diğer bir deyişle "tüketicinin nazlanır hale gelmesi" hammadde fiyatlarının aşırı yükselmesi, Bretton Woods'la birlikte kurulan döviz sisteminin çözülmesi Keynesyen modelin sorgulanması sonucunu doğurmuştur. Çünkü teorinin en önemli tezlerinden yüksek enflasyonun beraberinde istihdam hacmini genişleteceği öngörüsü başarısız olmuş ve istihdamın korunması için getirilen sosyal önlemler artık üretim yapabilmek için önemli bir külfet olmuştur. Ayrıca sosyal dengeyi sağlamak için kamu harcamalarının boyutları oldukça büyümüş ve bu durum devletin müdahalesini etkisizleştirmiştir[31]. Böyle bir ortamda üretim sürecinde, çıkış noktasını yüksek teknolojiler oluşturmuştur. Ayrıca söz konusu dönemde nispeten daha liberal politikaların uygulandığı Japonya ve diğer bazı Güneydoğu Asya ülkelerinin bunalımı rahatlıkla atlattıkları izlenmektedir. Japon modeli ürün elastikiyetine dayanıyordu ve ileri teknoloji kullanımına elverişliydi. Bununla birlikte Amerikalı iktisatçı Freidman'nın yeni monetarist görüşleri hükümetler için ilgi çekici alternatifler oluşturuyordu.

Artık ekonominin organizasyonu neo-liberal politikaların getirdiği ilkeler uyarınca yapılıyordu. Ulusal ekonomileri koruyan gümrük duvarları kaldırılmış, istihdam üzerindeki sosyal amaçlı korumalar zayıflatılmıştı. 1980'lerde anılan politikaları uygulayan hükümetler dünya çapında iktidara gelmeye başladılar (ABD'de Reagan, İngiltere'de Theatcher, Almanya'da Kohl, Türkiye'de Özal hükümetleri örnek olarak gösterilebilir). Ayrıca 1980'lerin sonunda liberal batı toplumlarının karşısındaki en önemli alternatif olan sosyalist modelde çözülünce

[30] Veysel Bozkurt, **Enformasyon Toplumu ve Türkiye**, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1996, s. 48.
[31] Bozkurt, s. 50.

"*küreselleşmenin"* kavram olarak da *"küreselleşmesi"* önünde hiçbir engel kalmadı. Bretton Woods anlaşması dünya ekonomisinin işlerliğinin birçok yönden etkilemesi bakımından önem taşımaktadır. Bretton Woods sistemi devletlere refah ve kalkınma masraflarını karşılamaları için düşük riskli belirli bir finans akımını garanti etmekteydi. İkinci olarak bu sistem, uluslararası finansal işlemlerin, artan dış finansman ihtiyaçlarını karşılama konusundaki güvenirliliğine olan inancı besleyerek çöküşünü takip eden süreçte uluslararası finansal etkinliklerin serbestleşmesi için uygun bir ortam sağlamaktaydı. Ayrıca 1973 petrol krizinin sonucu olarak OPEC ülkelerinin anormal döviz fazlalarından kaynaklanan yeni ve daha karlı finansal araçlar arayışının, finansal karteller üzerinde yarattığı rekabet baskısının var olan finansal sistemin oluşmasına önemli katkısı bulunmaktadır[32].

Bretton Woods sisteminin çöküşü değişen dünya ekonomik sistemin tek belirleyicisi değildir. Birinci ve ikinci petrol krizleri sonucu petrol fiyatlarındaki yükselme sonucu, petrol tüketen ülkelerin artan ekonomik yükü de diğer bir belirleyicidir. Bazı ülkeler, özellikle gelişmiş ülkeler bu artışı ihracat fiyatlarına yansıtarak karşılamada başarılı olmuşlardır. Ancak gelişmekte olan ülkeler için durum farklıdır. Üçüncü dünya ülkelerinin dış borca dayalı büyüme stratejileri, OPEC ülkelerinin ellerindeki riskli ve yüksek getirili yatırım alanları arayan fonların toplanması sonucu, gelişmiş ülkelerin bu fonları dış borç kullanarak büyüme stratejisi izleyen üçüncü dünya ülkelerine kanalize etmeleri sonucunda, bu ülkelerde bir borç krizine yol açmıştır[33]. Finansal krizin derinleşmesiyle, bankalar borç geri ödemelerini düzenlemek, uluslararası bankalardan yeni fonlar sağlamak, uluslararası kurumları devreye sokmak ve borçlu ülkelerin ekonomilerini dış ticaret ve bütçe açıklarını kısarak, kaynakları ekonomik büyümeden borç geri ödemesine kanalize etme görevini, IMF ve Dünya Bankası gibi kurumlara vermiştir[34].

1970'li yılların sonunda, aynı amaçlar doğrultusunda birlikte hareket etmeye başlayan IMF ve Dünya Bankası'nın katkılarıyla neo liberal ekonomi politikaları az gelişmiş ülkelerin büyük bir kısmına hızla yayılmıştır. Bu politikalar, mal ve faktör piyasalarında fiyat müdahalelerinin kaldırılması, dış ticaretin ve finans piyasalarının serbestleştirilmesi, kamu iktisadi kuruluşlarının özelleştirilmesi, eğitim ve sağlık alanı başta olmak üzere sosyal hizmet alanlarında özelleştirmelerin yaygınlaştırılması,

[32] Eric Helleiner, "From Bretton Woods to Global Finance", R.Stubbus ve G.R.D., 1994, s.165.
[33] Emre Erdoğan, **"Küreselleşen Dünyada Türkiye'nin Rolü: Kırılgan Demokrasiyi Korumak"**, 2003, s.14.
[34] Erdoğan, s.14.

işgücü piyasalarının esnekleştirilmesi gibi amaçları ön planda tutarak bu ülkeleri dışa açık serbest piyasa ekonomisi doğrultusunda dönüştürme yolunda etkili olmuştur[35]. İki küreselleşme sürecinin yaşandığı son 250 yıllık iktisat tarihine bakıldığında, en belirgin özellik büyüme oranlarındaki sıçramalardır. Dokuma tezgahlarındaki hızlı teknolojik gelişmeler 1730'larda başlamış bunları demiryolları ve buhar gücüne dayalı okyanus ötesi gemi taşımacılığındaki gelişmeler izlemiştir. Aynı dönemlerde işgücünün kompozisyonu süratle nitelik değiştirmiş ve örneğin İngiltere'de sanayi sektöründe çalışan işgücünün oranı 1800'lerin başında %30'a, 1840 %47'ye, 1870'de de %49'a ulaşmıştır[36].

Üçüncü Küreselleşme Dönemi (1980 sonrası); Global ekonomide gelişmenin bu sıra dışı periyodu, II. Dünya savaşı ve soğuk savaş ile kesildi, fakat SSCB'nin çökmesiyle piyasa kapitalizmi için birinci alternatif ortadan kayboldu. Dünya çapındaki ulusal şartlar, kaynakların dağılımında daha büyük bir hareket serbestliğine piyasa güçleri tarafından izin verilmesi için ekonomik hareketliliğini yeniden düzenlemek ve yıllardır kendi kendine yönetilen ürün anlamında özelleştirme yapmak için, o ülkelerin ekonomilerini uluslararası mallar, hizmetler, işlemler ve fikirlere açmaya başladı. Batılı güçlerin birbirlerinin sömürgelerini ele geçiren yarışının yol açtığı iki dünya savaşı boyunca Avrupalı güçler tam bir bunalıma girerken, her iki savaşın da dışında kalan ABD, ekonomik açıdan güçlenerek dünyanın yeni hegemonik gücü haline gelmiştir[37]. Bu durum küreselleşme sürecinin doğurduğu acımasız rekabet ortamında verimlilik ve kalite gücünü elinde tutan ülkeleri lider olacağını göstermiştir[38].

Genel hatları çizilen ekonomik-politik coğrafya çerçevesinde, 1990'larda tartışma gündemine yerleşen küreselleşmenin belirgin özellikleri ve sonuçlarına yönelik şu başlıkları ortaya konabilir; Dünya ekonomisinde mali sermayenin hareketliliği ve ağırlığı 1980'lerin de ötesine geçmiştir, Teknolojik gelişmeler zaman ve mekan kavramlarında değişikliğe yol açmıştır.

- Çokuluslu/uluslararası şirketler egemen ekonomik aktörler olma yolundadır.

[35] Şenses, s. 3.
[36] Yeldan, s. 431- 432.
[37] Yeldan, s.16.
[38] Gülşen Sarı Gerşil, "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2004, s.152.

- Özellikle gelişmekte olan ülkelere ait ulusal devletler, küreselleşme ve yerelleşme baskısı altında bulunmaktadır.
- Uluslararası ekonomik istikrar, amaç ve işlevleri farklılaşan uluslararası kuruluşlar tarafından sağlanmaya çalışmaktadır.
- Gelişmiş ülkelerde yaşayan insanlar, dünya nüfusunun büyük bir çoğunluğunu oluşturmakta ve bu kızgın çoğunluğun yaşadığı büyük sorunlar dünyanın geleceğine yönelik belirsizliği arttırmaktadır.

2000'li yıllarda firmaları global düşünmeye ve hareket etmeye iten faktörler arasında değişik ülkelerdeki rakip firmalar arasında "Stratejik Dostluklar ve Ortaklıklar" yoluyla teknoloji, üretim ve pazarlama alanında işbirliğine yönelme eğiliminin artması, önemli rol oynamaktadır[39]. Küreselleşmenin tarihsel geçmişini yadsımamakla birlikte, özellikle soğuk savaş sonrası dönemde teknoloji ve bilgi alanındaki hızlı dönüşümlere ve bizzat sermaye aracılığıyla şekillenen yeni bir süreci tanımlamak için ortaya atılan söylemlerin ideolojik bir kılıfı olarak değerlendirebiliriz[40]. Tablo 2'de küreselleşmeyi tarihsel olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 2: Küreselleşmenin Tarihsel Sınıflandırılması

	1. Küreselleşme	2. Küreselleşme	3. Küreselleşme
İtici Güç	Denizcilikteki gelişmeler, Merkantilizm	Sanayileşme ve doğurduğu gereksinmeler	1. 1970'lerde çokuluslu şirketler 2. 1980'lerde iletişim devrimi 3. SSCB'nin yıkılmasıyla 1990'larda Batı'nın rakibi kalmaması
Yönetim	Önce kaşifler, sonra askeri işgal	Önce misyonlar, sonra kaşifler, sonra ticaret şirketleri, en sonra işgal	Kültürel ideolojik etki, böylece ülkenin her yanı (ekonomik, siyasal, sosyal) kendiliğinden etkileniyor
Haklı Gösteriş	Putperestlere Tanrı'nın dinini gösterme	"Beyaz adamın yükü", uygarlaştırıcı görev, ırkçı teoriler	"En yüksek uygarlık düzeyi", "Uluslararası topluluğun iradesi", "Piyasanın gizli eli" "Küreselleşme herkesin ortak çıkarındadır"
Sonuç	Sömürgecilik	Emperyalizm	Globalleşme

Kaynak: Baskın Oran, Küreselleşme ve Azınlık, İmaj Yayın Evi, Ankara, 2000, s. 9.

[39] Gülten Kazağan, **Küreselleşme ve Yeni Ekonomik Düzen: Ne Getiriyor?, Ne Götürüyor?, Nereye Gidiyor?**, 1.Baskı, Altın Kitaplar Yayın Evi, İstanbul, 1997, s.187.
[40] Deniz Özyakışır, "Küreselleşme Süreciyle Birlikte Artan Kara Para Sorunu ve Bu Soruna Yönelik Küresel Mücadele", Sayıştay Dergisi, Sayı:58, s. 89. http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der58m5.pdf. (28.01.2010).

1.1.3. Küreselleşmeye İlişkin Yaklaşımlar

Günümüzde, küreselleşme konusunda geniş bir literatür oluşmuştur. Ancak sosyal bilimlerin her alanında olduğu gibi, küreselleşmeye ilişkin birçok farklı yaklaşım mevcuttur. Küreselleşme konusunda uzlaşmaya varmak mümkün olamamaktadır. Küreselleşmenin siyasal, ekonomik ve kültürel sonuçları oluştukça, taraftarlar kadar karşı çıkanların sayısı da artış göstermektedir. Çünkü küreselleşmeden kazananlar olduğu gibi kaybedenler de mevcuttur[41]. Küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar Mc Grew'un ifade ettiği gibi üç şekilde ele alınabilir: Aşırı küreselleşmeciler (Hyper Globalist), Kuşkucular (Skeptical) ve Dönüşümcüler (Transformationalist).

1.1.3.1. Aşırı Küreselleşmeciler

Aşırı küreselleşmeciler (Radikaller), ulus devletin küreselleşme süreci içinde önemini yitirdiğini savunurlar. Artık küresel piyasa, hükümetlerden daha rasyonel çalıştığı için, politikanın yerini almıştır. Küresel piyasanın büyümesi, toplumda daha yüksek rasyonaliteye işaret etmektedir. Politikalar sadece yerel ya da ulusal ölçekte değerlerini koruyabilmişlerdir. Bu sebeple, küresel ekonominin gücü yanında ulus devletin niteliği ve kapsamı sadece bulunduğu bölgeden ibaretleşmeye başlamıştır. Bu anlamda dünya ülkelerinin çoğunda, vatandaşların politikayla daha az ilgilenmeleri ya da politikacıların vatandaşlar üzerinde daha çok hayal kırıklığı meydana getirmeleri küreselleşme sürecinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır[42].

Radikaller/Aşırı küreselleşmeciler, dünya toplumunun, geleneksel ulus devletlerinin yerini almakta olduğunu ve yeni toplumsal örgütlenme şekillerinin belirlemeye başladığı düşüncesindedirler[43]. Bu grup içinde yer alanlar tamamıyla aynı düşünce içinde değildirler. Neo liberaller, devlet gücü üzerinde piyasanın ve bireysel otonominin başarısını memnuniyetle karşılarken, aynı grup içinde yer alan neomarksistler, çağdaş küreselleşmeyi, baskıcı küresel kapitalizmin temsilcisi olarak değerlendirmektedirler. Fakat bu ideolojik yaklaşımlardaki farklılıklara rağmen, bugün giderek artan bir biçimde bütünleşmiş küresel bir ekonominin mevcut olduğuna ilişkin düşünceyi de paylaşmaktadırlar.

---

[41] Veysel Bozkurt, **Küreselleşmenin İnsani Yüzü**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.18.
[42] Giddens, s. 56.
[43] Bozkurt, s.19.

Aşırı küreselleşmeciler, bu sürecin küresel ekonomide kaybedenler kadar kazananları da meydana getirdiğine inanmaktadırlar[44]. Bir taraftan geleneksel merkez-çevre yapısının yerine geçen, "yeni bir küresel işbölümü" yükseliyor; öte yandan da Güney ve Kuzey arasındaki "artan bir anakronizmin" mevcudiyetine dikkat çekiliyor. Bu arka plana rağmen hükümetler, küreselleşmenin sosyal sonuçlarını "idare etmek" durumundadırlar. Küreselleşme, kazanan ve kaybeden arasındaki kutuplaşmayı, küresel ekonomik düzen içinde birbirine bağlayabilir[45]. Ekonomi içinde belli grupların durumu küresel rekabet sonunda kötüleşse bile, hemen hemen bütün ülkelerin belli malların üretiminde karşılaştırmalı avantajı söz konusudur. Neo-Marksistler ve radikaller içinse böyle bir "iyimser yaklaşım" doğru değildir. Onlara göre küresel kapitalizm, hem uluslar arasında hem de ulusların içinde eşitsizlik meydana getirmektedir. Ancak sosyal korumada geleneksel refah devleti yolunun sürdürülmesinin zorlaştığı ve giderek eskidiği konusunda neo-liberaller ile mutabıktırlar.

Birçok neo-liberal için küreselleşme, ilk gerçek küresel uygarlığın habercisi olarak değerlendirilmektedir. Aşırı-küreselleşmeci bakış açısına göre, küresel ekonominin yükselişi, radikal yenidünya düzeninin bir delili olarak yorumlanabilecek, küresel düzeyde kültürel karışım (hypredization), küresel yayılma ve küresel yönetişim kurumlarının (global governance institutions) doğuşu, köklü bir biçimde yenidünya düzenin delilleri ve ulus devletin ölümü olarak yorumlanmaktadır. Artık ulusal hükümetin sınırlarını kontrolde zorluk çekmeye başlamışlardır. Küresel ve bölgesel hükümetler daha büyük roller talep ederken, devletlerin otonomisi ve egemenliği de daha çok aşınmaktadır. Bunun yanında, ülkeler arasında uluslararası işbirliği kolaylaşmıştır; artan küresel iletişim altyapısı sayesinde değişik ülkelerin halkları, ortak çıkarlarını daha çok farkına varmakta ve bunun sonucunda da küresel bir uygarlığın doğuşu için ortak bir zemininin oluştuğunu iddia etmektedirler[46].

1.1.3.2. Kuşkucular

Kuşkucular ise küreselleşme karşıtları olarak adlandırılır. Giddens'ın ifade ettiği gibi, küreselleşmeye her alanda kuşkuyla bakmaktadırlar. Dünyada "hiçbir şeyin yeni olamadığını" savununlar kuşkuculardır. Küreselleşmenin geçmişine

[44] Bozkurt, s.18.
[45] Vehbi Bayhan, "Küreselleşme ve Paranoid-Şizoid Toplum", **9. Ulusal Sosyal Psikyatri Kongresi**, Malatya, 2002, s. 6.
[46] Bozkurt, s.18-21.

bakarak, o dönemde de, önemli derecede para ve mal hareketinin oluşmuş olduğunu söylemektedirler. Bugün bile, birçok ülkenin oldukça katı bir biçimde uyguladıkları ulusal sınır kontrollerine karşılık, 19. yüzyılda da insanların pasaport bile kullanmadıklarını iddia etmektedirler. Kuşkucular, dünya ekonomisinde duvarların yıkılması yönündeki gelişmelerin, yüzyıl öncesine geri dönüşten başka bir şey olmadığını ifade ederler. Kuşkucular, küreselleşmenin yeni bir süreç olmadığını vurgularlar[47].

Küreselleşme, kuşkuculara göre, refah devletini yok edecek minimal devlet ve hükümeti amaçlayan çevrelerin sık kullandığı basit bir terimdir. Bu grubun üyeleri, küreselleşmeyi kapitalizmin savaşçı olmayan yeni işleyiş mantığı olarak yorumlarlar[48]. Yine bu grupta bulunan Chomsky ise, kâr peşinde koşan Mega (Büyük) İşletmeleri, totaliter kurumların tiranlığı olarak nitelemiştir.

Aslında kuşkuculara göre küreselleşme elbette ki beklenen bir olgudur. Ancak radikaller tarafından büyük bir efsane haline getirilmesi yersizdir. Yine kuşkuculara göre, küreselleşme bütünleşme gibi görünse de, aslında bölünme ve gruplaşmayı da beraberinde getirmektedir. Dünya ekonomisi içindeki eşitsizliğe dikkat çeken kuşkucular, neoliberallerin küresel bir uygarlığın doğuşundan ziyade, kökten dinciliğin ve saldırganlığın milliyetçiliğin doğuşuna yol açacakları düşüncesine tamamıyla katılmaktadırlar.

Küreselleşme sürecinin karşısında gelişen bölgeselleşme, küreselleşmenin bir ara istasyonu değil, tam aksine alternatifidir. Dünya küresel bir uygarlık yerine, yeni anlayışlar çerçevesinde bölünmeye doğru gitmektedir. Küreselleşme, bir bütünleşmeyi değil, farklı kültürler, farklı uygarlıklar ya da bölgeler arasında yeni çatışmaları beraberinde getirecektir[49].

1.1.3.3. Dönüşümcüler

Dönüşümcüler ise, ki Giddens'ta bu grupta yer almaktadır, küreselleşmeyi yeni dünya düzenine zemin oluşturan, modern toplumları şekillendiren, değişimin her alandaki ana kaynağı olarak görmektedirler. Artık dış ya da uluslar arası ile iç

[47] Bozkurt, s.21.
[48] Bernard Gerbıer, **Kapitalizmin Bugünkü Aşaması Olarak Jeo-Ekonomik Emperyalizm**, Çev. F. Başkaya, Ütopya Yayınları, Ankara, 2002, s.105.
[49] Bayhan, s. 7.

işleri arasında açık bir ayrım söz konusu değildir[50]. Ekonomik alanda önceki pazardan çok daha bütünleşmiş yeni bir küresel pazar içinde bulunduğumuz bir gerçektir. Karşılıklı alınıp satılan malların miktarı 19. Yüzyıl ile kıyaslanamayacak kadar artmıştır. Ancak bundan daha da önemlisi, ekonominin giderek daha fazla bir şekilde hizmet sektörüne bağımlı hale gelmesidir. İletişimde yaşanan gelişmeler, eski yapıları yıkmaya, eski alışkanlıkları unutturmaya ve kültürler arası etkileşimlerin oluşmasına neden olmuştur.

Dönüşümcüler ulusal hükümetlerin otoritelerini ve güçlerini yeniden yapılandırdığını kabul ettiği halde, hem aşırı küreselleşmecilerin "egemen ulus devletin sonunun geldiği" iddialarını, hem de küreselleşme karşıtı kuşkucularının "hiçbir şey değişmedi" tezini reddetmektedirler. Evrenselci Aydınlanma düşüncesi ile modernitenin bir türevi olarak değerlendirilen, küreselleşme süreci, ulusal hükümetlerin gücünü yeniden yapılandırmaktadır. Dönüşümcüler, küreselleşme konusunda, kuşkuculardan daha ziyade, radikallere yakın durmaktadırlar.

Küreselleşme sürecinin iki temel nedeninden ve üç temel sonucundan bahsedilebilir. Küreselleşmenin birinci temel nedeni olarak "Bilgisayar alanında ve bilgisayar yardımıyla, iletişim ve genetik konularında ortaya çıkan gelişme"', ikinci temel nedeni olarak da Sovyetler Birliği'nin Çöküşünü belirtmektedir. 20. yüzyılın üç büyük siyasal ideolojik dönüşümüne tanıklık ettiğini ifade eden Kongar, birinci büyük dönüşümün Birinci Dünya Savaşı ile ikinci büyük dönüşümün İkinci Dünya Savaşı ile (bu savaş ırkçı faşist yönetimi tasfiye ederken, öte yandan Sovyetler Birliği'nin sahneye çıkması ile Dünya iki kutuplu hale geliyor ve Soğuk Savaş dönemi başlıyor) ve üçüncü büyük dönüşümün ise 1989'da Berlin Duvarı'nın yıkılması, 1991'de eski Sovyetler Birliği'ni oluşturan ülkelerin aralarında yaptıkları bir anlaşma ile Sovyetler Birliği'ni tasfiye etmeleri ve Soğuk Savaş'ın bitmesi ile başladı. İşte bu üç büyük dönüşüm ve bilgi ve bilişim teknolojisindeki baş döndürürcü gelişmeler Küreselleşmenin temel nedenleri arasında yer almaktadır[51].

Küreselleşme sürecinin ortaya çıkmasında çok sayıda faktörün etkisi olmuştur. Bu faktörleri ana başlıklarıyla üç grupta toplamak olanaklıdır. Bunlardan birincisini teknolojinin etkisi, ikincisini ideolojik faktörler, üçüncüsünü ise ekonomik faktörler oluşturmaktadır.

[50] Giddens, s. 56.
[51] Bayhan, s. 8.

1.1.4. Küreselleşmenin Dinamikleri

Küreselleşmenin dinamikleri kapsamında bir taraftan artan uluslararası rekabet koşulları ve çokuluslu şirketler, diğer taraftan ise, yeni ekonomi ve özellikleri ele alınmıştır.

1.1.4.1. Artan Uluslararası Rekabet Koşulları ve Çokuluslu Şirketler

Dünya genelinde ekonomik sürecin serbestleşme temeline dayandığı neo-liberal politikaların yükselişe geçmesi ile birlikte, dışa açıklık ve serbestlik temelli küresel bir yapı oluşmuş ve üretken sermaye verimlilik ve kar oranlarını arttırmak amacıyla üretim ve pazarlamayı dünya ölçeğine yaymıştır. Böylece hem parasal sermaye hem de üretken sermaye, küresel alanda kar arayışına yönelmiştir. Coğrafi sınırların önemsizleşerek, böyle bir serbesti düzeninin geçerli olmasıyla birlikte "rekabet" kavramı da önem kazanmaktadır[52].

Küreselleşme olgusu, tüm dünyada artan uluslar arası rekabet koşulları meydana getirmektedir. Coğrafi uzaklık, mal ve hizmetlerin sağlanması ve dolaşımı açısından artık sınırlayıcı bir faktör değildir. Dünya mali piyasaları entegre olmuş, ilerleyen bilgi ve haberleşme teknolojileri, bilgiye ulaşmayı daha sistematik bir hale getirmiş ve bilgi paylaşımı kolaylaşmıştır. Hızlı teknolojik değişim, işlem ve bilgi maliyetlerini azaltarak verimlilik artışı ve büyümeye yol açmaktadır. Böylece düşük maliyetler, etkin piyasalar, yüksek verimlilik, uluslar arası ticaretin önündeki gümrük ve kota gibi engellerin azaltılması ve yeni yatırım olanakları rekabeti arttırmıştır. Diğer yandan banka-dışı finans kuruluşlarının (menkul kıymet firmaları, sigorta şirketleri ve karşılıklı fonlar) mali aracılık sürecinde artan önemi rekabeti arttırıcı etki meydana getirmiştir. Rekabet yalnızca sanayileşmiş ülkelerde değil, gelişmekte olan ülkelerde de artmıştır. Kısacası küreselleşme sürecinde bilgi teknolojisindeki devrim, rekabeti küresel düzeyde yoğunlaştırmaktadır[53].

Yeni dünya düzeni içerisinde küreselleşmiş ekonominin egemen güçleri çok uluslu şirketlerdir. Bugün çok uluslu şirketler, ulusal hükümetlerin politikalarını etkisiz hale getirebilecek ve dünya ticaretine yön verebilecek güçtedir. Uluslar arası

[52] Timuçin Yalçınkaya ve Aytül Çakır, "Küresel Rekabet Ekseninde İhracatçı Firmalar İçin Bir Risk Faktörü: Sosyal ve Ekolojik Damping", İş-Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt.6, Sayı:1, 2005, s. 2. http://www.deu.edu.tr/userweb/timucin.yalcinkaya/dosyalar/05.doc (15.12.2009).
[53] Gazi Erçel, "Küreselleşme ve Uluslararası Finansal Gelişmeler", 17. Asya Bankalar Birliği Genel Kurulu, Eylül 2000, http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/Kuresellesme.httm. (28.12.2009).

sermayenin bu gücü, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, uluslar arası sermayenin plan ve kararlarına bağımlılığı arttırmaktadır. Sonuç olarak çok uluslu şirketlerin yönlendirdiği dünya ticaretinde yer edinmek ve bu küresel süreçten pay alabilmek ise, küresel çapta ürün, hizmet, fiyat, kalite, pazarlama ve yenilik boyutlarıyla rekabet gücü edinmeyi gerektirmektedir[54]. Nitekim Orhan'a göre küreselleşme, "piyasa ekonomisine dayalı sanayileşme modelini izleyen ya da hedefleyen ülkelerin, uluslar arası pazarlara açılarak, rekabet etmek amacıyla, siyasi ve mali yapılarında gerekli düzenlemeleri yaparak, dünya ekonomilerine entegre olmaları ve bir bütün olarak entegrasyon yolundaki girişimlerini, ifade etmektedir"[55]. Bilgi ekonomilerinin şekillendirdiği yeni rekabet ortamında ve yeni küresel piyasalarda, var olabilmenin en önemli koşulu, yüksek rekabet gücü olarak görülmektedir[56].

Ülkeler küresel rekabet ortamında, birbirleriyle yarıştıkça, daha "yatırım dostu" olarak görünmekte ve bu durumun sonucunda ise, "sosyal damping" durumu ortaya çıkmaktadır. Faaliyetlerini daha düşük ücret ve çalışma koşullarının bulunduğu yerlere taşıyan uluslar arası sermaye, maliyet rekabetine yol açmaktadır. Böylece ücretler ve sosyal harcamalarda azalma görülmektedir. Ancak çokuluslu şirketlerin, üretim yapacağı alanı seçerken, göz önünde bulundurduğu tek kriter düşük ücret ve sosyal güvenlik ödemeleri değildir. Emeğin vasfı ve verimliliği de yatırımlar için tercih edilecek ülkenin seçimini etkilemektedir[57].

Sonuç olarak; piyasa ekonomisinin dünya geneline yayıldığı ve devletin ekonomideki rolü ve payının sınırlanması yönündeki eğilimlerin arttığı günümüzde, ekonominin itici gücünü bireyler oluşturmakta ve uluslar arası rekabet yarışında ancak, bireye yatırım yapan, bilgi yoğun sanayiye dayalı, sağlıklı bir iktisadi yapıya sahip olan ülkeler yer alabilmektedir[58]. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, firmaların bilgi erişimini ve erişilen bilginin yorumlanmasını kolaylaştırmış ve bu durum rekabetin artmasına yol açmıştır.

---

[54] Yalçınkaya ve Çakır, s. 3.
[55] Sevinç Orhan, **Küresel İktisat Politikaları Olarak Liberalizasyon**, Küresel Sistemde Siyaset-Yönetim-Ekonomi, Der. M.Akif Çukurçayır, Çizki Kitapevi, Konya, 2003, s. 411.
[56] Neşe Kumral ve Çağaçan Değer, **Sanayi Rekabet Performansı Endeksi: Türkiye NUTS 1Bölgeleri Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu Yayınları, Bölgesel Gelişme Stratejileri ve Akdeniz Ekonomisi, Ankara, 2005, s. 277.
[57] Süleyman Özdemir, **Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No: 69, İstanbul, 2004, s.196.
[58] http//www.dtm.gov.tr. (26.01.2010).

Son yıllarda artış gösteren uluslar arası serbestleşme faaliyetleri ve teknolojik gelişmeler sonucunda, üretim, tüketim ve finans alanlarında yeni sistemlere dayalı, yeni bir küresel ekonomi ortaya çıkmaktadır. Oluşan yeni küresel ekonominin baş aktörü, çokuluslu şirketlerdir. Çokuluslu şirketler sermaye, üretim ve tüketimin uluslar arası düzeyde yayılıp küreselleşmesini hızlandırmakta ve iktisadi faaliyetlerde belirleyici rol üstlenmektedirler. Çokuluslu şirketler günümüzde coğrafi sınırlarını giderek genişletmekte ve ekonomik güçlerini arttırmaktadır. Ancak söz konusu şirketlerin büyük bir kısmının merkezleri, Avrupa, Kuzey Amerika ve Asya-Pasifik'de bulunmaktadır. Dolayısıyla çokuluslu şirketlerin ekonomik faaliyetleri bu bölgeler arasında yoğunlaşmakta ve tüm dünya ülkelerinin bu küresel süreçten eşit ve dengeli bir biçimde yararlanma olanağı azalmaktadır[59].

1.1.4.2. Yeni Ekonomi ve Özellikleri

"Yeni ekonomi, küreselleşme olarak nitelenen evrensel bütünleşme idealinin ekonomik ayağını oluşturan yeni bir düzendir"[60]. Yeni ekonomi kavramı çeyrek yüzyıllık bir geçmişe sahip olup, sürecin temel dayanağı enformasyon ve komünikasyon teknolojilerinde görülen hızlı gelişmelerdir.

Enformasyon teknolojilerindeki köklü değişim, ekonomik altyapının temelini fizik mallardan, daha çok bilgi temelli ve hizmet odaklı mallara dayandırmaktadır. Dolayısıyla bilgi toplumu, bilgi üretimi ve paylaşımı, bilişim ve yaratıcılık gibi kavramlar yeni ekonominin vurgu yaptığı kavramlardır. İnternet teknolojileri ve elektronik ticaret gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Üretim süreçlerinde enformasyon teknolojilerinin önem kazanması ile birlikte, sanayi ürünü eski değerini yitirmeye başlamaktadır. Yeni ekonomi kavramı ile anlatılmak istenen, ulus devletin hakimiyetinin azaltıldığı, uluslararası sermayenin hakimiyetinde, tek merkezli bir küresel dünyadır[61].

Yeni ekonomi sürecinde, ekonomik büyüme üzerinde temel belirleyici olan "Bilgi" kavramının ve ekonomik karar birimlerinin geleceğe dönük beklentilerinde bilgi teknolojilerinin çok önemli yer tuttuğu görülmektedir. Yeni ekonominin dikkat çeken bir diğer özelliği ise bilgiyi hammadde olarak görmesidir. İnternet teknolojileri sayesinde yeni ekonomi süreci tüm dünyada etkisini göstermekte ve bu güçlü

[59] http//www.canaktan.org. (26.01.2010).
[60] http//www.canaktan.org. (19.02.2010).
[61] http//www.bilgiyönetimi.org. (19.2.2010).

dönüşümü bütün dünya yaşamaktadır. Ancak yeni ekonomi sadece yeni bir teknoloji değil firmalar, piyasa yapısı, kamusal düzenlemeler, insan deneyimleri, rekabet kuralları ve stratejilerini değiştirip yeniden düzenleyen bir süreçtir[62]. Yeni ekonominin başlıca özellikleri şu şekilde sıralanabilir[63]:

1. Bilgi Ekonomisi: Enformasyon teknolojisinin ilerlemesi, yeni ekonomide bilgiyi emek ve sermayenin önüne geçirecek, neredeyse yeni bir üretim faktörü haline getirmiştir. Dolayısıyla bilginin kaynağı olan bireyin de yeni ekonomide önemi artmaktadır. Günümüzde yeni ekonomi sürecinde yer alabilmek ve rekabetçi avantaj elde edebilmenin ön koşulu bilgi ve beşeri sermaye odaklı ekonomi anlayışını benimsemektir.

2. Dijital Ekonomi: Yeni ekonomide her türlü bilgi, global sınırları aşarak, bilgisayar ve internet ağları sayesinde, son derece hızlı ve ucuz bir biçimde iletilmektedir. Yeni ekonomide teknolojiyi belirleyen faktör açısından makineleşme yerine dijitalleşme önem kazanmaktadır.

3. Küresel Ekonomi: Yeni ekonominin yükselişi ile birlikte artık yerel, ulusal, uluslar arası, bölgesel gibi kavramlar önemsizleşmekte ve tek bir dünya ekonomisi bulunmaktadır.

4. Beşeri Yetenekler: Bilgi yoğun ekonomik faaliyetlerde çalışmak, teknolojiye uyum, kolay iletişim kurma, yeni fikirler üretebilme, yönetim ve kavramsal yetenek gibi özgün beşeri yeteneklere sahip olmayı gerektirmektedir.

5. Öğrenme Süreci ve Eğitim: Enformasyon ve komünikasyon teknolojilerinin hızla ilerlemesi ile artan rekabet ortamında firmaların yeni ekonomi sürecinin dışında kalmamaları için karşılıklı öğrenme ve tecrübe paylaşımını teşvik etmeleri gerekmektedir. Artık en yeni ve en önemli üretim faktörü bilgi ve bu faktörün kullanıcısı birey ise, birey eğitilmeli, donanımlı hale getirilmeli ve ekonomik aktivitelerde kullanılmalıdır.

[62] Ayşe Bener, "Yeni Ekonominin Stratejik Gerçekleri", **Kal-Der Forum Dergisi**, Temmuz – Ağustos – Eylül 2001, s. 1.
[63] Coşkun Can Aktan ve İstiklal Yaşar Vural, "Bilgi Toplumu Yeni temel Teknolojileri ve Yeni Ekonomi", 2003, s.1. http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/yeniekonomi.htm. (23.04.2009).

6. Rekabetçi Ekonomi: Teknolojik gelişmeler karşısında fiziki sermayenin kalite ve verimliliği artmakta ve artan iletişim bilgi ve bulguların yayılımını kolaylaştırmaktadır. Piyasalar, iletişim ve ar-ge maliyetlerinin azalması sonucu giderek artan bir oranda tüketicilere açılmakta ve global rekabet şiddetlenmektedir.

7. Bilgi Yoğun Mallar: Yeni ekonomide ortaya çıkan mallar bilgi yoğun, bilgiye dayalı mallardır. Bilgi yazılımları, ilaçlar, internete dayalı işlemler, iletişim ve servis ekipmanları ve biyoteknoloji gibi.

8. Stratejik Beraberlikler: Yeni ekonomide birleşme, ortak girişim ve devralma gibi yöntemlerle işletmeler bir birlik oluşturarak, yaratılan sinerji ile diğer işletmelere karşı rekabete girişmektedir. Hızlanan iş süreçlerine uyum, iletişimin de hız kazanması ile birlikte ortaklık ve stratejik bütünleşmelerle daha etkili hale gelmektedir.

Yeni ekonomik büyüme modellerinde neo-klasik büyüme modelinden farklı olarak, ekonomik büyümenin temel kaynağı yalnızca sermaye birikimi değildir. Yeni büyüme teorilerinde modele katılan yeni üretim faktörü bilgidir. Bilginin kendisi üretimde etkinliği sağlayan önemli bir faktör iken, bilgiyi geliştirmeye yönelik olarak yapılan yatırımlar da üretim faktörlerinin verimliliğini arttırmaktadır. Bilginin üretim sürecinde kullanılması ise uzun dönemde artan verimleri ortaya çıkaracaktır. Yani neo-klasik modelde sermaye yatırımlarındaki artışın uzun dönemde azalan verimler yaratarak ekonomik büyüme sağlayamayışının aksine, yeni büyüme teorilerinde bilginin kullanımı ve paylaşımı diğer faktörlerin tersine marjinal verimliliğini arttıracak ve bilginin daha fazla oranda üretime koşulması ile sürekli büyüme sağlanacaktır. Ancak bu durum işgücünün sürekli eğitilmesi, arge faaliyetlerine gereken yatırımın yapılması, yeni iş ve yönetim organizasyonları yaratılarak, teknolojinin de yardımı ile yeni bilgi artışı sağlamak ve bunları üretimde kullanmakla mümkün olacaktır.

1.1.5. Küreselleşmenin Ekonomik Etkileri

Küreselleşme hayatımızın tüm yönlerini etkisi altına almıştır. Buna göre hayatın tüm alanlarında bir takım değişiklikler ortaya çıkmıştır. Bu kısımda küreselleşmenin finansal piyasalara etkisi, kalkınma ve istihdamda meydana getirdiği etkiler anlatılmıştır.

1.1.5.1. Finansal Piyasalara Etkileri

Küreselleşeme kavramıyla ifade edilen çeşitli gelişim süreçleri, özellikle finansal piyasalar konusunda bu sürecin iki bileşeni bulunmaktadır. Bir tanesi sermaye birikimi ile ilgilidir. Burada esas olan sermaye dolaşımının serbestleşmesi, hacminin artması, hızlanması yaygınlaşması ve yeni yatırım araçlarının devreye girmesidir. Küreselleşmenin esas itici gücü budur ve son on yıl boyunca finansal piyasalar ufuklarını daha evvel hiç görülmemiş derecede genişletmişlerdir[64]. Küreselleşme sürecinin ikinci bileşeni ise teknolojik ilerlemelerle ilgilidir. Burada da bilgisayarların yaygınlaşmasından, haberleşme ve bilgi işlem teknolojisinin hızlanmasından ve büyük oranda ucuzlamasından söz edilebilir.

Hayatın hiçbir alanı bu gelişmelerin dışında kalmamıştır. Para, mal ve diğer faktörlerin akışkanlığı kullanımdaki farklı haberleşme teknolojileri ile büyük bir hız kazanmıştır. Fiber optik ve uydu teknolojilerinin neredeyse devrimci gelişmeleri, süper bir bilgi taban oluşturarak bütün dünyayı eskisinden daha yakın ve daha etkilenebilir hale getirmiştir[65]. Teknolojik gelişimi ile ilgili bu ikinci bileşen, sermaye birikimi ile ilgili birinci bileşeni de destekler mahiyettedir.

Küreselleşme süreci finansal piyasalar ile ilgili bir takım zorlukları da beraberinde getirmektedir. Öncelikle küresel finansal sistemdeki gelişmeler ikili bir yapı ortaya çıkarmıştır; bir tarafta üretilmiş mal ve hizmetlerin ticaretinin yapıldığı reel ekonomi, diğer tarafta ise para tüccarları ile spekülatörlerin yer aldığı kumarhane dünyası yer almaktadır[66]. Çünkü küreselleşme ile birlikte bütün dünyada finansal sektör, sanayinin, rantiyeler de yatırımcıların önüne geçmiştir. Gelir paylaşımında da sermayenin emeğe baskınlığı artmış ve kar payları yükselmiştir[67]. Bu durum uluslararası adalet ve eşitlik duygularını zedeler hale getirmiştir. Ayrıca reel ekonomiye yol açması da mümkündür.

Finans merkezlerin hızla yükselmesi, hızla yükselen ekonomiler ve kısa vadede yüksek kazanç sunan piyasaların varlığı, sermayenin uluslararası dolaşımını

---

[64] Alan Freeman, "Dünyanın Sonun Mu?", Çev.Sungur SARRAN, **İktisat Dergisi**, Sayı:385, Aralık 1998, s. 56.
[65] Barrie Axford, **The Global Sistem**, Newyork, St.Martin's Press, 1995, s. 110.
[66] Axford, s.108.
[67] Harun Bal, "Güney Doğu Asya Ülkeleri, Dış Borç Krizi ve Gelişmekte Olan Ülkeler", **Ekonomik Başak Dergisi**, Yıl:22, Sayı:101, Eylül-Ekim 1998, s. 99.

daha çok etkilemiştir. Aynı zamanda menkul kıymetleştirme olarak da ifade edilebilecek bu ana gelişmeler şu başlıklarla incelenebilir[68]:

1. Liberasyon: hükümet müdahalelerin azaltılması ve mevzuattaki düzenlemelerle ilgilidir. Dünyadaki son gelişmeler doğrultusunda liberal politikaların bir sonucu olarak şunları yapabilir;

- İlgili düzenlemelerle, para giriş çıkışı serbestleştirilir.
- Döviz kuru ve faizlere yönelik müdahalelerden vazgeçilir.
- Kredi ve sözleşmeler üzerindeki engeller kaldırılır.
- Vergi ve benzeri yükümlülükler azaltılır.

2. Uluslararasılaşma: ülke içi tasarrufların artması sebebiyle, bu birikimlerin değerlendirilmesi sorunu gündeme gelmiştir. Güvenli ve daha karlı piyasaların varlığı fon sahiplerinin ilgisini ülke sınırları dışındaki piyasalara yönetmiştir. Böylece uluslararası finansal işlemler artmış, piyasalarda başka ülke yatırımcılarının varlığını temsil eden değerli kağıtlar dolaşır olmuştur. Sermaye sahiplerinin tercihlerine göre fonlar piyasadan piyasaya, ülkeden ülkeye, kıtadan kıtaya dolaşmaktadır.

3. Bilim ve Teknoloji: yeni finans tekniklerinin çıkması ve kullanılmasına imkan sağlayan bilimsel ve teknolojik gelişmeler, finans piyasalarını geliştirici unsur haline gelmiştir. "Sekuritizasyon"da denilen bu menkul kıymetleştirme işlemlerinde risk zamana yayılmakta, belirsizlik azaltılmakta, talep canlı tutulmaktadır. Kredi kartı kullanımı, leasing işlemleri ve oto kredilerinin yanı sıra, futures, opsiyon, swap, forward gibi çağdaş finans teknikleri yaygın olarak kullanılmaktadır.

Uluslararası finans piyasalarının tanınmış ismi George Soros'a göre "sermaye dolaşımı üzerindeki kısıtlamalar zamanla kaldırıldı ve 1793'teki petrol krizi offshore finans piyasalarının hızla büyümesi sonucunu doğurdu.1980'lerin başında, Ronald Regan ve Margaret Thatcher döneminde, uluslararası sermaye hareketleri hızlandı ve 1990'ların başında Sovyet İmparatorluğunun yıkılmasıyla finans piyasaları gerçek anlamda küresel hale geldi. Küreselleşmenin etkisiyle, ekonomik ve sosyal yapılanmamız köklü değişikliklere uğramıştır. Sermayenin başka yerlere kayabilme yetisi, devletlerin ulusal ekonomiler üzerindeki etkilerini zayıflattı. Finans

[68] İbrahim Atilla Acar ve Ali Yavuz, "Küreselleşme Olgusunun Finans Piyasaları Üzerine Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:3, 1998, s. 6. http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/1998-3-23.pdf (25.10.2010).

piyasalarının küreselleşmesi, ikinci Dünya savaşından sonra ortaya çıkan refah devletini devre dışı bıraktı; çünkü sosyal güvenlik ağına ihtiyaç duyan insanlar ülkelerini terk edemezken, refah devletinin vergiye tabi tuttuğu sermaye yer değiştirebilmekteydi"[69].

Ayrıca günümüz finans piyasalarının mekan kavramına bağlı olmaksızın muazzam bir gelişme gösterdiği görülmektedir. Eskiden karşılıklı bir iletişimle el değiştiren sermaye, şimdilerde artık elektronik ortamlarda mübadeleye konu olabilmektedir. Dünya genelindeki borsalar, döviz ticareti, finansal merkezler, bankalar ve yatırım kurumları ve sigorta şirketleriyle emeklilik fonları arasındaki elektronik bağlantıların yaygınlaşması sonucu merkezi olmayan bir organizma ortaya çıkacaktır[70]. Bununla birlikte kapitalist ekonomilerde kar oranlarının düşmesine bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik krizlerin yanı sıra, dünya ölçeğinde bütün ülkeleri etkileyen ancak bu etkinin derinliğinin ülkelere göre değişebildiği büyük krizler söz konusudur[71]. Bu krizler, uluslararası sermayenin hareketliliğine bağlı olarak ortaya çıkmakla birlikte ülkelerin ekonomi politikalarını da değişime zorlamaktadır.

Bu bağlamda devletler artan sermaye hareketliliği karşısında sadece ekonomi politikalarının klasik araçlarını harekete geçirme konusunda baskı altında kalmadılar. Aynı zamanda yatırım ve rekabet için rekabet politikaları geliştirdiler. Bu politika değişikliği onları özelleştirme ve vergi indirimi gibi konularda adeta yarışa sokarak Keynezyen dönemden uzaklaşmalarına sebep olmaktadır[72].

1970'lerde uluslararası finansal küreşellesme faaliyetlerinin yoğunluk kazanmasıyla birlikte birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede finansal krizler yaşanmaya başlanmış ve bu krizler içinde para krizleri önemli bir yer tutmuştur[73].

Gelişmekte olan ülkelerin bu sürece giderek daha fazla entegre olmaları süreç içerisinde ortaya çıkan dalgalanmalara karşı daha kırılgan olması demektir. Bu açıdan yaklaşıldığında söz konusu ülkelere yönelik depresyon belirtilerinin

[69] George Soros, **Küreselleşme Üzerine**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 32.
[70] Acar ve Yavuz, s. 270.
[71] Hayriye Erbaş, "Küresel Kriz ve Marjinalleşme Sürecinde Göç ve Göçmenler", **Doğu Batı Dergisi,** Yıl:5, Sayı:18, 2002, s.175.
[72] Jacques Adda, **Ekonominin Küreselleşmesi**, Çev. Sevgi İneci, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002, s. 202.
[73] Ömer Yılmaz, Alaatin Kızıltan ve Vedat Kaya, "İktisadi Kriz Kuramları, Finansal Küreselleşme ve Para Krizleri", **Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:24, Ocak-Haziran 2005, s. 87.

ihtimal dahilinde olduğu görülmektedir[74]. Çünkü uluslararası sermayenin kısa vadeli karlara odaklanmış yapısı bütün mali piyasaları hedef haline getirmektedir. Büyük miktarlardaki fonların ulusal piyasalara aniden giriş-çıkış yapmaları beraberinde finansal krizleri getirmektedir. Dolayısıyla spekülasyonun ve spekülatif sermaye hareketlerinin yol açtığı dalgalanmalar bütün dünya ekonomilerini etkileyebilecek ekonomik sonuçlar doğurabilmektedirler. Avrupa'da 1992 ERM Krizi (Avrupa Döviz Kuru Mekanizması krizi), Güneydoğu Asya Krizi, Güney Amerika Krizleri ve Türkiye'de yaşanan ekonomik krizler, bu anlamda kısa süreli sermaye hareketlerinin sorumluluk alanına girmektedir[75]. Kısa süreli sermaye çıkışının büyük boyutlara ulaştığı Meksika Krizi, küreselleşme sürecinde sermaye hareketlerinin mobiliteleri hakkında oldukça önemli ipuçları barındırmaktadır. Öte yandan kısa vadeli sermaye girişi döviz kurlarının düşmesine yol açarak cari işlemler bilançosunda açıklara neden olmaktadır. Böyle bir durumda ise ulusal hükümetler borçlanma ihtiyacıyla karşı karşıya kalmaktadırlar[76].

Bununla birlikte "Uluslararası finansal sermayenin kısa vadede akışkanlığının bir diğer sonucu da Merkez Bankaları açısından bağımsız bir para faiz ve döviz kuru politikası izleme olanağı bırakmamasıdır. Uluslararası sermaye hareketlerine denetimsiz olarak tamamıyla açık olan bir ekonomide artık faiz ve döviz kuru birleşerek tek bir finansal unsura dönüşmekte ve stratejik yatırım ve ticaret hedeflerini içeren bağımsız bir kalkınma stratejisi izleme olanağı kalmamaktadır"[77].

Finansal krizlerin ortaya çıkmasında kısa vadeli sermaye akışlarının yanı sıra ülke politikalarının da etkisi oldukça önem taşımaktadır. Çünkü son finansal krizlerin yaşandığı ülkeler kriz öncesinde değişik politikalarla yabancı sermayeyi özendirmiş ve adeta krize davetiye çıkarmışlardı. Bu konuda Joseph Stiglitz'ın itirafları oldukça çarpıcıdır:

"Ben, 1996'dan geçen Kasıma kadar, son yarım yüzyılın en ağır küresel krizi sırasında Dünya Bankası'nda baş iktisatçıydım. IMF'nin, ABD Hazine Bakanlığıyla

---

[74] Ahmet Çakmak, **Neo Liberalizmle Mücadele Yolları Üzerine Bazı Düşünceler**, Neo Liberalizme Karşı Ortak Savunma, Edit. Ahmet Asena ve Sezai Temelli, Kalkedon Yayınları, İstanbul, 2006, s. 244.

[75] Muhammet Akdiş, "Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizler-Beklentiler", Dış Ticaret Dergisi, Ekim 2002.
http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/Ekim2002/akdis.htm. (05.05.2007).

[76] Alaatin Kızıltan, **Küreselleşme ve Dünya Ekonomisine Etkileri**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2004, s. 46.

[77] Erinç Yeldan, "Neoliberal Küreselleşme İdeolojisinin Kalkınma Söylemi Üzerine Değerlendirmeler", **Praksis,** Sayı:7, 2002, s. 8

birlikte küresel kriz karşısındaki tavrından dehşete düştüm. Küresel iktisadi kriz, 2 Temmuz 1997'de Tayland'da başladı. Doğu Asya ülkeleri 30 yıldır mucizevî bir dönem geçirmişti: Gelirleri hızla yükselmiş, sağlık koşulları iyileşmiş ve yoksulluk çok hızla azalmıştı. Okur-yazarlık yaygınlaştırılmakla kalmamış, bu ülkelerin birçoğu uluslararası bilim ve matematik sınavlarında ABD'yi geride bırakmıştı. Bazılarında ise 30 yıl içinde hiç iktisadi yavaşlama görülmemişti. Ama felaketin tohumları atılmaktaydı. 1990'ların başında Doğu Asya ülkeleri mali ve sermaye piyasalarını serbestleştirdi. Bunu, daha çok sermaye çekmeye ihtiyaçları olduğu için değil (tasarruf oranları yüzde 30 ya da daha fazlaydı) uluslararası baskılar ve özellikle ABD Hazinesi'nin baskısıyla yapmak zorunda kaldılar. Bu değişiklikler, uzun vadeli yatırım yapmaya gelen sermayeden farklı olarak; günlük, haftalık ya da aylık azami kar peşinde kosan kısa vadeli sermayenin bu ülkeleri istila etmesine yol açtı. Tayland'da kısa vadeli sermaye girişi, gayrimenkul fiyatlarında bir patlamaya neden oldu. Amerikalılar dahil, bütün dünyadaki insanlar, gayrimenkul fiyatlarıyla şişen her balonun, er geç kıyıcı sonuçlarla patlayacağını öğrenmişlerdi. Sermaye aniden geldiği gibi aniden çıkar. Herkes, aynı anda parasını kurtarmaya çalışırken çok büyük iktisadi sorunlar doğar. 1980'lerdeki Latin Amerika'da mali kriz çıkmış, büyük kamu açıkları ve gevşek para politikası müthiş bir enflasyona yol açmıştı. IMF, doğru olarak sıkı bir maliye (denk bütçe) ve para politikası önermiş ve bunu yardım almanın önkoşulu yapmıştı, IMF, 1997'de Tayland'a da aynı talepleri dayatmıştı. IMF yöneticilerine göre bu sıkı politika Tayland ekonomisine yeniden güven duyulmasını sağlayacaktı. Kriz diğer Doğu Asya ülkelerine yayıldığı ve bu politikanın başarısızlığının kanıtları çoğaldığı halde, IMF gözünü kırpmadan, yardım için kapısını çalan her ülkeye aynı ilacı verdi[78]*. Genel itibariyle bakıldığında "Uluslar arası finansal piyasalar son yıllarda küreselleşmenin de etkisiyle oldukça süratli gelişmektedir"* diyebiliriz[79].

1.1.5.2. Küreselleşmenin Kalkınma Üzerine Etkileri

Bugünkü küresel düzen, dengesiz güç ilişkilerinin bir yansıması olarak, azgelişmiş ülkelerin genelde aleyhine çalışan bir süreç olarak ortaya çıkmasına karşın, başta uluslararası kuruluşlar olmak üzere neoliberal politikaların destekçileri bu süreci, ideolojik bir yaklaşımla çok taraflı bir şekilde yorumlamaktadır. Bu durum,

[78] Joseph Stiglitz, "Bir İktisatçının İtirafları", **Evrensel Gazetesi**, Yazı Dizisi 2 - 3 Mayıs 2001.
[79] Mevlüt KARABIÇAK, "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Platformda Yaşanan Finansal Gelişmeler, Belirsizlikler ve Türkiye'deki Reel Sektöre Yansımaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt: 9, Sayı:1, 2004, s.198.

en açık bir şekilde kalkınma modeline ilişkin tartışmalarda göze çarpmaktadır. Örneğin, Doğu Asya ülkelerin kalkınma deneyimleri, özellikle son 20 yıldaki kalkınma tartışmalarında önemli bir yer tutmuştur. Gözlemciler, bu ülkelerin hızlı sanayileşme ve ihracat artışları yoluyla hızlı bir büyüme gerçekleştirdikleri, istihdamda büyük artışlar sağladıkları, yoksulluk ve gelir dağılımı açısından da diğer azgelişmiş ülkelere kıyasla daha başarılı bir performans sergiledikleri konusunda görüş birliği içindedirler. Bu konuya ilişkin tartışmalar birçok boyutu vardır. Bunlardan birincisi, bu başarının açıklamasıyla ve yorumlanmasıyla ilgilidir. Yorum ve açıklamalar, dünya ekonomisinin konjonktürel durumundan siyasal ve kültürel etmenlere kadar uzanan geniş bir yelpaze içinde yer almakla birlikte, kalkınma sürecinde devletin rolü tartışmaların ana eksenini oluşturmaktadır. Neoklasik iktisatçıların uzun yıllar boyunca bu modeli serbest piyasanın ve dünya ekonomisiyle bütünleşmeyi amaçlayan dışa açık politikaların mutlak zaferi olarak gösteren yorumlarının doğru olmadığı, başarının arkasında belirli stratejik sektörlere yönelik korumacı önlemlere de başvuran seçilmiş alanlarda sanayileşmeyi amaçlayan kapsamlı bir devlet müdahalesinin kilit bir rol oynadığı ve ideolojik temelli önceki yorumların yanlışlığı daha sonraki çalışmalarca ortaya konmuştur[80].

Öte yandan neoliberal küreselleşmeci yaklaşıma göre gelişmiş ülkelerle azgelişmiş ülkeler arasındaki gelişmişlik farkının temel belirleyicisi sabit sermaye stoklarındaki artışlardır. Sabit sermaye stoklarındaki artışlarsa kaçınılmaz bir şekilde yatırım artışlarıyla sağlanacağından dolayı son kere de yatırımların artırılması konusu gündeme gelmektedir. Bu noktada yatırımların maddi kaynağını oluşturan tasarruflara ihtiyaç doğmaktadır. Küreselleşme kalkınmaya ilişkin temel bir çelişkisi de böylece kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Çünkü küreselleşmeci anlayışın telkin ettiği politikalarla azgelişmiş ülkelerin tasarruf oranlarını yüksek yatırım gerektiği seviyelere çıkarması mümkün değildir. Zira küresel kapitalizm kültürü tüketimi kışkırtmakla, tüketimi fiziksel gereklerin ötesinde psikolojik ve sosyal bir ihtiyaç haline getirmektedir. Tüketim kredilerini serbestleştiren ticaret politikaları, pekala tasarruf yapabilecek olan sınıflar zaruri olmayan tüketime teşvik etmektedir. Sonra da düşük tasarruf oranları, az gelişmiş ülkelerin yabancı sermaye cezp etmek için tavizler vermesine gerekçe kılınmaktadır[81]. Kalkınma için bir yandan yatırım ve sermaye stokunun artışını gerekli görenler diğer yandan yatırım için gerekli olan tasarrufları çeşitli yollarla eriterek azgelişmiş ülkeleri borçlu hale getirmektedirler.

[80] Şenses, s. 6.
[81] Cem Somel, "Az Gelişmişlik Perspektifinden Küreselleşme", **Doğu Batı**, Yıl:5, Sayı:18, 2002, s.145.

Kalkınma ağırlıklı bir dönem oluşturma istek ve iradesi gerek ulusal gerekse uluslararası düzeylerde zayıf bir görünüm içindedir. Dünya ekonomisinin önümüzdeki dönemlerdeki büyüme hız ve biçimi ve özellikle bu konuda belirleyici bir konumda olan ABD ekonomisinin Irak'ın işgali sonrasında nasıl bir seyir izleyeceği belirsizliğini korumaktadır. Dünya petrol fiyatlarının yukarı bir trend içinde gösterdiği büyük dalgalanmalar bu belirsizliği daha da artırmaktadır. Dünya birçok yerinde sıcak çatışmaların ve uzlaşmazlıkların sürmesi dünya barışını ve ekonomik istikrarı tehdit etmektedir. Öte yandan, soğuk savaş'ın ertesinde oluşan "Tek Kutuplu" uluslararası ortam, bundan sadece 30 yıl önce, 1974 yılında, sömürgecilik dönemlerindeki kayıplarına karşı sanayileşmiş ülkelerin tazminat talep etmek için Birleşmiş Milletler kararlar çıkartmaya kadar varan bir güce ulaşan azgelişmiş ülkelerin yeni bir güç olarak ortaya çıkmaları için elverişli görünmemektedir.

1.1.5.3. Küreselleşmenin İstihdam Üzerindeki Etkileri

Günümüzde gelişmekte olan ekonomiler yanında gelişmiş ekonomilerde de işsizlik sorunun müşterek bir problemdir. Değişen dünya düzeni ile birlikte iş gücü piyasası, özellikle teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak farklılaşmaya başlamıştır. Dünya genelinde özellikle 1980'li yıllardan sonra hız kazanan çok önemli yapısal ve ekonomik dönüşüm süreci gerçekleşmektedir. Küreselleşme ise bu sürecin merkezinde yer alan bir olgudur. Küreselleşmenin etkisi altına aldığı alanlardan biri de hiç şüphe yok ki; iş gücü piyasası ve istihdam stratejileridir. Çünkü küreselleşme süreci tüm dünyada üretim ve tüketim anlayışını etkilemekte ve değiştirmektedir. Dolaysıyla küreselleşmeyle beraber teknolojik ilerleme ve bilgi toplumuna geçiş üretim biçimlerini ve istihdamı doğrudan etkilemektedir[82].

Ulusal işgücü piyasaları, küreselleşme ile ortaya çıkan süreçten etkilenmektedir. Küreselleşme ile birlikte, ulusal iş gücü piyasaları ile sosyal ve istihdam politikalarının bağımsızlığı giderek ortadan kalkmakta ve ulusal istihdam yapıları geçerliliğini yitirmektedir. Uluslararası sermaye hareketlendikçe, sermaye, emek kullanımı açısından küresel olanaklara ulaşmakta ve en verimli emeği seçme şansını yakalamaktadır. Zaten sermaye minimum maliyetle iş gücü istihdamını sağlayabileceği alanlara hareket etmektedir. Küreselleşme sürecinde üretimi minimum maliyetle gerçekleştirmek için uluslararası iş bölümüne gidilerek, üretim

[82] Fatma Yahşi, "Küreselleşme ve İstihdam", Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Ana Bilim Dalı, Adana, 2007, s. 28.

sürecindeki farklı işler, farklı ülkelerdeki iş gücü piyasalarına dağıtılmaktadır. Böylece yüksek nitelikli işgücü gerektirmeyen üretim aşamasında işletmeler üretimi, az gelişmiş ve düşük ücretli ülkelere aktarmaktadırlar. Bu da gelişmekte olan ülkelerde emek yoğun ve yüksek nitelik gerektirmeyen istihdam ve üretimde artışı anlamına gelmektedir. Emek piyasasının küreselleşmesi pek çok tartışmaya da beraberinde getirmektedir. Bu tartışmaların temel sebepleri arasında[83];

- İstihdam konusundaki sıkıntılardan dolayı hükümetlerin işgücü hareketlerine sıcak bakmamaları,
- Kişilerin alıştıkları yerleri kolay bir şekilde terk edememelerini, gösterebiliriz.

Çokuluslu şirketlerin üretim merkezlerini/ yapılarını çeşitli sebeplerden dolayı merkez ülkelerden çevre ülkelere kaydırması az gelişmiş ülkelerin işsizlik sorununu daha da artırmaktadır. Zira bir takım ekonomik avantajların olduğu bu tür ülkelerde söz konusu şirketler hem ücretleri hem de sosyal maliyetleri aşağıya çekmektedirler[84]. Öte yandan özellikle 1980'lerden sonra hız kazanan küreselleşme süreci, beraberinde uluslararası çapta bir rekabet artışı, verimlilik ve buna bağlı olarak da ekonomik etkinlik gibi kavramlar, iş gücü açısından oldukça önemli sonuçlar doğurmuştur. Emeğin üretimden çekilmesi, özelleştirme politikaları ve üretimde sermaye yoğun teknolojilerin kullanılmasına bağlı olarak büyük işsizlik sorunları ortaya çıkmıştır.

Bu konuya refah devleti açısından bakacak olursak; refah devleti anlayışından vazgeçmeden istihdam sağlamak ve sosyal güvenlik sistemini bu anlayış içerisinde etkin kılmak çok önemlidir. Bu bağlamda sosyal harcamalar düzeyi tek başına istihdam performansının bir göstergesi değildir. Aksine istihdam açısından önemli olan sosyal güvenlik sistemin harcama ve finansman yapısıdır[85].

Bu anlayışı benimseyen ülkeler Hollanda ve Danimarka gibi sadece gelir desteğini hedefleyen programlara harcama yapmak yerine, hem sosyal güvenlik, hem de aktif işgücü piyasası önlemlerine yönelik harcamalar arasında dengeli bir

[83] Nurdan Aslan, **Dünya Ekonomisinde Gelişmeler: Küreselleşme**, Ekonomik Entegrasyon Küresel ve Bölgesel Yaklaşım, Editör: Osman Küçükhamitolğu, Hamza Çeştepe ve Şevket Tüylüoğlu, Ekin Kitapevi, Bursa, 2005, s.15.
[84] Paul Hirst ve Graham Thomson, **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 1998, s.15.
[85] Maurizio Ferrera, Anton Hemerijck ve Martin Rhodes, "The Future of The European Social Model in the Global Economy", **Journal of Comparative Policy Analysis**: Research and Practice; Vol:3, 2001, s.182.

politika izleyerek, istihdamın artırılmasında diğer Avrupa ülkelerine kıyasla daha başarılı sonuçlar elde etmiştir[86].

1990'ların sonlarına kadar istihdamla ilgili Avrupa Birliği direktiflerine büyük oranda direnç gösteren bazı ülkeler, örneğin İngiltere, piyasa ekonomisi anlayışına bağlı olarak işgücü piyasasının esnekleştirilmesi ve istihdamın artırılmasını hedeflemiştir. Doğal olarak bu anlayış içerisinde, İngiltere'de esnek istihdam içerisinde olanların tam zamanlı çalışanlarla görece olarak eşit hatlara sahip olmalarını sağlayacak düzenlemeler konusunda hızlı gelişmeler yaşanmamıştır. Bu bağlamda işçi sendikaları ve bireysel olarak çalışanlar Avrupa topluluk hukukunun çerçevesinde mahkemelere başvurmalar ve esnek istihdam ile ilgili bazı konularda haklar elde etmişlerdir.

İstihdam politikalarında başarılı olan ülkeler, her ne kadar bu ülkelerin kendilerine özgü politikalar geliştirdiği vurgulansa da, uygulanan politikalarda ortak yaklaşımlar bulunduğunu ileri sürmek yanıltıcı olmayacaktır. Bu ortak yaklaşımları belirtmek gerekirse[87]:

- İstihdam politikaları kapsamlı bir makro ekonomik yaklaşım ile birliktelik içermektedir. Politikaların bütünlüğünün eksikliği ise, istihdam- işsizlik sorunlarına ancak kısmi çözümler getirmektedir.
- Mali ve para politikaları dikkatli kullanarak yatırım ve tüketim ortamı iyileştirilmektedir. Ancak güçlü bir bütçenin oluşturulması gerçeği unutulmamaktadır.
- Mal ve hizmet piyasaları serbestleştirilmektedir. Her ne kadar serbestleşme kısa dönemde istihdamda bir daralmaya neden olsa da, uzun dönemde işgücü piyasasının etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir.
- Merkezi ücret pazarlığı sistemi etkinleştirmekte ve değişen koşullara uyumun hızla sağlanabilmesi için ademi merkezi yapı güçlendirilmektedir.
- Ücret esnekliğin yanı sıra ücretlerde önemli artışlar da yaşanmaktadır.

[86] Ferrera, Hemerick ve Rhodes, s. 182.
[87] Heinz Werner, "Countries with Successful Employment Policy- What is Behind Their Success?", **Institute for Employment Research**; Labour Market Research Topics, No:33, 1999, s.19.

- Ücret dışı maliyetlerin düşürülmesi tüm istihdam politikalarında önemli bir tartışma konusu olmakla birlikte, vazgeçilmeyen bir düzenlemedir.

Sonuç olarak 1980 sonrası istihdam politikalarının oluşturulmasında ve toplam istihdamın artırılmasına yönelik çözüm arayışlarında, işgücü piyasasının yeniden yapılandırılması ve en çok tartışılan konu ve belki de en fazla tercih edilen yaklaşım olmuştur. Bu bağlamda işgücü piyasasının çalışmalarında ikinci jenerasyon reformlar olarak tanımlanmaktadır[88].

İşgücü piyasasının esnekleştirilerek yeniden yapılandırılması ve esnek, istihdam- işsizlik sorunlarını hafifletici ve belki de çözüme yönelten açılımlar ortaya koymaktadır.

1.1.5.4. Küreselleşme ve Kara Para İlişkisi

Toplumlarda yüksek kazanç sağlayan uyuşturucu, silah kaçakçılığı, terör, çocuk ve kadın ticareti ve adam kaçırma gibi örgütlü işlenen suçlar sonucu elde edilen her türlü maddi menfaat ve değerler kara para olarak adlandırılmaktadır[89].

Yasa dışı ve kayıt dışı oluşan bu para uluslar arası finansal sistemde dönen. Önemli bir büyüklüğü temsil etmektedir. Kanunların suç saydığı fiillerin işlenmesinden elde edilen para veya para yerine geçen evrakların ve senetlerin, malların veya gelirlerin, bir para biriminden diğerine çevrilmesi de dâhil olmak üzere, çeşitli malî işlemlerle birinden diğerine dönüştürülmesinden ekonomik çıkar elde edilmesi amacını güden bu para, aklanabilmek için malî sistem içinde kendine yer edinmeye çalışmaktadır[90]. Çeşitli yöntemlerle kontrol altına alınmak istense de bu konuda pek bir başarının sağlandığı söylenemez. Çünkü son yıllarda gerek vergi cenneti bölgeler gerekse kıyı bankacılığının yoğunlaştığı yerler kara para aklanmasına uygun zemin hazırlamaktadır.

Öte yandan sınır ötesi kısa vadeli parasal sermaye hareketleri de kara para aklamanın bir aracı haline dönüşmektedir. Kumarhaneler, beş yıldızlı oteller, bazı

---

[88] Robert Macculloch ve Di Tella, "The Consequences of Labour Market Flexibility: Panel evidence Based on Survey Data", **European Economic Review**, Vol: 49, No: 5, Netherland, July 2005, ss. 1225-1259.

[89] Ayşe Günay ve Rövşen Sahbazov, "Küreselleşme Sürecinde Mali Suçlar ve Mali Suçları Önlemeye Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:130, Temmuz 1999, s.122.

[90] Hayrettin Gümüşkaya, "Kara Para Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi ilişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, s. 63.

turistik tesisler, küçük boyutlu bankalar ve diğer mali kurumlar bu anlamda önemli aklama kanalları olarak göze çarpmaktadır[91].

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi, birçok kapalı ekonominin açık hale gelmesini sağlamakta, dünya ticaretini, dünya üretiminin (burada nominal üretimden söz edilmektedir) üstüne çıkarmakta ve uluslararası piyasaların gelişmesi bireylerin ve kurumların fonlarını sınırsız olarak en yüksek getiriyi alabilecekleri yerlerde değerlendirmelerine imkân tanımaktadır. Bunun yanında Küreselleşme, modern dünyamızın karakteristiklerinden biri olarak suç alanını da etkilemekte ve organize suçluluk artan ölçüde küresel bir boyut kazanmaktadır.

Dolayısıyla bunun doğal bir sonucu olarak Küreselleşme bir yandan piyasaların işlem hacmini ve çeşitliliğini arttırarak, diğer taraftan da mal ticaretini arttırabilmek için gümrüklerdeki bürokrasiyi basitleştirmeye dönük uygulamalar yaparak, uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi kara paranın elde edildiği suçların işlenmesini kolaylaştırmaktadır[92].

Bu ortamda ülkelerin kendisini koruyabilmesi her zaman mümkün olmamakta, bir ülkenin kara para aklaması diğer ülkeler ve küresel finansal sistem açısından sorun oluşturabilmektedir. Küreselleşme sonucunda dünya mali sisteminin entegrasyonu, kara paranın aklanmasına imkan veren bir ortamın oluşmasına zemin hazırlamıştır. Organize suç örgütleri ve sistemin açıklarını bilen bilinçli fertler, açık sınırlardan, özelleştirmeden, serbest ticaret bölgelerinden, sınır güvenliği sağlayamayan devletlerden, kıyı ötesi bankacılık hizmetlerinden, elektronik malî transferlerden, akıllı kartlardan, siber bankacılıktan faydalanarak her gün milyonlarca dolarlık kara parayı aklayabilmektedir[93].

1.2. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE KAMU MALİYESİ ALANINDA YAŞANAN DEĞİŞİM

Kamu maliyesi, vergileme ve kamu harcamaları konusunu incelemektedir. Kamu maliyesinin bu iki yönü de bireylerin faaliyetlerinden ziyade devletin faaliyetlerini oluşturmaktadır. Bu özellik kamu maliyesini tamamen değilse bile büyük ölçüde devlet dışı karar verici unsurlar olan tüketiciler, yatırımcılar, işçiler vb.

[91] Kazağan, s.155.
[92] Muhammet Akdiş, **Para Politikalarının Ekonomik istikrar Üzerindeki Etkinliği ve Türkiye**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 2, Afyon, 1996, s.123.
[93] Günay ve Sahbazov, s.135.

birimlerin faaliyetlerine dayalı ekonominin diğer geleneksel alt disiplinlerinden ayrılmaktadır[94].

Tüm ekonomileri etkileyen küreselleşme süreci ulus devletlerin yapılarını değiştirmeye başlamıştır. Özellikle vergi toplama ve harcama yapma gibi fonksiyonları açısından bazı sınırlamalar ortaya çıkmıştır. Kamu harcamalarının azaltılmasını temel alan devletin küçülmesine yönelik politikalar küreselleşmenin mali yapı üzerindeki temel etkilerini oluşturur. Gelişmekte olan ülkelerin birçoğu küreselleşme süreciyle birlikte ekonomik krizlere maruz kalmışlardır. Bu krizlerden çıkılması için IMF tarafından önlem paketleri hazırlanmıştır. Buna göre mali yapının bir takım mali kurallar çerçevesinde şekillendirilmesi ve sıkı maliye politikası kuralları çerçevesinde yeniden düzenlenmesi önerilmektedir.

Buna göre kamu maliyesindeki değişimi iki açıdan ele alabiliriz; birincisi, mali kurallar açısından, ikincisi ise, kamu maliyesinin amaç ve araç bileşenlerinden değişimler açısından değerlendireceğiz.

1.2.1. Mali Kurallar Açısından Kamu Maliyesinde Değişim

Kurallara dayalı ekonomi politikası uygulanmasını savunanlara göre, bu amaçla oluşturulacak maliye politikası kuralları, maliye politikasını uygulamakla görevli olan aktörler ve kurumlar üzerindeki siyasi baskının hafiflemesine yol açarak ve bu birimlerin mali disiplinsizlik lehine kararlar almalarını engelleyerek orta ve uzun vadede ekonomik istikrarın sağlanmasına ve iktisadi büyümenin hızlandırılmasına yol açabilir[95]. Mali kuralların uygulanma nedeni ise[96];

- Mali Disiplini Sağlamak: mali ve parasal kurallar oluşturarak bütçe harcamaları ve bütçe gelirleri arasında bir denge sağlanabilir.
- Makro-ekonomik İstikrar Sağlamak: hükümetin tüm yurtiçi kaynaklardan, özellikle de merkez bankasından borçlanmasına getirilen sınırlama ve yasaklamalar ile para yaratılması durdurularak enflasyonist baskıların

[94] James M. Buchanan, **"Kamu Tercihi ve Kamu Maliyesi"**, Çev. Coşkun Can Aktan, 1979, s.1.
[95] Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, **Kurumsal Maliye Politikası**, İçinde. "Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali ve Parasal Kurallar", Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.120.
[96] Yasemin Gürsoy Hürcan, "Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri; Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi", **T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Araştırma ve İnceleme Dizisi**, Sayı: 23, 1999.

temel kaynağı ortadan kaldırabilir ve böylece istikrar sağlanması kolaylaştırılabilir.

- Mali Sürdürebilirlik: mali ve parasal kurallar finansal piyasalarda makul bir reel faiz seviyesinin sağlanmasına yardım edebilir ve özel yatırımlar üzerindeki dışlama (crowding out) etkisini ortadan kaldırabilir.
- Hükümetin Kredibilitesinin Arttırılması: finansal piyasalarda uzun süreli olarak güvenin tesis edilmesinde, hükümetlerin kendilerini, bütçe açıkları, borçlanma veya borç stoğu verilerinde kalıcı kısıtlamalara tabi tutması yarar sağlayabilir.
- Siyasi Popülizmin Engellenmesi: mali kurallar özellikle seçim öncesi dönemlerde mali disiplinin sağlanmasına zıtlık teşkil eden harcamalar sonucu oluşan ve kısa vadeli politik kaygılardan kaynaklanan kamu açıklarının ortadan kalkmasına veya en azından azalmasına yardımcı olabilir.

Kurallara dayalı ekonomi politikası uygulanması taraftarı iktisatçılar, mali kuralların hükümetlerin ve uyguladıkları ekonomik programların sağlamlığı ve sürdürülebilirliğine yönelik olumlu beklentiler artırarak hükümetlerin güvenliklerini yükseltebileceklerini ifade etmektedir.

Küreselleşmeyle birlikte gelişmekte olan ülkelerde ciddi ekonomik krizler ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu problemlere karşı uluslararası kuruluşlar tarafından özellikle IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar önerileri çerçevesinde özellikle mali yapıya ilişkin daraltıcı önlemleri temel alan kriz önleyici ekonomik programlar gündeme gelmiştir. Bu programlar kamu harcamalarını azaltılmasına, vergilerin kompozisyonunun değiştirilmesi yoluyla vergi gelirlerinin artırılmasına ve borçlanmanın azaltılmasına yönelik önlemler içermektedir[97].

Mali kuralların kamu maliyesini nasıl etkilediği iki yönden ele alınacaktır.

1. Kamu Harcamaları ve Vergiler ile İlgili Mali Kuralların Kamu Maliyesine Etkileri

Küreselleşme sürecinin hızlanmasıyla ve kamu hizmetlerine duyulan ihtiyacın artmasıyla birlikte kamu harcamaları ve buna bağlı olarak kamu

[97] Aytaç Eker, **"Küreselleşme Sürecinde Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm"**, T.C. Maliye Bakanlığı Stratejik Başkanlığı, Yayın No.2009/392, Ümit Ofset Matbaacılık, İzmir, 2009.

ekonomisinin milli ekonomi içindeki payı artmıştır. Hızla artan harcamalar vergi gelirleriyle karşılanamaz hale gelince yüksek bütçe açıkları ile karşı karşıya kalınmış ve mali yapıda bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunların başında bütçe açıkları gelmektedir. Bu süreçte kamu harcamalarının kısıtlanması ve denk bütçe uygulanmasını öngören yaklaşımlar önem kazanmaya başlamıştır. Örneğin Avrupa Birliği ülkeleri 1993 yılından itibaren borçlanma ve yüksek bütçe açığına belli bir tavan konmasını öngören Maastrich kriterlerini benimseme kararı almışlardır. Maastrich kriterleri ile belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi için AB ülkeleri kendilerinin kamu mali yapısını doğrudan ilgilendiren bir dizi dönüşüm programı uygulamaya başlamışlardır. Bu programların başlıca amacı anlamlı ve sürdürülebilir kamu maliyesi programlarını uygulamaya koymak olmuştur. Buna göre kamu açıklarının GSYİH'ya oranının orta vadeli bir program çerçevesine %35'e indirilmesi hedeflenmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda kamu harcama reformunun yapılması öncelikli olarak önem kazanmıştır. Kamu maliyesine etkinliğin arttırılması için bir dizi mali önlemin alınması öngörülmüştür. Buna göre çok yıllı bütçe uygulamasının benimsenmesi, mali disiplini ve buna bağlı olarak makro ekonomik istikrarı güçlendirmek için belirli bir kamusal çerçevenin oluşturulması ve kamu kurumlarının performansının arttırılması için örgüt davranışının teşvik edilmesi gibi önlemler alınmıştır.

Ekonomi politikasının önemli bir aracı olarak vergi politikası da bu süreçte etkilenmiştir. Serbest piyasa ekonomisinin öngördüğü gevşek vergi teşvik vergi politikaları ve buna bağlı olarak düşük vergi yükü çeşitli ülke ekonomilerini farklı şekilde etkilemiştir. Küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği mali yapıyı etkileyen en temel vergi sorunları; uluslararası çifte vergileme, elektronik ticaretin vergilendirmesi ve finansal piyasalarda elde edilen kazançların vergilendirmesi şeklinde belirlenebilir. Gelişmekte olan ülkelerde bu sorunlar özellikle finans piyasalarının hızlı bir şekilde dışa açılmasıyla ortaya çıkmıştır. Bu piyasalardaki finansal işlemlerin artmasıyla, bu işlemlerin vergilendirilmesine yönelik öneriler ortaya çıkmıştır. Bu önlemlerin başında Tobin vergisi gelmektedir. Sermaye giriş ve çıkışlarının binde 1 ve binde 2 gibi bir vergiye tabi tutulması halinde uzun vadeli yatırımlar ve dış ticaret üzerinde önemli olumsuz etkiler oluşsa bile ekonomik krizlere yol açan kısa vadeli sermaye akımları üzerinden önemli bir vergi yükü oluşturabilir.

2. Borçlanma Politikasıyla İlgili Mali Kuralların Kamu Maliyesine Etkileri

Gelişmekte olan ülkelerin yüksek bir borçlanma gereği ile karşı karşıya olmaları, ülke idarelerinin ellerindeki kaynakları daha verimli kullanmak zorunda oldukları gerçeğini bir kez daha göstermiştir. Küreselleşme süreciyle birlikte serbest piyasa kurallarını kamu borçlanma politikasında uygulanması daha hızlı yaygınlaşmıştır. Maastrich anlaşmasına göre üye ülkelerin kamu borçlarının GSYİH'ya oranının öncelikle %60'a çekilmesi daha sonra bu oranın azalan bir trend izlemesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Böylece bu ülkelerin kamu açıkları ve borçlanma limitleri belirli rakamsal sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Bu yolla kamu mali yapısında iyileşmeyi sağlayıcı mali düzenlemeler önem kazanmaya başlamıştır[98].

Bu sayılanların yanı sıra, kamu maliyesinde bir başka değişim olarak, Mali Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu dile getirilmesi gerekir. Hesap verme sorumluluğu kısaca, bir kesimin yaptıklarından dolayı bir otoriteye açıklamada bulunması olarak tanımlanabilir. Kamu maliyesi açısından ise, kendilerine kaynak tahsis edilenlerin ya da yetki verilenlerin bu kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme sorumluluğunu ifade eder[99].

Hesap verme sorumluluğunun dört çeşidi bulunmaktadır. Bunlar; siyasal, idari, hukuki ve mali hesap verme sorumlulukları olarak sıralanabilir. Burada bizi ilgilendiren Mali Hesap verme sorumluluğudur. Mali hesap verme sorumluluğu; idarenin mali alandaki güç ve yetkilerini kullanma sorumluluğu üzerinde durmaktadır. Mali hesap verme yükümlülüğü büyük ölçüde bütçe ile gerçekleşmektedir. Ancak bütçe tek başına etkin bir mali denetim ve hesap verme sorumluluğunu gerçekleşmesine imkan sağlayamayabilir. Son yıllarda yaygın olarak kullanılan mali saydamlık kavramı, hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesi için son derece önem taşımaktadır[100].

Etkin ve doğru bir hesap verme yükümlülüğünün gerçekleşebilmesi için, sunulan bilgileri;

---

[98] Eker, s.17.
[99] Fikret Gülen, **"**Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurallar", http://www.tesev.org.tr (12.06.2010).
[100] Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici, **Kamu Maliyesi**, İçinde, Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, Coşkun Can Aktan & Serpil Ağcakaya & Dilek Dileyici, Birleşik Matbaacılık, 2009, s. 251.

- Açık ve anlaşılır,
- Basit,
- Güvenilir,
- Tarafsız,
- Düzenli aralıklarla sunulan,
- Ölçülebilir,
- Maliyet etkin,
- Karşılaştırmaya imkan verecek özelliklerde olması gereklidir.

Bu sayılanları bir başlık altında toplayacak olursak, hesap verme sorumluluğunun amacının bürokrasilerin geliştirilmesi sonucunun ortaya çıkarılmasıdır.

Mali saydamlık ise, devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin ve hesapların (harcamalar, vergiler, borçlanma borç yönetimi vb.) ve aynı zamanda kamu mali yönetiminde ve temel iktisat politikalarına ilişkin planların, niyet ve projeksiyonların açık ve anlaşılır düzenli olarak ve güven tesis edecek bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır[101].

IMF tarafından hazırlanan kod, mali saydamlığın temel ilkelerini içermektedir. Bu ilkeler şöyledir[102]:

- Rollerin ve sorumlulukların açık olması

a) Devlet sektörünün ekonominin kalan kısmından açık bir şekilde ayrılması ile politika ve yönetim rollerinin çok iyi tanımlanması,

b) Mali yönetim için açık bir yasal ve yönetsel bir çerçeve olması.

- Bilginin kamuya açık olması

a) Hükümetin geçmiş, şimdiki ve projeksiyonu yapılmış dönemlere ait mali faaliyetlerine ilişkin tam bir bilgi kamuya sağlanması.

b) Mali bilgilerin zamanında yayınlanması konusunda kamusal taahhüt.

[101] Aktan & Dileyici, s. 254.
[102] Barry Potter, "Fiscal Transparency, Fiscal Rules and Globalization: Away Forward For Developing and Transition Economies", in, Globalization and New Challenges of Public Finance: Fiscal Managment, Transparency and Accountability, **Report of The Meeting of The Group of Experts Rome**, 28-30 November 2001, United Nation, Newyork, 2002, s.16.

- Bütçe hazırlama, uygulama ve raporlama süreçlerinin açık olması

  a) Bütçe metni politika hedeflerini, makro ekonomik çerçeveyi, bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını ve tanımlanabilir başlıca mali riskleri içermelidir.
  b) Bütçe verileri politik analiz yapmayı kolaylaştıracak ve sorumluluk arttıracak şekilde sınıflandırılmalı ve bu çerçevede sunulmalıdır.
  c) Ödeneklerin harcanması ve izlenmesi ile ilgili prosedürler açıkça belirlenmiş olmalıdır.
  d) Mali raporlama zamanında, etkin, kapsamlı ve güvenilir olmalı, bütçeden sapmaları tanımlamalıdır.

- Denetim ve istatistikî veri yayınlamanın bağımsız olması

  Mali bilgiler hem kamuya açık olmalı hem de bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenebilir.

Kamu mali yönetiminde uzun yıllar fazlasıyla ihmal edilmiş olan mali hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık konularında son yıllarda hem uluslararası alanda hem de ülkeler düzeyinde çok ciddi çalışmalar ve uygulamalar yapılmaktadır.

1.2.2. Kamu Maliyesinin Amaç ve Araç Açısından Değişimi

Kamusal ihtiyaçların tatmini amacıyla devlet tarafından sunulan kamusal mal ve hizmetlerin neler olacağı ve bunların finansmanının hangi mali araçlar ve kurumlar kullanılarak nasıl sağlanacağı ise, kamu maliyesi disiplinini oluşturmaktadır. Bu açıdan kamu maliyesi disiplini, sahip olunan sistemin bir alt sistemi olma özelliği taşımakta ve devlet sisteminde meydana gelen değişimlerden doğrudan etkilenmektedir. Kamu maliyesinin adeta yeniden yapılandırdığı küreselleşme sürecinde, özellikle kamusal amaç ve araç bileşenlerinin ne olması gerektiği ele alınmış ve amaçlar içerik, araçlar ise işlevsellik yönüyle değişime uğramıştır[103]. Kamu maliyesinin amaç ve araç bileşenlerindeki değişimleri sırayla ele alacağız.

1. Kamu Maliyesinin Amaç Bileşenlerindeki Değişim

[103] Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 74.

Küreselleşme sürecinde kamu maliyesinde yaşanan değişimi refah devleti anlayışından sınırlı devlet anlayışına geçiş kapsamında ele almak mümkündür. Refah devleti anlayışı kapsamında kamu maliyesi disiplinine atfedilen işlevler; tahsis işlevi, istikrar işlevi, kalkınma işlevi ve bölüşüm işlevi olarak sıralanabilir[104].

Küreselleşme süreci öncesi dönemde hakim olan refah devleti anlayışı doğrultusunda gelişen bu mali işlevler küreselleşme ile birlikte değişime uğramaktadır. Saraç'a göre mali işlevlerde meydana gelen değişimi üç yolla ele alınır;

Birincisi, söz konusu işlevlerin önem derecesinin değişimidir; küreselleşme sürecinde özellikle sosyal harcamaların kısılması nedeniyle bölüşüm işlevinin ötelendiği öne sürülmektedir. Yani serbest piyasa ekonomisi ve neo-liberal politikalar, dünya piyasasına müdahale edilmemesi gerektiğini öngören ideolojik bir yaklaşım oluşturmaktadır. Küreselleşen piyasa ve sermaye karşısında, ulus devletler de bu yaklaşımın etkisiyle büyük ölçüde dünya piyasasına eklemlenme ve uyum sağlama politikalarıyla sermayeyi çekmek için emeğin fiyatını düşük tutulmaya çalışılmakta, borç ödemelerini sürdürebilmek için de sosyal harcamalardan vazgeçilmektedir[105].

İkincisi ise, işlevlerden bazılarının tasfiyesidir, buna göre küreselleşmenin getirdiği kamu maliyesi anlayışında devletin temel görevi, tahsis işlemi dışındaki işlemlerin serbest piyasanın işleyişine bırakması önerilmektedir. Rodrik'e göre, küreselleşme sürecinde ulusal hükümetlerin sosyal güvenlik hükümetleri sağlamasının giderek güçleştiğini ve bunun üzerinden önemli bir bölüşüm sorunun ortaya çıktığını belirlemektedir. Ona göre küreselleşme, hükümetleri toplumsal uzlaşmanın sağlanmasına yardımcı olan sosyal güvenlik alanından geri çekilmeye ve toplumsal yükümlülükleri azaltmaya zorlamaktadır[106].

Üçüncüsü ise, kamu maliyesine yeni işlevlerin yüklenmesidir, bu kapsamda, refah devleti uygulamaları ile genişleyen kamu kesimin küçülmesi amacıyla önerilen "Özelleştirme", iktisadi faaliyetlerin serbestleştirilmesini hedef alan "Leberalizasyon"

---

[104] Saraç, s. 74.
[105] Meryem Koray, "Küreselleşme Süreci ve Ulus Devlet, Ekonomi, Siyaset Tartışmaları", Küreselleşme ve Ulus Devlet İçinde, Der. Meryem Koray, **Yıldız Teknik Üniversitesi, Stratejik Araştırmalar Merkezi**, Yayın No.1, İstanbul, 2001, s.170.
[106] Dani Rodrik, **Küreselleşme Sınırı Aştı Mı?**, Çev.İzzet Akyol ve Fatma Ünsal, Kızılelma Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 21.

ve yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi amacıyla izlenen "Rekabet Stratejileri" gibi uygulamalar, araç olma özelliğinin ötesine geçmekle ve amaç özelliği kazanmaktadır[107].

2. Kamu Maliyesinin Araç Bileşenlerindeki Değişim

Ulusal hükümetler genel olarak, kamu harcamaları, vergilendirme, borçlanma ve kamusal regülasyonlar şeklindeki dört temel araçlar kamu maliyesinin sahip olduğu işlevleri yerine getirmeye çalışmaktadır. Küreselleşme bu araçlar üzerine nüfuz ederek sistemin işleyişini tümüyle etkileyebilmektedir. Buna göre küreselleşme kamu maliyesi üzerindeki etkileri, ulusal hükümetlerin kullandığı bu araçlar üzerindeki etkileri yoluyla dolaylı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu süreçte bazı ülkelerin kamu harcamalarının çok fazla genişlemiş olması, bazılarında yüksek vergi ve borç yüklerine ulaşılmış olması ve diğer bazılarında da oldukça fazlalaşan regülasyonlar nedeniyle, bu araçların kamu maliyesinin işlevlerini sağlama fonksiyonu zayıflamıştır. Küreselleşme ulusal hükümetlerin kamu harcamalarını arttırma, vergi oranlarını yükseltme ve ekonomiye doğrudan müdahale aracı olarak regülasyon yapma kabiliyetini etkilediğinden, kaçınılmaz olarak kamu maliyesinin işlevlerini sağlamaya yönelik girişimler ve politikalar üzerinde de etkili olmaktadır. Dolaysıyla bu süreçte, vergilendirme ve regülasyonlar yoluyla yerine getirilen mali işlevler azalmaktadır. Kamu harcamalarını arttırarak çözüm bulma çabaları ise, harcamaları finanse etme yeteneği azaldığından etkisiz kalmaktadır[108].

Küreselleşme sürecinde mali politikalar arasında en çok etkiye maruz kalan vergi politikasıdır. Çünkü kamu harcamalarını finanse etmenin yanı sıra iktisadi kalkınmanın sağlanması, ekonomik istikrara ulaşılması ve gelir dağılımının iyileştirilmesi amacıyla kullanılan bu politikalar, küreselleşmenin meydana getirdiği yapısal değişimden olumsuz yönde etkilenmektedir. Vergi politikalarının etkinlik kaybına uğramasına neden olan gelişmelerin başında, finansal faaliyetlerin küreselleşmesidir. Liberalizasyon sonucunda finansal sermaye önündeki tüm engeller kaldırılmıştır. Dolaysıyla bu süreçte dizginsiz sermayeyi, vergi politikası başta olmak üzere toplumsal adalete uymaya zorlayan politikalar etkinlik kaybına uğratılmıştır. Ayrıca iletişim teknolojilerindeki ilerleme sayesinde gündeme gelen elektronik ticareti de, ulusal vergi politikalarını aşındırmaktadır. Günümüzde internet

[107] Srarç, s. 77.
[108] Saraç, s.79.

üzerinden yapılan elektronik ticaretin nasıl vergiye tabi tutulacağı tartışma konusudur. Elektronik ticaretin yaygınlaşması, vergilendirmeye konu olmadığı durumda önemli bir gelir kaybı oluşturmaktadır.

Bu sorunların ortaya çıkması hem maliye politikası hem de ulusal vergi sistemlerini etkinli ve adalet yönünden önemli bir tahribata uğramasına neden olabilecektir.

1.3. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERİN GENEL VE VERGİSEL ÖZELLİKLERİ

Gelişmekte olan ülkelerin özellikleri açısından önce bu ülkelerin genel özellikleri ve bu kapsamda ekonomik, teknolojik, kültürel ve siyasal özellikler anlatılmıştır. Daha sonra gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısı ve bu ülkelerdeki vergi özelliklerin vergi yapısına etkileri ele alınmıştır.

1.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerin Genel Özellikleri

1980'lerin sonunda görülen ve yeniden yapılanmaya çalışan Doğu Bloğu ülkelerin de hakim olan liberalizasyon politikaları ve uygulamaları globalleşen dünya ekonomisine entegre olma çabalarının bir parçasıdır. Fakat gelişmekte olan ülkelere baktığımızda, liberalleşme ve dışa açılma politikalarının çok daha farklı uygulandığını söyleyebiliriz. Bu ülkelerde küreselleşme süreci içinde oluşturulmaya çalışılan piyasa ekonomisi, ilkel ya da etkin olmayan bir işleyiş içinde bulunduğundan serbest piyasaya işlerlik kazandıracak kapsamlı reformlar gerçekleştirilmemiştir[109].

Gelişmekte olan ülkelerde, bu ülkelerin ekonomik, siyasal ve yapısal özelliklerinden kaynaklanan nedenler sonucunda kamu harcamaları milli gelirden daha hızlı artmaktadır. Gelişmişlik düzeyi ile arasındaki ilişki, başta A. Wagner olmak üzere birçok iktisatçının dikkatini çekmiştir. Hatta Musgrave kamu harcamalarının teknoloji, nüfus, kültür özellikleri ile politik ve sosyal unsurlardan etkinliğini savunmuştur. Her şekilde kalkınma, kamu gelirlerinin milli gelirden daha hızlı artması gerektiği söylenebilir. Yabancı kaynaklar; yabancı sermaye ve borçlanma kısa sürede ihtiyacı karşılasa da uzun dönemde gelirler ve kamu

[109] Ferhat Başkan Özgen, **Globalleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelrede Finans Piyasaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 1998, s. 2.

harcamalarının esnekliklerinin eşitlenmesi ekonominin dengeli bir gelişme fırsatları sınırlıdır.

Vergi sisteminin ekonomik gerçekleri yansıtma ve sosyo-ekonomik şartlara uyum zorluluğu oldukça açıktır. Bu ülkelerin yapısal özelliklerinin etkileri, vergi sisteminin ekonomik faaliyetleri tam olarak kavramasını güçleştirmektedir. Böylece gelişmekte olan ülkelerde sosyo- ekonomik yapıyı oluşturan ve dolayısıyla vergi sisteminin oluşumunda etkisi olan genel özellikleri öncelikle kısaca sıralamak gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin özelliklerini, literatürde yaygın olan sınıflamaya göre: Ekonomik özellikler, demografik özellikler, Kültürel ve Siyasal özellikler ve Teknolojik özellikler olmak üzere dört başlığı ayırabiliriz[110].

1.3.1.1.Ekonomik Özellikler

Küresel ekonomik yapıya, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin uymalarının oldukça zor olacağı tartışılmaktadır. Çünkü bu ülkelerde piyasa mekanizmasının çalışması, eğitim imkanları ve niteliği yetersizdir. Bu ülkeler doğrudan yabancı yatırımları çekmek için yeterli bilgiyi ortaya koymakta ve karmaşık teknolojileri öğrenip uygulamakta yetersiz kalabileceklerdir. Dolaysıyla yabancı sermaye bu ülkelerde artı katkı değil, bazen eksi etki bırakabilir. Diğer yandan, bu ülkeler ekonomilerini küresel piyasalara hazırlamada geç kalırlarsa, sanayileşen ülkelerle aralarındaki fark da giderek artabilecektir. Teknoloji ve bilgiyi hızla kavrayıp uyarlayan ülkeler, diğer ülkelere nazaran hızlı bir gelişme sağlayacaklardır. Bunların ötesinde, bir ülkenin küresel piyasaya olumlu yaklaşımı için; iç piyasanın ne kadar derinliğe sahip olduğu, teknik gelişmenin ağırlığı, Pazar yapısı, ekonominin bulunduğu böyle kaynak imkanları, işgücünün eğitim gibi üstünlüklere sahip olması ve bu üstünlüklere dikkat çekebilmesi gerekmektedir. Ücretli mühendisler Güney Kore'de teknoloji aktarımının önemli aracı olmuşlardır. Bu ülkede önemli sayıdaki iyi yetişmiş mühendis arasındaki rekabet ve geniş eğitimli işgücü arzının verimli kullanılması, doğru teknoloji ithalini hızlandırmıştır.

Gelişmekte olan ülkelerin genel özelliklerini dile getirecek olursak şöyledir;

- Fert başına milli gelir seviyesi düşüktür, kişisel harcamaların büyük bir bölümü yiyecek gibi temel tüketim mallarına ayrılmaktadır.

[110] Vural Savaş, **Kalkınma Ekonomisi**, 4.Baskı, Beta Basın Dağıtım, İstanbul, 1986, s.16.

- Para ve sermaye piyasaları gelişmemiştir. Kredi ve pazarlama sistemleri yetersizdir.
- Tarımda kullanılan sermaye sınırlıdır. Tarımda faaliyet gösteren işletmeler oldukça küçük ve kaynakların kötü kullanımına yol açacak büyüklüktedir.
- Nüfusun %70-90 oranlarında değişen büyük bir bölümü tarım sektöründe çalışmaktadır. Ülke genelinde ve sektörde nüfusun artış hızı yüksektir.
- Tarım sektöründe işgücü yığılmaktadır. Tarım dışı faaliyetler yeterince gelişmediğinden tarım kesiminden diğer sektörlere olabilecek işgücü akımı, sınırlı kalmaktadır. Tarım, ormancılık ve madencilik gibi geleneksel faaliyet kollarında çalışanların başka sektörlerde iş bulma imkanları kısıtlıdır.
- Fert başına düşen kapital ve fert başına milli gelir ve ticaret oranları düşüktür. Nüfusun önemli bir kısmı en az geçim seviyesinde bulunmaktadır. Gelir dağılımında, sektörler ve gelir gurupları arasında dengesizlikler bulunmaktadır.
- Halkın büyük bir kısmı tasarrufta bulunmamakta, yapılan tasarruflar ise üretimde verimliliği artıracak olanlar dışında yapılmaktadır. Tasarruf gücü büyük toprak sahipleri gibi çok az sayıda bir grubun elinde bulunmaktadır.
- Tarımsal üretimin büyük bölümü hububattan, temel gıda maddelerinden oluşmaktadır. Sanayi'ye dönük tarımsal ürün üretimi sınırlıdır. İhracatın büyük bir bölümü yiyecek malları ve hammaddelerden meydana gelmektedir.
- Toprakta verimliliği artıracak önlemler ve üretim teknikleri bilinmemekte, tarımsal üretim mevsim koşullarından çok sık etkilenmektedir. Bu nedenle tarımsal ürün miktarında dalgalanmalar ile çok sık karşılaşılmaktadır.

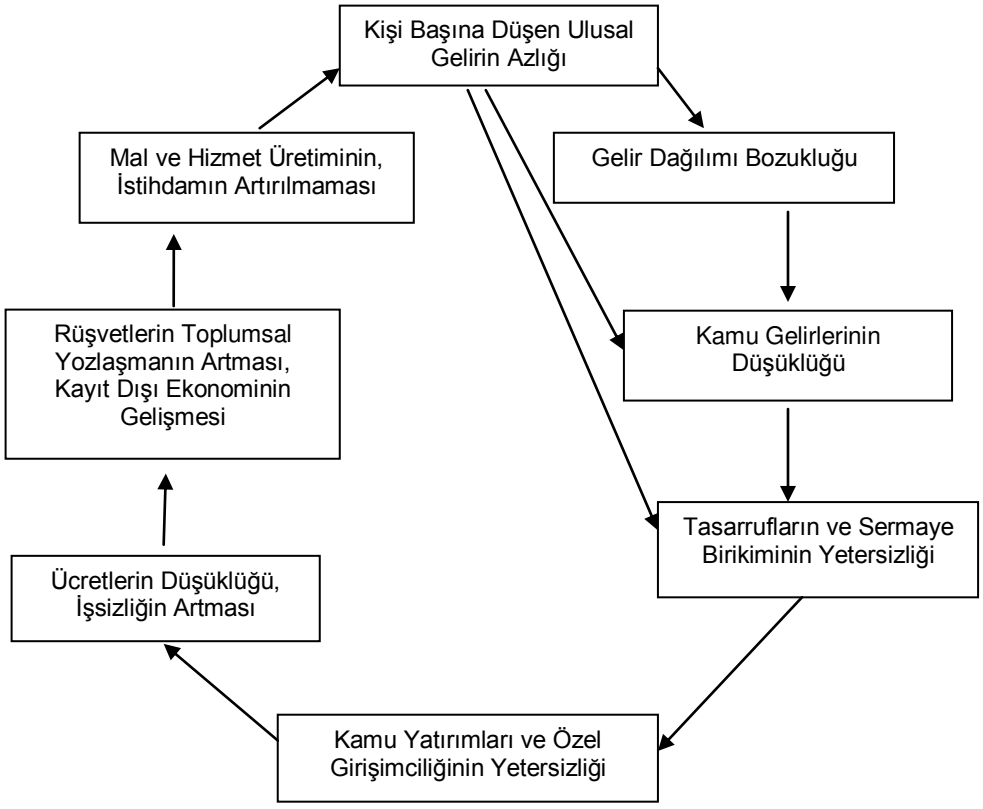
Gelişmekte olan ülkelerde, genelde temelinde Gayri Safi Milli Hasılanın (GSMH) düşüklüğünden kaynaklanan bir ekonomik kısır döngü yaşanmaktadır.

Şekil 1'de görüldüğü gibi:

- ✓ GSMH düşüklüğü nedeniyle "kişi başına düşen ulusal gelir" de az olmaktadır.

- ✓ GSMH düşük olduğu gibi çeşitli toplum katmanları arasında ulusal gelir dağılımı da bozuk ve adaletsiz bulunmaktadır.
- ✓ Kişi başına düşen gelirin düşüklüğü ve gelir dağılımının bozukluğu, yüksek vergi oranlarına rağmen "kamu gelirlerinin düşüklüğü ile tasarruflar ve sermaye birikiminin yetersizliği" sonuçlarını yaratmaktadır.
- ✓ Kamu gelirlerinin ve tasarrufların düşüklüğü nedeniyle, kamu yatırımları ve özel girişimcilik yetersiz kalmaktadır.
- ✓ Kamu gelirlerinin ve yatırımların azlığı nedeniyle ücretler genel düzeyi de düşük kalmakta, işsizlik artmaktadır.
- ✓ Ücretlerin geçinme sınırlarının altında kalması ve işsizliğin artması kamu kesiminde ve özel sektörde rüşvetin yaygınlaşması, kayıt dışı ekonominin gelişmesine yol açmaktadır.
- ✓ Tüm bunların bir sonucu olarak da mal ve hizmet üretimi ile istihdam artırılmamakta ya da sınırlı olarak artırılabilmekte; bu da tekrar ulusal gelirin yeterince artırılmamasına neden olmaktadır.

Şekil 1: Gelişmekte Olan Ülkelerde Ekonomik Kısır Döngüsü



Kaynak: Kenan Özden, "Gelişmekte Olan Ülkelerde İkili Muhasebe Olgusu: Nedenleri, Sakıncaları ve Aşılması İçin Öneriler", Review of Social Ekonomic & Business Studies, Vol: 9/10, 2007, ss. 355-388.

Yoksulluk kısır döngüsü adını verebileceğimiz yukarıda sayılan etkenler, her ne kadar neden-sonuç ilişkisi içinde verilmiş olsa da, bu etkenlerin birbiri üzerinde karşılıklı etkisinin olduğu açıktır. Gelişmekte olan ülkelerin sorunları ve bu kısır döngü içerisinde kayıt dışı ekonominin diğerlerine kıyasla ayrı bir yeri ve önemi vardır. Kayıt dışı ekonominin nedenlerine ve sonuçlarına bakıldığında, diğer ekonomik sorunlardan etkilenen ve bu sorunları etkileyen bazen bağımlı ve bazen de bağımsız değişken durumunda son derece karmaşık yapılı bir konu oluşturduğu görülür. Daha da önemlisi kayıt dışılık, yapısında ekonomik etkenler dışında toplumsal, psikolojik, politik ve etik boyutların da bulunduğu, kurumsal olarak birçok çözüm önerilerinin sıralandığı; ancak bir türlü ortadan kaldırılamayan bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır[111].

Kamu finansmanında vergilerin ağırlıklı paya sahip olduğu bilinen bir gerçektir. Ayrıca vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payının büyük olması da ülkeler arasında gelişmişlik göstergesidir. Gelişmiş ülkelerde bu oran % 90'ların üzerindeyken, gelişmekte olan ülkelerde bu oranın % 70'lerin altında olduğunu görmekteyiz. Gelişmekte olan ülkelerdeki bu durum kayıt dışılığın açık bir göstergesidir. Vergi gelirlerindeki yetersizlikler kamu harcamalarının finansmanında borçlanma ve para yollarına gitmeyi zorlamakta bu da enflasyonist açığı sürekli genişletmektedir. Özellikle borçlanma yoluyla özel sektörün üretken yatırımlarına gidebilecek fonlarını kamu kesimine aktarmak ve bunları özel sektörden daha verimsiz kullanmak, büyüme hızlarını sürekli düşürmekte ve ekonomik istikrarsızlıklara yol açmaktadır[112].

Dünyada üretim faaliyetleri artık yüksek teknoloji ve beceri isteyen ürünlere yönelmektedir. Dolaysıyla kalkınmakta olan ülkelerin tabii kaynaklara ve ucuz iş gücü dayalı üretim kapasitelerinin göreli önemi giderek azalmaktadır. İleri sanayi ülkelerinde üretim faaliyetleri, sanayi ile bağlantılı hizmetler ve iletişim sektörlerine kaymaktadır. Bu nedenle imalat sanayinin GSYİH içindeki payı da bu ülkelerde giderek azalmaktadır. Ayrıca, bazı gelişmiş sanayi ülkeleri üretim faaliyetlerinin bir kısmını diğer ülkelere doğrudan yatırımlarla taşımaktadırlar.

---

[111] Kenan Özden, "Gelişmekte Olan Ülkelerde İkili Muhasebe Olgusu: Nedenleri, Sakıncaları ve Aşılması İçin Öneriler", **Review of Social Ekonomic & Business Studies**, Vol: 9/10, ss.355-388.
[112] Yusuf Kıldiş, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyut ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2000, s.1.

Bazı sanayileşmiş ülkeler hizmetler sektöründe yoğunlaşırken genellikle pek yakındaki bir imalat sanayi potansiyelini kullanmayı da dikkate almaktadır. Örneğin, Hongkong hizmetler sektörüne yönelirken, Çin'deki önemli sanayi alanlarını dikkate almaktadır. Finlandiya bilgi ve iletişim hizmetlerinde yoğunlaşırken etrafındaki Baltık ülkelerinin sanayi alanını hedeflemektedir[113].

Tablo 3: Dünya İmalat Sanayi katma Değerinde Bölgeler İtibariyle Farklılaşmalar

Bölgeler	İmalat Sanayisinin GSYİH İçindeki Payları (%)				Yıllık Ort. Yüzde Artış (1990 Dolar Fiyatları)		
	1960	1970	1980	1990	1970 - 80	1980 - 90	1990 - 95
Dünya Toplamı	29.0	28.3	25.8	23.0	3.6	2.9	1.9
Gelişmiş Ülkeler	28.7	27.9	25.1	22.7	-	-	-
Gelişmekte olan ülkeler	20.3	20.2	20.9	21.9	6.9	4.7	6.5
Kuzey Amerika	27.9	24.8	21.5	18.5	2.3	2.5	3.1
Batı Avrupa	29.8	30.5	27.1	23.9	2.6	1.6	0.5
G. E. Ve Rusya	42.3	41.3	43.9	36.6	7.1	1.6	-9.6
Latin Amerika ve Karayipler	20.9	23.7	24.6	23.1	5.5	0.4	2.0
Kuzey Afrika ve Ortadoğu ülkeleri	10.1	12.5	8.2	13.1	7.7	5.5	3.2
Güney Asya	12.0	12.7	14.8	15.4	4.2	6.8	4.5
Doğu ve Güney Doğu Asya ülke.	14.4	19.1	22.9	26.6	11.5	8.5	7.4
Japonya	34.6	36.0	29.2	29.1	5.2	5.8	1.2
Çin	-	-	38.4	31.5	9.4	9.5	15.4

Kaynak: UNIDO, The Globalization of Industry, 1996.

Gelişmiş ülkelerdeki azalmaya paralel olarak uluslararası toplum imalat sanayi katma değer artışı hızı yıllar itibariyle giderek yavaşlamaktadır. Toplam imalat sanayi katma değeri 1970 - 1980 döneminde yıllık ortalama %3.6 oranında artarken, 1990 – 1995 döneminde bu oran %1.99'e düşmüştür. Bu gelişme kısmen gelişmekte olan ülkelerde esasen ileri Batı Avrupa ülkeleri ile Japonya ve gelişmiş Asya ülkelerinde izlenmektedir.

İmalat sanayisindeki katma değer artışı yüksek büyüme oranını da beraberinde getirmektedir. Yabancı sermaye imkanlarından daha çok yararlanan Asya ülkeleri ile ihracat destekli sanayi politikaları izleyen gelişmekte olan ülkelerin son 20 yılda imalat sanayi katma değerleri nispeten yüksek oranda artmış ve ekonomileri yüksek oranda büyümüştür.

[113] Industry For Growth Into the New Millennium, UNIDO, Vienna, 2000.

Bölgeler itibariyla GSYİH'yı oluşturan tarım, sanayi ve hizmet sektörleri 2009 yılı için tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Bölgeler İtibariyle GSYİH'nın Ortalam Yıllık Büyümesi ve Sektörlerin Katma Değerleri

Bölgeler	GSYİH Ortalama Yıllık Büyüme (%) 2000- 2010	GSYİH'nın % si Olarak Katma Değer 2009		
		Tarım	Sanayi	Hizmetler
Dünya	2.8	3	27	70
Düşük Gelirli Ülkeler	5.5	26	24	50
Orta Gelirli Ülkeler	6.4	10	35	55
Alt Orta Gelirli Ülkeler	6.3	17	31	51
Üst Orta Gelirli Ülkeler	6.5	7	36	57
Düşük ve Orta Gelirli Ülkeler	6.4	10	35	55
Avrupa ve Orta Asia	5.4	7	30	62
Orta Doğu ve Güney Afrika	4.7	11	43	46
Latin Amerika ve Karayipler	3.8	6	31	63
Yüksek Gelirli Ülkeler	1.8	1	25	73
Kuzey Asia	7.4	18	27	55
Sub-Saharan Africa	5	13	30	57
Kuzey Afrika	4.7	11	43	46
Dogu Asia ve Pasifik	9.4	11	45	43

Kaynak: The World Bank, World Development Report 2012, Gender Equality and Development, s.399.

Tablo 4'ten anlaşıdığı gibi hizmet setktörü GSYİH'da en büyük paya sahiptir. Yüksek gelirli ülkelerde GSYİH'nın % 70'i özellikle Avrupa ve Doğu Asia bölgelerinde % 62'si hizmet sektöründen oluşmaktadır. Sanayi sektörünün daha yoğun olduğu özellikle Doğu Asia, Orta Doğu ve Güney Afrika bölgelerinde GSYİH'nın % 45 ve % 43'nu sırasıyla oluşmaktadır. Buna ek olarak GSYİH'nın yıllık büyüme oranı açısından, orta gelirli ülkelerde % 6.4 oranıyla en yüksek büyüme görülmüştür. Özellikle Doğu Asia bölgesinde % 9.4 oranında büyüme kaydetmiştir.

1980-1998 döneminde en yüksek büyüme oranı kaydeden ülkeler arasında ihracata dönük sanayileşme politikalarına 1960'ların sonlarında geçen Asya ülkeleri çoğunluktadır.

Tablo 5: 1980-1998 Döneminde Gelişmekte Olan Ülkelerde (İlk 10) İmalat Sanayisi Katma Değer Artışları (Yıllık Ortalama Yüzde Artış)

Ülkeler	İmalat sanayi Katma Değeri		İŞ/GSYİH	
	1980 - 1990	1990 - 1998	1980 - 1990	1990 - 1998
Çin	10.4	14.7	10.1	11.2
Güney Kore	13.0	6.9	9.4	6.1
Malezya	8.9	10.8	5.3	7.4
Endenozya	12.6	8.8	6.1	5.8
Tayland	9.5	7.7	7.6	5.7
Singapur	6.6	6.7	6.7	8.5
Hindistan	7.4	8.0	5.8	6.1
Hongkong	-	-	6.9	4.4
Türkiye	7.9	5.9	5.4	4.7
Şili	3.4	5.7	4.2	7.9

Kaynak: IBRD, World Development Indicators, 2000.

Dünya imalat sanayisinin üretim yapısındaki gelişmeye bakıldığında, gelişmekte olan ülkelerin dünya imalat sanayi üretimi içindeki payının, özellikle Uzakdoğu Asya ülkelerindeki sağlanan yüksek büyüme sayesinde arttığı görülmektedir. Ayrıca Ortadoğu ve kuzey Afrika'da da 1980 yılından üretimine katkısı artmıştır. Eski Doğu Bloku ülkelerinin serbest piyasaya geçiş döneminde üretimlerinde keskin bir düşüş yaşanmıştır. Petrol fiyatlarındaki değişmeler, uluslararası iletişim, ulaşım ile işlem maliyetlerindeki azalmalar sonucu, bazı sanayiler hammadde kaynağına ya da tüketici potansiyelinin bulunduğu bölgelere yönelmiştir. Ortadoğu ülkelerinde petrol ürünleri sektöründe yeni tesisler kurulmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerin dünya ticaretindeki payı da küresel gelişmelerle birlikte artmaktadır. 1970'li yıllarda dünya imalat sanayi ihracatında gelişmekte olan ülkelerin % 5 olan payı, 1997 yılında % 26'ya yükselmiştir. Sanayileşmiş ülkelerin imalat sanayi ihracatı içindeki payı ise 1980 yılında %82'den 1997 yılında % 71'e düşmüştür[114].

[114] World Trade Organization, International Trade Statistics, 2000.

Tablo 6: Bazı Gelişmekte Olan Ülkelerde GSYİH'nın Ortalam Yıllık Büyüme Oranı ve 2009 yılı için Sanayi Sektörünün GSYİH'daki Payı

Ülkeler	**GSYİH Ortalama Yıllık Büyüme (%) 2000- 2010**	**GSYİH'nın Yüzdesi Olarak Sanayi Sektörü 2009**
Çin	10.8	46
Kora Cum	4.1	36
Malezya	5	44
Endenozya	5.3	48
Tayland	4.5	43
Singapur	6.6	26
Hindistan	8	27
Hongkong	4.6	7
Türkiye	4.7	26
Şili	4	43

Kaynak: The World Bank, World Development Report 2012, Gender Equality and Development, s.398.

Tablo 6'da seçmiş olduğumuz gelişmekte olan ülkelerde sanayi sektörünün GSYİH'daki payı oldukça artmıştır. Bu ülkeler içinde Endenozya % 48 oranında zirve yapmıştır. İkinci mertebede % 46 oranıyla Çin gelmektedir. Sanayi payının en düşük olduğu ülke ise Hongkong'dır. Bunun nedeni ise, Hongkong özellikle hizmet sektörüne (hizmet sektörü GSYİH'nın % 93'nü oluşmaktadır) yoğunlaşmasıdır.

Gelişmekte olan ülkeler ekonomik yapı içinde işadamlarının yatırım ve üretim yapabilmeleri için gerekli taleplerini karşılayacak özelliklere sahip bir piyasa ortamını oluşturabilme yolunda, gelişmiş ülkelere göre daha zor engellerle karşı karşıyadırlar. Bu engeller:

1. Yüksek enflasyonlu bir ekonomik ortam.
2. Gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarının yapısı, kurumsallaşması aşamasında karşılaşılan sorunlar, bu piyasalarda yeniliklerin getirilmesindeki güçlükler, vergilendirme sorunları vb.
3. Devletin etkin ve verimli işleyememesi, karar alma süreçlerindeki aksaklıklar, özelleştirmedeki gecikmeler vb. engeller olarak sayılabilir.

Bu engeller aşılmadığı takdirde gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarından beklentileri temel fonksiyonun, (fonlaştırma ve bunları yatırıma,

üretime yöneltme fonksiyonunun) uzun dönemli ifa edilmesi mümkün olmamaktadır. Uluslararası sermaye akımından beklenen yararlar gerçekleştirilmemektedir.

Yabancı sermaye açısından, gelişmekte olan ülkeleri uygun görmediği ve kredi riski açısından yüksek bulduğu an, bu ülke sınırlarından uzaklaşabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarını ülke ve kredi riski açısından değerlendiren çalışmalar genel olarak gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarının bu konuda yabancı sermayeye yeterince güven vermediği sonucuna ulaşmışlardır[115].

Gelişmekte olan ülkelerde finans piyasalarının bugün için gelişme dereceleri farklıdır. Ayrıca bu ülkelerdeki yabancı direkt yatırımların miktarları da farklılık gösterir. Ancak Malezya krizi, ve Asya krizi gibi olaylar gelişmekte olan ülkelere, ekonomik kalkınma sadece yabancı sermayeye güvenmemek gerektiğini, finansal yapılarını sadece bu doğrultuda düzenlememelerini öğretmiştir[116].

Gelişmekte olan ülkeler ödemeler dengesi açısından ise, bu ülkeler ara mallarını yurt dışından karşılamak, döviz yetersizliklerini giderebilmek ve benzeri amaçlarla, ithalatı özendirmek için düşük döviz kuru ve reel faiz uygulamasına gitmektedirler. Yüksek reel faizler, sermaye girişlerini hızlandırmaktadır. Bir süre sonra ithalat, ihracatı aşmakta, ödemeler dengesi içinde dış ticaret dengesi giderek açık vermektedir.

Ülke, yeterli döviz rezervlerine sahipse ödemeler dengesi sorunları yaşamamaktadır. Ancak böyle bir yapıda, döviz bir süre sonra, ihracat gelirleri ile değil, sermaye girişleri ile sağlanmaya başlanır. Sermaye girişleri, cari işlemler açığını kapatır, döviz rezervlerinde artış da olabilir.

Faiz oranları açısından ise, uygulamada genel olarak gelişmekte olan ülkelerde, sermaye akımının başladığı ilk zamanlarda faiz oranları yukarı hareket etmektedir. İleriki dönemlerde, artış değişik ülkelerde değişik boyutlarda tersine dönebilmektedir ya da sabit kalabilmektedir. Faiz oranlarının önce düştüğü, sonra

[115] Richard Cumberland, "Latin Amerika'dan Doğu Avrupa'ya Ülke ve Kredi Riski Açısından Gelişmekte Olan Piyasalar", **Finans Dünyası**, Ocak 1998, s. 96.
[116] Caner BAKIR, "Güney Doğu Asya Krizinin Düşündürdükleri, Dünyadaki Finansal liberalizasyon Trendi Geri Mi Çeviriliyor?", Uzaman Gözüyle Bankacılık, **Banka Uzmanlar Derneği Yayını**, Yıl: 5, Sayı: 20, 1991, s. 6.

yükseldiği ülkeler de vardır. Kredi piyasasında fiyatlar sıkı olarak kontrol edebilen gelişmekte olan ülkeler, faiz oranlarını sabit tutabilmişler[117].

Enflasyon açısından ise, sermaye girişlerinin olduğu gelişmekte olan ülkelerde, enflasyonun kontrol edilmesi iki yoldan mümkündür. Sermaye girişinin para arzındaki genişlemeye etkisinin sınırlandırılması ve sermaye girişinin döviz kurlarındaki etkisinin sınırlandırılması. İki yol, serbest döviz kurun uygulamasından sapılması veya ulusal paranın değeri ile ilgilidir.

Birçok gelişmekte olan ülke, finansal piyasalarını değiştirebilmede bankalara muhtaç oldukları için veya uzun süre tahville borçlanmanın olumsuz etkileri güçlü olduğu için sterilizasyon politikalarını yumuşatmak zorunda kalırlar. Aksi takdirde tahvil ihraçları, kamu kesimi iç borçlarını arttırır. Bu, faiz oranlarını yukarı çeker. İlave sermaye girişi olabilir. Ödemeler dengesi açıkları ve kamu kesimi açıkları büyür. Dengeleri korumak için, yurtdışı fonlara muhtaç hale gelinir. Yüksek faiz oranları, yartırımları ve büyüme hızını engeller.

Gelişmekte olan ülkelerde sterilizasyon politikaları izlenmemesi ve sıkı para ve kredi politikasından uzaklaşması durumunda ise, sermaye akımları parasal genişlemeye neden olur.

Parasal genişleme, bir taraftan doğrudan enflasyonist baskılara yol açar, diğer taraftan piyasadaki likidite, finansal aktiflere talebi arttırır. Hisse senedi fiyatlarının yükselmesine yol açılır. Kısa vadeli yabancı potföy yatırımları hızlanır. Hızlanan döviz girişi, kurlar üzerine baskı yapar. Ulusal para reel olarak değer kazanır, mali piyasalar bıçak sırtı dengesine gelir. Cari işlemler dengesi olumsuz etkilenir, ödemeler dengesi, kısa vadeli sermaye girişi ile finanse edilmeye başlanır. Böyle bir ortamda, finansal piyasalarda en ufak bir güven bunalımı, dengeleri alt üst edecek krizlere dönüşebilir[118].

1980 sonrasında, pek çok gelişmekte olan ülke, enflasyonu kontrol altına almak, faiz oranlarını düşürmek, tasarrufları özendirmek, mali sisteme yönelmesini sağlamak, tasarrufları yatırımlara kanalize etmek, böylece ülke içi üretimi ihracata yönelik olarak arttırmak için, mali sistemlerine çabasına girmiştir. Bu, uluslararası

[117] Ekrem Keskin, "Uluslararası Sermaye Hareketler, Nedenleri, Makroekonomik Etkileri ve Politikalar: Asya Ülkeleri Deneyimi ve Türkiye", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 18, 1996, s.18.
[118] İlker Parasız, **Kriz Ekonomisi**, Ezgin Kitapevi Yayınları, Bursa, 1995, s.161.

sermayeyi çekerek yapılmaya çalışmış, finansal piyasaların gelişmesi için altyapılar oluşturulmasına gayret edilmiştir.

1.3.1.2. Teknolojik Özellikler

Gelişmekte olan ülkelerde teknolojik gelişmeye ilişkin tartışmalarda 1960'lı yıllardan 1980'lerin başlarına kadar ağırlıkla "Uygum Teknoloji" kavramı üzerinde durulduğu görülmüştür. Bu dönemde gelişmekte olan ülkelerde genel olarak teknoloji politikasının, gelişmiş ülkelerdeki mevcut teknolojiler arasında seçim yapma yani teknoloji transferi sorunsal olarak algılandığı anlaşılmaktadır. Teknoloji seçiminde faktör yapısına vurgun yapan "Uygun Teknoloji" anlayışına göre, bir ekonomide emek ve sermayenin bolluğu ya da kıtlığı açısından teknoloji seçimi yapılmalıdır. 1970'lerin sonlarından itibaren, uygun teknoloji transferinden öte, teknoloji ithal eden bazı ülkelerin neden daha başarılı olduğu sorusu ön plana çıkmıştır. Bu suratla ortaya çıkan gelişmekte olan ülkelerin teknoloji seçimi, edinimi, özümsenmesi,uyarlanması ve artırımsal (küçük ve devrimci olmayan) yenilikler yapmada başarılı olması için belirli derecede teknoloji yeteneğine sahip olması gerektiği argümanı önemlidir[119].

Buna göre gelişmekte olan ülkelerde teknolojik özellikleri şöyledir;

- Tarımda dönüm başına üretimin düşük olması,
- Teknik üretim ve teknik kadronun yetersiz olması,
- Haberleşme, ulaşım ve üretim araçlarının yetersiz olması,
- Mevcut teknolojinin ilkel olması olarak sıralanabilir.

Yukarıda sayılan özelliklerin genel özellikler olduğu, ülkeden ülkeye ve kalkınma aşamalarına göre az çok farklılıklar göstereceği gözden uzak tutulmamalıdır.

1.3.1.3. Demografik Özellikler

- Doğum, ölüm oranları ve özellikle bebek ölümleri yüksektir.

[119] Ha-Joon Chang ve Ali Cheema, "Political and Institutional Aspects of Technology Policy Design Implementation in Developing Countries", UNU/ INTECH International Eorkshop the Political economy of Technology in Developing Countries, 8-9 October 1999, s. 3.

- Tarım ülkesi olmalarına rağmen pek çok ülkede yetersiz beslenme yaygındır. Sağlık ve koruma önlemleri gelişmemiştir.
- Kırsal nüfus aşırı kalabalıktır. Genç nüfus oranı yüksektir. Toplam nüfuz içinde aktif nüfuz oranı, aktif nüfus içinde kalifiye insan gücü seviyesi düşüktür.

1.3.1.4. Kültürel ve Siyasal Özellikler

- Eğitim seviyesi düşüktür, okuma yazma bilmeyenler nüfus içinde önemli bir yer tutmaktadır.
- Çocuk yaşta işçi çalıştırma yaygındır. Sosyal güvenlik sistemleri işçi sağlığı ve örgütlenme bilinci gelişmemiştir.
- Orta sınıf yok denecek kadar azdır. Kadınlar toplumda ve aktif nüfus içinde ikinci planda kalmaktadır.
- Toplum davranışlarında gelenekler hakim olmaktadır.

1.3.2. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Yapısı

Toplumsal yapı, dinamik bir özellik gösterir, dünyadaki tüm toplumlar bir değişim süreci içinde olagelmişlerdir. Bu değişim, toplumu oluşturan bütün kurumların zaman içinde değişmesini ve gelişmesini anlatır. Dolaysıyla toplumların ekonomik, sosyal ve politik yapılarındaki değişikliklere bağlı olarak vergi yapısı da zaman içinde değişime uğrar. Böyle bir sistem gelecekte de yaklaşık olarak ve çok yavaş bir mükemmelliğe erişebilecektir.

Her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan kendine özgü bir vergi sistemi oluşturulmuştur. Tercih hakkı söz konusu olmaksızın uluslararası hukuktan kaynaklanan bazı usullerin sistem içerisine dahil edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle taşıdıkları bazı ulusal özelliklere rağmen, çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında önemli benzerlikler ve ortak noktalar bulunmaktadır. Bunun nedeni de uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların giderek artmasıdır.

Vergi yapısı kavramı ile literatürde vergilerin dolaylı ve dolaysız olma kriterleri anlatılmak istenir. Dolaylı vergiler, yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan ne zaman ve ne kadar tahsilinin olacağı kestirilemeyen vergilerdir. Mesela KDV, ÖTV, Gümrük Vergileri, BSMV gibi vergileri örnek verebiliriz. Dolaysız vergiler

ise, yansıtılması kolay olmayan, mükellefi ve tahsil zamanı belli, vergi kaçırma olasılığı mümkün olan vergilerdir. Bu vergiler içinde gelir ve kurumlar vergileri, emlak vergileri, motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır[120].

Vergilendirmenin pozitif teorisine göre, gelişmekte olan ülkelerin sahip olduğu bazı özellikler farklı analiz araçları ve modellemeleri gerekmektedir. Vergi analizlerinde dikkate alınması gereken bazı özellikleri Newbery tarafından şöyle sıralanmaktadır[121];

- Dualism (Ekonomik ve Sosyal açıdan ikili yapı),
- Birincil sektörün önemi,
- İşgücü piyasasında katmanlaşma,
- Gelir dağılımı eşitsizliği,
- Firmaların dağılım hacmi,
- Eksik rekabet, Döviz kıtlığı,
- Planlama, Genel sermaye birikimi (Teşekkülü),
- Nüfus Artışı, Demografik Yapı ve Eğitim Düzeyleri.

Küreselleşme sürecinde gelişmekte olan ülkelerde uygulanan kamu harcamaları ve kamu gelirleri politikasını ve yapısını etkileyen başka yapısal özellikler de bulunmaktadır. En temel özelliklerinden birisi olan yurtiçi tasarruf yetersizliği dış kaynaklara olan ihtiyacı arttırmaktadır. Bir taraftan yetersiz yatırım ve tasarruf düzeyi yabancı sermaye ihtiyacını arttırırken, diğer taraftan bütçe açıkları ve borçlanma vergi gelirlerinin zaman içerisinde arttırılmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu ikilem gelişmekte olan ülkelerin uluslararası ekonomik gelişmeler karşısındaki kırılganlıklarını arttırırken, iktisat politikaları küresel ekonomideki gelişmelerin baskısı altında kalmaktadır. Dolaysıyla kamu harcamaların ve gelirlerine ilişkin düzenlemeler gelişmiş ülkelere göre Küreselleşemeden daha büyük oranda etkilenmekte bağımsız politikalar uygulama imkanları sınırlı kalmaktadır. Küreselleşmenin gelişmekte olan ülkeler ekonomilerinde yarattığı genel eğilim kamu kesimi faaliyetlerinin sınırlandırılması yönünde olmakla birlikte, bazı ülke örneklerinde görüldüğü gibi, özellikle ihracat sektörlerini teşvik etmek üzere kamusal mal ve hizmet üretimi ve vergi teşvikleri kaçınılmaz olmaktadır. Harcamalar yatırım

[120] Hakkı M. Ay ve Esra Talaşlı, "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", T. C. Maliye Bakanlığı, **Maliye Dergisi**, Sayı:154, Ocak-Haziran, 2008, s.137.
[121] David Newbery ve Nicholas Stern, "The Theory of Taxation for Developing Countries", İçinde, Taxation and Development, **A world Bank Research publication**, 1987, s.167.

ortamının iyileştirilmesini sağlayacak altyapı ve işgücünün niteliğini arttırıcı harcamalara yönelmekte, sosyal refah harcamaları ise sınırlı kalmaktadır.

Diğer bir yapısal özellik, uluslararası rekabet koşulları içinde doğrudan yabancı sermaye açısından bir avantaj sağladığı kabul edilen düşük ücret politikasıdır. Bu genel eğilimlere rağmen gelişmekte olan ülkelerde küreselleşme ve refah politikaları arasındaki ilişkiler ve politika tasarımları farklılık göstermektedir. Bunun temel nedeni ülkelerin siyasal ve kurumsal yapılarının farklılığıdır. Sendikal örgütlenme düzeyi ve siyasal süreçte sol partilerin etkisi gibi unsurlar ücret düzeyinin katılaşmasına neden olmaktadır. Şili ve Meksika gibi gelişmekte olan Latin Amerika Ülkelerindeki deneyimler buna örnek olarak verilebilir. Uluslararası sermayedeki hareketlilik gelişmekte olan ülkelerde sermaye üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi yönünde baskı yaratırken, uygulanan istikrar programları ücretler üzerindeki vergi yükünün arttırılması yönünde baskı oluşturur. Ancak sendikal örgütlenme ve sol partilerin başa gelmesi vergi politikaları üzerinde baskı yaratmaktadır. Özetle gelişmekte olan ülkelerin küresel ekonomik sistemle eklemlenme sürecinde ulusal politikalarında özerk davranma koşulları sınırlanmakta, ancak bu sınırlılık düzeyi ülkenin özgün koşullarına göre farklılaşmaktadır. Ancak gelişmiş ülkeler ile karşılaştırıldığında gelişmekte olan ülkelerin politikalarındaki benzerlik daha fazladır. Uluslararası rekabet ve uluslararası kredibilite kaygısı uygulanan sıkı maliye ve para politikaları benzer şekilde uygulanmaktadır. Uluslararası vergi rekabetinin düşük düzeylerde bir yakınsamaya gideceği tezi gelişmekte olan ülkelerde bir ölçüde doğrulanmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyüklüğü ve ağırlıklı olarak tarıma dayalı üretim yapısı vergi tabanını sınırlandırmaktadır. Kayıtlı sektörlerin ağır vergilerle karşı karşıya kalması ise ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına çıkmasına yol açmaktadır. Ayrıca vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlar vergilemede etkinsizlik meydana getirmektedir. Küreselleşme sürecinin etkileriyle, vergi tabanlarındaki ve vergi yapılarındaki olumsuzluklar birlikte ele alındığında bu süreçte gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinde bir azalma ortaya çıkmaktadır. Küreselleşme gelişmekte olan ülkelerin vergi yapılarında vergi bileşimlerini

değiştirerek vergi yükü kaymalarına yol açmakta, vergilemeye ilişkin yapısal sorunlar vergi gelirleri miktarında azalmaya yol açmaktadır[122].

Gelişmekte olan ülkelerin vergi yapılarına bakıldığında, ağırlıklı olarak vergi gelirlerinin dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı gelişmekte olan ülkelerde yaklaşık % 40 düzeyindedir. Vergi gelirlerinin % 25'i (Kişisel ve kurumsal) gelir vergilerinden oluşmaktadır. Dış ticaret vergilerin oranı % 20 düzeyindedir ve toplam vergi gelirlerinin yaklaşık olarak altıda biri sosyal güvenlik primleri ve ücret vergilerinden oluşmaktadır. Toplamda bakıldığında dolaylı vergilerin payı 1990'ların başında %30 iken dönem sonunda % 70'lere ulaşmıştır. Ancak bazı Afrika (sub -saharan) ülkeleri bu gelişmenin dışında kalmaktadır.

Gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan karşılaştırmalarda Latin Amerika ülkelerinin Doğu Asya ülkelerine göre daha hızlı bir dışa açılma süreci yaşadıkları görülmektedir. Latin Amerika ülkelerinde dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranı Şili ve Meksika haricindeki diğer ülkelerde yükselmiştir. Gelişmekte olan ülkelerdeki genel eğilim sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi yönündedir. Latin Amerika için kurumlar vergisi oranları, ortalama olarak 1986 yılında % 43 düzeyinde iken 2000 yılında % 25-27 düzeyine kadar gerilemiştir. Latin Amerika örneğinde kurumlar vergisi oranlarının düşmesi yönünde bir yakınsama eğiliminde olduğu söylenebilir. Uluslararası sermaye hareketlerinin gelir vergisi üzerindeki etkisine bakıldığında, Latin Amerika ülkelerinde kişisel gelir vergilerindeki ortalama oranlar 1986 yılında % 49.6 iken, 2000'li yıllarda % 27.8 düzeyine düşmüştür[123].

Latin Amerika'da arz yanlı yaklaşımın etkisiyle vergi oranları düşürülerek öncelikli olarak etkinlik dikkate alınmaktadır. Aslında uluslararası sermaye akışkanlığına bağlı olarak gelişmekte olan ülkelerin çoğunda vergi politikaları konusunda benzer eğilimlerin yaşandığı söylenebilir. Sonuç olarak küreselleşmenin etkinlik hipotezine dayalı varsayımların genel olarak gelişmekte olan ülkelerdeki vergi politikalarını etkilemektedir.

---

[122] Abuzer Pınar ve Yasemin Özuğurlu, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapılarındaki Dönüşüm: Türkiye Küresel Yapının Neresinde?", içinde "**23. Türkiye Maliye Sempozyumu**: Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi", 7-11 Mayıs, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, 2008, s. 56.

[123] Pınar ve Özuğurlu, s. 56.

1.3.3. Gelişmekte Olan Ülkelerin Özelliklerinin Vergi Yapısına Etkisi

Bir ülkede vergi potansiyelini belirleyen etkenler; fert başına milli gelir, gelir bölüşümündeki eşitsizlik derecesi, çeşitli iktisadi faaliyetlerin milli gelir içindeki payı, vergi idaresinin etkinliği olarak sıralanabilir[124].

Gelişmekte olan ülkelerde vergi yapısı ve bu ülkelerin belirgin özellikleri ile paralellikler göstermektedir. Vergi yapısını saptayabilmek için gelişmekte olan ülkelerin özelliklerine ve vergi yapısı ile ilişkilerine göz atılması gerekmektedir.

1.3.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kişi Başına Milli Gelirlerin Düşük Olması

Gelişmekte olan ülkelerde amaç iktisadi gelişmedir. Bu bir anlamda kişi başına milli gelirin arttırılması demektir. Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına gelir oldukça düşük olup, vergi gelirleri de sınırlıdır, sermaye birikim oranı ve tasarruf oranının düşük seviyede kalması kişi başına gelir artışını engellemektedir. Burada sadece tasarruf ve sermaye birikimi oranının kişi başına milli gelir artışını sınırladığını düşünmek, iktisadi gelişme hızının, Harrod -Domar modelinde olduğu gibi, sermaye / hasıla oranına bağlı olduğunu varsaymak anlamına gelmektedir. Oysa gelişmekte olan ülkelerin kendilerine has diğer özelliklerinin bileşimi de gelişmişlik seviyesini belirlemede etkili olmaktadır. Diğer bir anlamda, azgelişmişliği meydana getiren birçok özellik, aynı zamanda kişi başına milli gelirin yetersiz kalmasına neden olmaktadır.

Gelişmekte olan birçok ülke, kişi başına milli gelir asgari hayat standardına yakın seyretmektedir. Buna bağlı olarak vergi gelirleri de yetersiz kalmaktadır. Hatta bazı ülkelerde, gelir seviyesinin asgari ihtiyaçlar seviyesinde olduğu söylenebilir. Vergi adaletinin sağlanması için asgari geçim standardının üzerindeki gelirin vergilenme gereği dikkate alınınca, bu ülkelerin vergileme yönünde sınırlamalarla karşı karşıya kaldıkları dikkat çekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi mükellefleri aktif nüfus içinde sınırlı sayıdadır. Vergi mükelleflerinin ülke içinde dengeli olarak dağılmaması, tarım sektörünün gayri safi milli hasıla payının yüksek, tarım sektöründe çalışan kişilerin sayılarının fazla olması ve genelde küçük çiftçilerin yoğunlukta olması vergilerin

[124] Ömer Faruk Batırel, "İktisadi Gelişme ve Kamu Maliyesi İlişkisi Üzerine", **İİTİA Dergisi**, 1976, s. 41.

hasılatını etkilemektedir. Kalkınmanın ileri aşamalarında, transferler yolu ile kamusal hizmetlere talebi meydana getiren ve faydalanan kişilerin, vergi mükellefi olmamaları (free -riders), vergi yapısının ülke şartlarına uyumlu hale gelmediğinin bir göstergesi sayılabilir.

Tablo 7: Yıllar İtibariyle Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Kişi Başına Milli Gelir (Amerikan Doları)

Sıra no	Ülkeler	1980	2005	Artış	Artış (%)
1	İrlanda	6.139	38.504	32.365	527.203
2	Kıbrıs	5.101	22.034	16.933	331.9
3	Mısır	1.126	4.336	3.21	285.079
4	Pakistan	0.626	2.370	1.744	278.294
5	Türkiye	2.241	8.407	6.166	275
6	Norveç	11.08	41.419	30.339	273.817
7	Tunus	2.251	8.371	6.12	271.879
8	İspanya	7.373	27.169	19.796	264.493
9	Portekiz	5.604	20.410	14.806	264.157
10	İngiltere	9.192	33.238	24.046	261.970
11	Finlandiya	9.350	32.152	22.802	243.871
12	Avusturya	10.184	33.699	23.51	230.739
13	Danimarka	10.683	33.972	23.289	218
14	Almanya	9.295	29.461	20.166	216.955
15	Belçika	10.139	32.118	21.979	216.776
16	Kanada	10.617	33.375	22.758	214.354
17	İsrail	8.254	25.864	17.61	213.351
18	Fransa	9.699	30.385	20.686	213.279
19	Hollanda	10.449	32.684	22.235	212.795
20	İtalya	9.283	28.529	19.246	207.325
21	Yunanistan	7.726	23.38	15.654	202.614
22	Yeni Zelanda	8.337	24.996	16.659	199.820
23	Suriye	1.568	3.807	2.239	142.793
24	Cezayir	3.00	7.062	4.062	135.4
25	Ürdün	2.459	5.530	3.071	124.888

Kaynak: http://www.nationmaster.com/graph/eco_gdp_per_cap_ppp_cur_int-per-capita-ppp-current-international. (11.05.2010).

Gelişmekte olan ülkelerde nüfus artışı hızının yüksekliği de kişi başına milli gelir artışının istenen seviyeye ulaşmasını engellemektedir. 1980-2005 yıllarına ait verilerin yer aldığı Tablo 7'de ele alınan araştırmada; OECD ülkeleri ve Türkiye ile

benzer özellikler gösteren 25 ülkenin kişi başına milli gelir artışları incelenmiştir. 1980'li yıllardan günümüze kişi başına milli gelir artışlarında artışlarında, 1980-2005 yılları verilerine göre, Türkiye kişi başına milli gelir artışlarında 5. sıradadır. Türkiye dönem içinde benzer özellikler gösteren, Pakistan'ın ve Kıbrıs'ın üst sıralarda yer alması da nüfus artışının olumsuz bir sonucu olarak kabul edilebilir. Türkiye 1980 yılında kişi başına milli gelir büyüklüğü sıralamasında 22. Sıradayken, 2005 yılında ancak, 19. Sıraya çıkmıştır. İlgili dönemde Türkiye'de nüfus artış hızının ortalama % 2.8 ile OECD ülkeleri içinde en yüksek oranda gerçekleşmesinin olumsuz bir sonucu olarak görülebilir. Karşılaştırmada, ülkelerin yatırıma ayırdıkları fonların ve verimliliklerinin farklı olması gibi diğer faktörlerin de etkisi olduğu gözden uzak tutulmamalıdır.

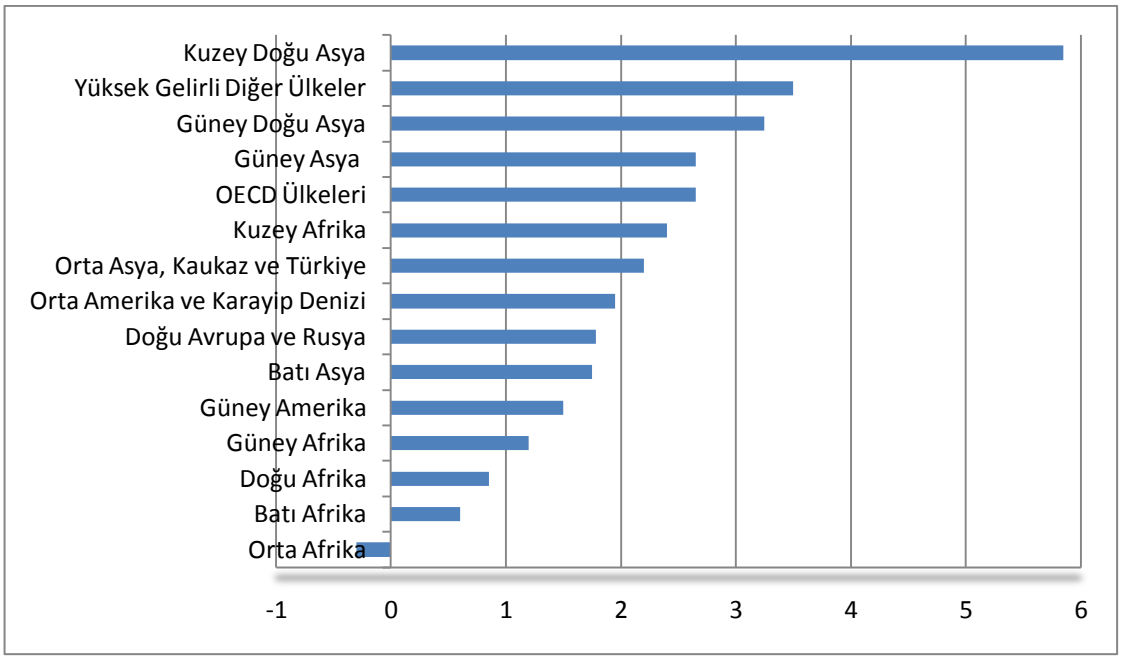
Gelişmekte olan ülkelerde nüfus baskısının meydana getirdiği yoksulluğu, vergi gelirleri artışı ile karşılamak güçleşince kalkınma, kamu açıkları, borçlanma hatta enflasyon ile finanse edilmeye başlanmaktadır. Bütün bu gelişmeler sonucunda, gelir seviyesinin düşük olması, nüfus artış hızı paralelinde mükellefiyetlerin yaygınlaştırılmaması ve dengeli dağılmaması vergi yükünün de yeterli seviyeye ulaşmasını engellemektedir.

Uzun yıllardır uluslararası ticaret anlaşmaları ile bölgesel ticaret anlaşmaları tartışılmaktadır. Bu tartışmalar sonucu da çok az iyi sonuçlar elde edilmiştir, bölgesel ya da ikili anlaşmalar uluslararası ticaret anlaşmaları engellememesi söz konusu olduğu zaman bu uluslararası anlaşmalara yardımcı olduğu bir konumdadır. Ayrıca ikili anlaşmaların mal ve hizmetlerin daha hızlı intikal etmesini sağlaması beklenmektedir, aksi takdirde her hangi bir önemi olmamaktadır.

Burada önemli olan gelişmekte olan ülkelerin bölgesel piyasalara ulaşabilme imkanını artırmak, aynı zamanda uluslararası piyasalara ulaşılmasını sağlamasıdır. Burada bu ülkelerin oldukları coğrafiye önemli bir konuma sahiptir, özellikle bu ülkelerin neye ihtiyaçları olduklarını belirler. Bazı gelişmekte olan ülkelerin avantajlı coğrafyada olmaması bu ülkelerin geri kalması demek değildir, özellikle bir takım düzgün ve sağlam politikalar sağlamakla bu engelleri yenebilirler[125].

[125] The World Bank, **World Development Report 2009**, s.30.

Şekil 2: 1960-2006 Yılları Arasında Kişi Başına Ortalama GSYİH (%)



Kaynak: The World Bank, World Development Report, 2009, s.30.

Şekil 2'de görüldüğü gibi; kişi başına düşen milli gelirin ortalama artışları bazı bölgelerin çok başarılı olduğu görülmektedir. Çünkü bazı bölgeler (Türkiye dahil), Ortay Asya, Kuzey Afrika, OECD ülkeleri ve Güney Asya gibi ülkelerin oldukları coğrafya müsaittir, aynı zamanda çevrelerdeki ülkelerde refah seviyesi yüksektir ve uluslararası piyasalara ulaşması, daha kolaydır. Bununla birlikte Doğu Asya ülkeleri de güçlü üretim ilişkileri ve her türlü engellerin kaldırılmasıyla kişi başına milli gelir ortalama artışında önemli başarılar kaydetmektedir.

Dünya bankasının ülkeler için yaptığı sınıflamaya göre, düşük gelir gurubundaki ülkelerden, Çin, Hindistan, Pakistan, Nijerya, Bangladeş gibi nüfusu fazla olanlarda, kişi başına milli gelirin düşüklüğü dikkat çekmektedir. 1995 yılı verilerine göre 5.673 milyon kişi olan dünya nüfusunun %56'sı ortalama kişi başına milli gelir 430 Dolardır. Türkiye'nin de içinde bulunduğu alt-orta gelir grubu, dünya nüfusunun % 20'sini oluşturmakta, 1.152 milyon kişinin ortalama kişi başına milli geliri 1.670 Dolar olarak gerçekleşmektedir. Türkiye 2.780 Dolar ile alt-orta gelir gurubunun üst sıralarında yer almaktadır. Üst-orta gelir gurubundaki 438 milyon kişi ise, dünya nüfusunun % 7'sini meydana getirmekte, grubun kişi başına milli geliri 4.260 Dolar olmaktadır. Üst gelir grubu, 902 milyon ile dünya nüfusunun % 16'sını meydana getirmekte, grubun kişi başına milli geliri 24.930 Dolar olarak gerçekleşmedir. Orta ve üste gelir grubu arasındaki fark oldukça yüksektir. Üst ve

orta gelir grupları arasındaki farkın global paylaşımda dengesizliği ortaya koyduğu söylenebilir. Mevcut durum, son dönemde yaygınlaşan globalleşme ve küreselleşme kavramları ve politikalarının, gelişen teknoloji ve iletişimden yararlanabilen, dünya nüfusunun % 432'üne daha çok hitap ettiği ya da edebileceğini göstermektedir.

Gelişmekte olan ülkeler için; ana kütleyi ifade eden gelir gruplarının özellikle düşük ve alt orta gelir grubunda yoğunlaştığı ve kişi başına milli gelir rakamları, gelişmekte olan ülkelerin genel özelliğini olan kişi başına milli gelirin düşüklüğünü doğrulamaktadır[126].

1.3.3.2. Vergilendirilecek Kaynakların Kısıtlı Olması

Düşük gelir grubuna ait ülkelerde kayıtlı ekonomi yapısı oldukça dardır. Bu ülkelerde kayıtlı üretim, istihdamın göreceli olarak düşük olması vergi gelirlerini azaltıcı bir durumdur. Gelir kişiye ve şirket kazançlarına bağlı olan vergiler oldukça sınırlıdır[127]. Ülkelerin gelir seviyesi düştükçe ticaretten edinilen vergilerin önemi artarken, gelirden sağlanan önemsiz hale gelmektedir[128]. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için sanayileşme, temel bir politikadır. O nedenle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergiler daha çok dolaylı vergiler olarak satışlar üzerinden alınmaktadır. Kişiler üzerinden alınan gelir vergisi daha az popülerdir. Mintz'e göre dolaylı vergilerin tercih edilmesinin nedenleri: tahsilinin kolay olması ve tüketimden tahsil edilmesiyle enflasyonu azaltabilmesi nedeniyle iyi bir tasarruf kaynağı yaratmasıdır. Böylece gelişmekte olan ülkeler için ekonomik gelişmenin amacıyla uyumludur[129].

Kaynak yetersizliği, gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen karşılaşılan sorunlarda önemli yer almaktadır. Bunun sonucu da vergilemeye tabi olacak gelirin oluşmasını kısıtlamaktadır. Ülkelerin zenginlik derecesi ile vergileme kapasitesi arasında yakın ilişki mevcuttur. Bugüne kadar ülkelerin zenginliğini karşılaştırmada en güvenilir ölçülerden biri olarak kişi başına milli gelir kavramı kabul edilmekteydi.

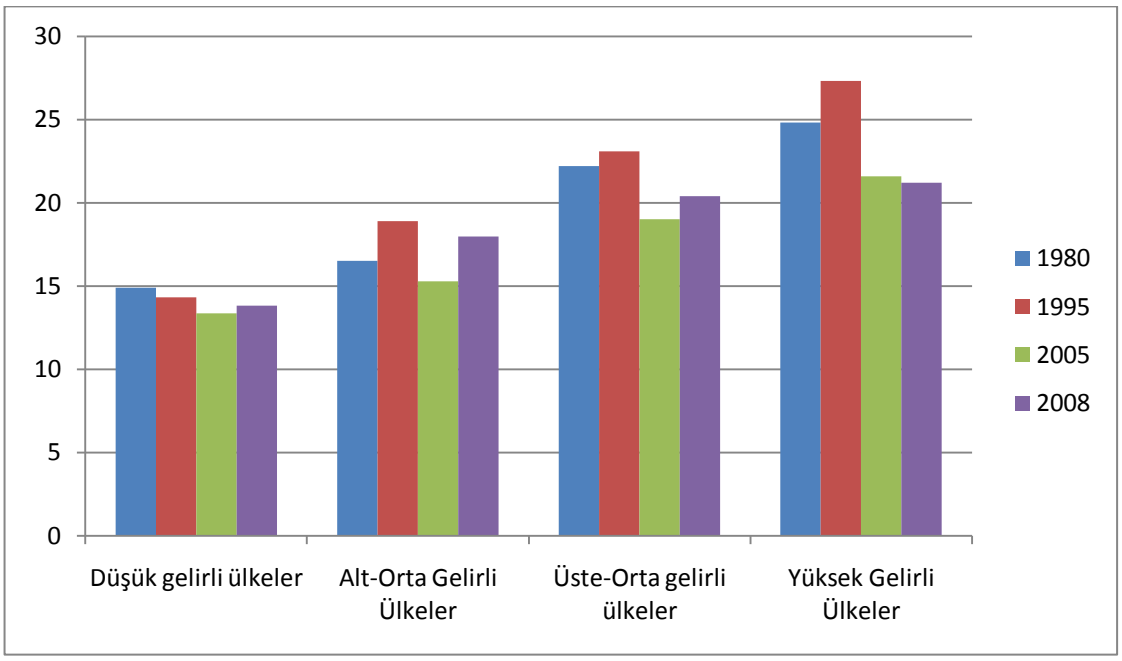
---

[126] The World Bank, "The State in Changing World", **World Development Report**, Washington, 1997, s. 215.
[127] Vito Tanzi, **Quantitive Characteristics of the Tax System of Developing Countries**, in D. Newbery and N. Stern (eds), The Theory of Taxation for Developing Conutries, Oxford, Oxford University Pres, 1987, s. 87.
[128] David Greenaway ve Christopher Robert Milner, "Fiscal Dependence On Trade Taxes And Trade Policy Reform", **Journal Of Development Studies**, Vol:27 No:2, 1991, ss. 95-132.
[129] Jack Mintz, "Growth And Taxes: Some İmplications For Developing Economies", (Der) J. Martinez-Vazquez and J. Alm, İçinde: Public Finance İn Developing And Transitional Countries: Essays İn Honour Of Richard Bird, 2003, s. 226.

Dünya bankası son yıllarda bu kavrama yeni bir boyut kazandırmıştır. Bu yenilik "kişi başına varlık" kavramıdır. Dünya bankası, kişi başına varlığı hesaplamak için önce ülkenin tüm varlığını hesaplamakta ve nüfusa bölmektedir. Ülkelerin zenginliği hesaplanırken dört temel kriter dikkate alınmaktadır. Bunlar;

- Tabii Varlıklar: ülkelerin toprak varlığı, ormanları, madenler, kıyıları, altın ve gümüş madenleri.
- Ülkenin Üretim Varlığı: makineler, fabrikalar, binalar, yollar, limanlar, havaalanlarıdır.
- İnsan Varlığı: insanların eğitim düzeyi, verimliliği, sağlığı, kafa yapısı, entelektüel birikim seviyesidir.
- Sosyal Varlık: ülkedeki insanların sosyal davranışları, örgütlenme güçleri, ortaya çıkardıkları kurumlar, kurumların etkinliği olarak sayılmaktadır. Bu unsurlar ülke kaynaklarını tam olarak içermekte ise de son madde rakam olarak değerlendirilemez. Türkiye'de beşeri sermayenin önemi artmakta, ekonomide hizmet sektörü önem kazanırken vergi sisteminde ücret gelirleri ağırlıklı bir vergilemeye doğru gidilmektedir.

Şekil 3: Farklı Gelir Gruplarındaki Üklelerde Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)



Kaynak:http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS.(07.06.2010). http://data.worldbank.org/about/country-classifications/country-and-lending-groups. (07.06.2010). Adı geçen sitelerden yayarlanak yazar tarafımızdan hazırlanmıştır.

Şekil 3'te farklı gelişmişlik seviyesinde bulunan ülkelerin vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıla içindeki gelişmesini gösterilmektedir. Bu gelişmeyi seyir etmek için 1980, 1995, 2005 ve 2008 yıllarına ait olan grup ortalamaları hesaplanmıştır. Hesaplamada Dünya Bankasının kullandığı ülkelerin gelir seviyelerine göre sınıflanmıştır. Aynı zamanda hesaplamada kullanılan rakamlar dünya bankasının sitesindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Açık olarak görüldüğü gibi, gelir gruplarının, gelir seviyelerindeki artışla birlikte vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı artmaktadır. Düşük ve orta gelir grubuna ait ülkelerde gelir seviyesi arttıkça, vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı 2008 yılı için sırasıyla % 13.82, % 17.99, ve % 20.41 gibi bir oran seyir etmiştir. Yüksek gelirli ülkeler ise, % 21.22'ye ulaşmıştır. Buna göre gelişmişlik seviyesinin artmasıyla birlikte vergilendirilebilecek kaynakların arttığı ve vergi gelirlerinin yükseldiği söylenebilir.

Gelişmekte olan ülkelerde, gelir artışının ve vergilendirilebilecek kaynaklardaki artışların kısıtlı olması nedeniyle üretimin vergilenmesinde sorunlar yaşanmaktadır. Gelir artışının ekonomik etkenlere bağlı olduğunu kabul edersek, gelir büyümesinin analizinde bir çeşit toplam üretim fonksiyonu kullanılabilir. Bu üretim fonksiyonunda gelir artışı ile üretim araçlarının (emek, sermaye ve doğal kaynaklar) miktarı ve verimliliği arasında bir ilişki kurulmaktadır. Toplam üretim artışı, üretim aracı ve verimliliğine bağlıdır. Üretim fonksiyonu ile bu kaynaklardaki herhangi bir gelişmenin gelir artışına nasıl etkisi olacağı ilişkisi kurulabilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, nüfus baskısının meydana getirdiği yoksulluğu, vergi gelirleri artışı ile karşılamak güçleşince kalkınma; kamu açıkları, borçlanma hatta enflasyon ile finanse edilmeye başlanmaktadır. Bütün bu gelişmeler sonucunda, gelir seviyesinin düşük olması, nüfus artış hızı paralelinde mükellefiyetlerin yaygınlaştırılmaması ve dengeli dağılmaması vergide yeterli seviyeye ulaşmasını engellemektedir. Vergi gayreti fiili vergi gelirlerinin kapasitesine oranlanması ile bulunmaktadır. Bulunan oranlar, ekonomide vergilendirilebilecek kaynakların saptanmasında kullanılmaktadır. Vergi kapasitesinin belirlenmesinde kapasite tahmin sorununun yanı sıra vergi yükü veya fiili vergi rasyosunu, belirleyen faktörler önem taşımamaktadır. Vergi gayretinin düşük veya yüksek gibi derecesini belirlerken fiilen ne kadar vergi alındığının tespit edilmesi gerekmektedir. Fiili vergi rasyosunu belirleyen faktörler; etkin bir vergilemenin gerçekleşmesi, vergiden kaçınma, vergi kaçağının önlenmesi ve vergi idare sisteminin etkinliği ile doğrudan ilgilidir.

1.3.3.3. Kazançların Yeterince Vergilendirilememesi

Gelişmekte olan ülkelerde milli hasılanın önemli bir kısmını tarım kesimi yaratır. Özellikle, kalkınma düzeyi geri olan ekonomilerde nerede ise üretim birkaç stratejik madde ile (örneğin Brezilya'da kahve, ekvator'da muz gibi) sınırlı ve bu ürünler ekonomide sürükleyici konumda olduklarından vergilendirilmeleri de oldukça güçtür. Genellikle, tarımda tek bir vergi potansiyeli olduğu sonucuna varılabilir. Tarım kesiminde çalışan nüfus fazla, aile içi tüketim oldukça yaygın olduğundan kişi başına gelir diğer kesimlere göre daha düşüktür[130]. Bu kesimde yaşayanlar genellikle asgari hayat standardında yaşadıklarından iktisadi kapasiteleri ve vergileme kapasiteleri düşüktür. Sayılan nedenlerle tarım gelirlerinden yeterince vergi alınamaz. Kalkınmanın başlangıç döneminde, vergi sistemini tarımsal yapıya uygun hale getirmek gerekmektedir. Yeterince müteşebbisin bulunmaması, özel sektör iktisadi faaliyet ve yatırımlarının kısıtlı olması vergi sistemlerinde geniş muaflık ve istisnalara yer verilmesine neden olmaktadır. Verginin iktisadi faaliyetleri düzenleme fonksiyonu gereği, ihracat, ithalat ve yatırım teşvik politikalarında vergileri araç olarak kullanmak, vergi tabanını daraltmaktadır. Başlangıçta, devlet ekonomik faaliyetlerin içindedir. Bir süre sonra ülke kaynakları sınırlı olduğundan, insan kaynaklarını, özel sektörüm dinamik yapısını devreye sokmak gerekmektedir. Amaca ulaşmak için, teşvik politikaları ile belli gelir gruplarına kaynak transfer etmek ve bunları yatırımlara ve verimli faaliyetlere yönlendirmek gerekmektedir. Bu noktada esas olan, kanun koyucunun rasyonel davranıp, sosyal faydayı gözetecek düzeyde rant dağıtmasıdır.

1.3.3.4. Vergilerin Yanlılığı* ve Mükellef Sayısının Sınırlı Olması

Gelişmekte olan ülkelerde ekonomide tüm sektörler eşit olarak gelişmemiştir. Tarımsal kesim para ekonomisine girememiştir. Tarımsal kesimin para ekonomisine giren kısmını ise siyasi ve teknik nedenler ile vergilemek oldukça güçtür. Tarımda vergi gelirleri toprakların özellikleri ve diğer üretim dışı koşullardan etkilendiğinden aynı ülkede bölgeler arasında bile farklılıklar göstermektedir. Tarım ağırlıklı ekonomilerde, mükellefiyetler istenen düzeyde arttırılamamakta, tarımsal faaliyetler kalkınmada öncelikli faaliyetler olarak kabul edilebilmektedir. Daha sonraki bölümlerde de gelişme yaşanmış, aşarın kaldırılmasından sonra tarımın yeterince

[130] İlhan Özer, "Tarım Kesiminin Vergilenmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt:24, Nisan 1977, s.78.

***** Belli bir gelir grubu veya sektörün ön plana çıkarılması ve diğer gelirlerin vergilendirme dışı bırakılmasıdır.

vergilendirilemediği görülmüştür. Kalkınma süreci ekonomideki kaynak bileşiminin kısa bir sürede değişmesine neden olmaktadır. Kamunun ekonomik ve siyasal politikaları sonucunda, tekrar değişen gelir dağılımı, sermayenin belli kesimlerde toplanmasına neden olabilir. Bütün bu değişim ekonomik yapıda bir gelir grubunu veya sektörü ön plana çıkarırsa, mükellef sayısı sınırlı kalabilecektir. Böylece verginin adaletli olarak ülke bütününe dağılımı güçleşmektedir. Vergilenecek mükellef sayısı ise az sayıda kalmaktadır[131].

1.3.3.5. Vergilemede Teknik Yetersizliklerin Olması

Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi tam olarak uygulanamaz. Gelir vergisi hasılatı vergi sistemi içinde genelde, % 20-30 arasında pay alabilmektedir. Mali yönetimin zayıflığı, muhasebe sisteminin yeterli işlememesi teknik yetersizlikleri de beraberinde getirir. Buna kişi başına gelirin düşüklüğü, tarım kesiminde büyük nüfusun yaşaması ve bunların asgari yaşam seviyesinde olmaları da eklenince gelir üzerinden vergi almak vergi idaresi için oldukça masraflı olacaktır. Vergi hasılatı da düşük oranlarda gerçekleşecektir.

1.3.3.6. İhracat Üzerinden Alınan Vergilerdeki Avantajlar

Gelişmekte olan ülkelerde bazılarında, ülke genelinde üretim ve verimlilik düşük olduğu halde bazı sektörlerde, hatta bazı stratejik ürünlerde daha modern teknoloji ile üretim yapılmaktadır ve verimlilik yüksektir. Bir kısım gıda maddesi veya doğal kaynaklar karmaşık işlemler gerektirmeden işlenebilir. Bazı yurt içi ürünlerde dış talep varsa, bu maddeleri üretmek ve ihraç etmek dolayısıyla gelişmiş ülkelerde temel girdi sağlamak öncelik kazanacaktır. İhracatı gelişmiş, İran, Venezulla, Peru, Meksika, Guatemala, Honduras, Ekvator, Şili gibi gelişmekte olan ülkelerin dış ticaret gelirleri, kamu gelirlerinin %30 ile %80'ini meydana getirmektedir. Gelirler bazen muz, kahve gibi stratejik ürünler veya bakır, petrol gibi doğal kaynakların ihraç edilmesi ile bazen de ülkede faaliyet gösteren yabancı şirketler tarafından işletilen maden ve kurumlardan elde edilen gelirler veya şirketlerin ithal girdileri üzerinden alınan gümrük vergilerinden meydana gelmektedir.

Farklı vergi yapısı ile vergi yükü yabancı şirketlere yüklenmiş, yurt içi vergi yükü azaltılmış olmaktadır. Stratejik ürünlerin dünya fiyatlarında dalgalanmalar

[131] İlhan Özer, s. 79.

meydana geldiğinde, kamu gelirleri de etkilenmektedir. Bu tarz bir gelişme ekonominin dışa bağımlılığı olarak görülebilirse de, ekonomilerin ithal ikameci politikalar sonucunda, dışa açılma ihtiyacı ortaya çıktığında, ihracatta öncelikli avantaj sağlayabilecek az sayıda ürünün bulunabileceği de dikkate alınmalıdır.

İhraç ürün yelpazesi bir veya birkaç üründen oluşan ülkelerde dışa bağımlılık daha çok hissedilebilecektir. Ekonomik yapısı temel ürünlerde ihracata dayanan gelişmekte olan ülkelerin bir kısmı artan ihracat imkanları ile birlikte daha çok ithalat yapar duruma gelebilirler. Sonuçta vergi yapısı içinde, gümrük vergisi gelirlerine artış meydana gelebilir.

1.3.3.7. Gelişmekte Olan Ülkelerde Toplam Vergi Yükünün Düşük Seviyede Olması

Gelişmekte olan ülkelerde gelir üzerinden alınan vergilerin vergi hasılatı içindeki payı azdır. Gelişmekte olan ülkelerde toplam vergi gelirlerini gayri safi milli hasıla ile karşılaştırdığımızda %15 gibi oldukça düşük oranlar ile karşılaşırız. Vergi yükü oranının düşük olmasının nedeni kişi başına düşen milli gelirin düşük olması, vergi sisteminin tam olarak yerleşmemiş olması ve mükellef sayısının oldukça sınırlı olmasıdır.

Vito tanzi'nin 1981 yılı fiyatları ile 86 ülkeyi kapsayan araştırmasında, toplam vergi gelirleri ile yurtiçi hasıla arasındaki ilişki incelenmiş, farklı gelir kaynakları ve farklı gelir seviyelerindeki ilişkileri açıklanmıştır. Burada dikkat çeken noktalardan ilki, ülkeden ülkeye değişen vergi tercihlerinin varlığıdır. Çalışma, kişi başına geliri 100 ve 6000 dolar arasında olan farklı gelir seviyelerindeki ülkeleri kapsamaktadır.

Gayri safi milli hasılaya göre; en düşük gelirli olan ülkenin toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranı % 10'un altındadır. Bu ülkelere % 2.6 ile Uganda, Gana % 5.5 ve Bolivya % 6.3 ile örnek verilebilir. Bir başka grupta, 11 ülkenin vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya oranı % 25'in üzerindedir. Bu ülkelerden 10'uun kişi başına gelirleri yüksektir. Bunlar; Tunus, Portekiz, Yugoslavya, Yunanistan, İsrail'dir. Anlaşılacağı üzere, vergi gelirleri daha yüksek olan ülkelerde kişi başına milli geliri düşük olan ülke bulunmamaktadır. Bu sonuç bize, kişi başına milli gelir ile toplam vergi hasılatı arasındaki ilişkinin varlığını göstermektedir. Farklı yazarlar tarafından da bu ilişki açıklanmış ve kabul edilmiştir.

Gelişmiş ülkelerde vergi matrahındaki oransal artışlardan daha fazladır. Başka bir anlamda, vergileme kapasitesi gelirlerdeki artışlara paralel olarak artmaktadır[132].

Arza dayalı faaliyetlere önem vererek gelir artışı sağlayan ülkelerin genellikle, diğer ülkelere göre daha çok şehirleşmiş oldukları dikkati çeken diğer bir konudur. Şehirleşme, kamu hizmetlerine kişilerin daha çok talepte bulunmasına yol açar ve aynı zamanda vergileme imkanlarını da arttırır. Böylece vergi gelirlerinde ve vergi kapasitelerinde artışlar meydana gelir. Bu durum, çoğunlukla büyük yerleşim bölgelerinde, şehirlerde vergi oranlarının artmasına ve böylece birçok kamu harcamasının da bu bölgelerden finanse edilmesine yol açabilir.

Bazı teorik tartışmalarda kişi başına milli gelir ve vergi seviyesi arasında (örneğin Musgrave'in vergi matrahı teorisindeki gibi) bu neden sonuç ilişkisi konusunda destek verilmiştir. Fakat bu ilişkiyi mekanik bir şekilde kabul etmek yerine karşılıklı etkileşimde rol oynayan tarihsel, politik ve sosyal faktörleri de dikkate almak gerekmektedir. Bu amaçla yapılan örnek çalışmada, 86 ülke GSMH'ya vergi gelirlerinin oranı ortalama %17.8'dir. Bu oran 350 dolar seviyesinden düşük 22 ülke için %12.9 ve kişi başına gelir seviyesi 1700 Dolar ve üst olan 21 ülke için %22.8'e yükselmiştir. Kişi başına gelir aralığı birbirine yakın seviyelerdeki ülkeler (350-850 dolar ve 850-1700 dolar gibi) vergi gelirlerinde anlamlı olmayan az bir fark bulunmaktadır. Bu durum, ülkelere göre tarihsel, siyasal ve sosyal özelliklerin de dikkate alınması gerektiğini kanıtlamaktadır. Vergi hasılatı kişi başına milli gelir dışında; monetizasyon, ekonomideki serbestlik, GSMH'dan tabii kaynakların payı, (maden, petrol vs.), ihracat oranları, okuryazarlık, şehirleşme oranı bibi unsurlardan etkilenir. Vergi yapısının analizinde her ülke için bu ve benzer unsurlar ayrı ayrı dikkate alınmalıdır[133].

Gelişmekte olan ülkelerde temel ekonomik amaç, iktisadi gelişme ya da düşük olan fert başına milli gelirin arttırılmasıdır. İktisadi istikrar ve gelir dağılımında adalet amaçları bu ülkelerde ikinci planda kalmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler fert başına milli geliri arttırmak için oldukça fazla kısıtlamalar ile karşı karşıyadır. Sermaye birikimi oranı tasarruflar ve teknoloji düşük seviyededir.

---

[132] David Newbery ve Nicholas Stern, **The Theory Of Taxation For Developing Countries**, 1987, ss.163-164.
[133] Newbery & Stern, s.222.

Geri kalmışlığın düşük bir milli gelir ve tasarruf düzeyi ile yetersiz sermaye birikiminden kaynaklandığını kabul edince, geri kalmışlıktan kurtulmak için öncelikle, tasarrufların milli gelire oranını yükseltmek gerekir. Burada vergilemenin rolü, kamusal tasarruf düzeyi, dolayısıyla sermaye birikimine katkıda bulunacak faaliyetler teşvik edilmelidir. Tasarrufa ya yatırıma katkıda bulunacak faaliyetler teşvik edilebilir. Altyapı yatırımları özendirilebilir[134]. Bütün bu sayılanlara diğer bölümlerde açıklanacaktır.

1.4. GELİŞMEKTE OLAN DÜNYADA VERGİLENDİRME

Vergilendirme, bazen ihmal edilse de, hem orta hem de düşük gelirli ülkelerin gelişmesinde merkezi bir bileşene sahiptir[135]. Levi'nin belirttiği gibi "devletin gelir üretim tarihi, devletin evrim tarihidir"[136]. Gerçekten de, vergilendirme sadece devletlerin kendi amaçlarını yerine getirmek değildir, ama devlet ve toplum arasındaki ilişki biçimlerini sağlamak, devlet kapasitesini belirlemek ve vatandaşların dağılımsal taleplerini karşılamada yardımcı olur[137]. Eğer devlet etkin bir gelir sağlamada başarısız olursa, o devletin gelişmesi sınırlanmaktadır[138]. Böylece vergiye fazla önem verilmesi ve hükümetlerin doğru bir vergi politikası seçmesi gerekmektedir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler arasında önemli farklılıklar mevcuttur, vergi politikası tasarımında bu farklılıkları göz ardı etmemesi gerekmektedir. Bunun için gelişmiş ekonomilerde uygulanan vergi politikalarının gelişmekte olan ekonomiler için uygulanması imkansızdır. Ekonomik gelişme seviyesi düşük olan birçok OECD ülkelerinin kurumlarında bir zaaf, düşük sorumluluk, yüksek yolsuzluk, informal sektörlerindeki büyük olması ve önemli ölçüde eşitsizlik[139].

---

[134] Batırel, s.31-32.
[135] Di John, "The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Coutries", UNU EIDER Research Paper, No: 2006/74, UNU World Institute for Development Economic Research, Helsinski, Finland, 2006. http://www.wider.unu.edu/publications/working-papers/research-papers/2006/en_GB/rp2006-74/. (14.05.2010).
[136] Margaret Levi, **Of Rule And Revenue**, University of Clifornia Press, London, 1988, s.1.
[137] Deborah Brautıgan, Odd-Helge Fjeldstad and Mick Moore, **Taxation and State Building in Develeoping Countries: Capacity and Conset**, Cambridge University Press, Cambrige, 2008, s. 98.
[138] Brautıgan, Fjeldstad ve Moore, s.105.
[139] Emmanuelle AURIAL ve Michael WARLTERS, "Taxation Base in Developing Countries", **Journel of Public Economics**, Vol: 89, Issue: 4, April 2005, s. 638.

Ayrıca az gelişmiş ülkeler daha çok doğal kaynaklara bağımlıdırlar. Mesela, Şili gibi ülkede Nitrat veya Meksika'da Petrol ile bir gelir sağlama yöntemidir[140].

Verilere göre 1990'ların sonunda OECD ülkelerin GSYİH'nın %38'i vergilerden oluşmaktadır, az gelişmiş ülkelerde ise, bu oran %18'dir. Az gelişmiş ülkelerin ayrıt edici özelliklerinden biri de, vergilendirme açısından bazı vergi türlerinden gelir sağlamasıdır. Yani dolaylı vergiler dolaysız vergilerden daha önemli bir konuma sahiptir. Mesela, dış ticaret vergileri, tüketim vergileri gibi vergileri gösterebiliriz. Bunun da sonucu düşük düzeyli vergi gelirleri sağlanmasıdır[141].

İMF gelişmekte olan ülkeleri ticaret vergilerini azaltmaya yönelik ittirmekte, BAUNSGAARD ve KEEN'e (2005) göre, düşük gelirli ülkeler yapmış oldukları her dolar için %30 kaybını geri alabilmişlerdir, orta gelirli ülkelerde ise, bu oran %45-60 arasındadır. Bunu yapabilmek KDV gibi gelirlere ağırlık vermek ile mümkün olacaktır. Yapılan araştırmalara göre de Güney ülkelerinde kişisel gelir vergileri, servet ve emlak vergilerin toplam gelirler içindeki payı oldukça düşük olduğu gözlenmektedir[142].

Gelişmiş ülkelerin aksine, az gelişmiş ülkelerin ekonomik durumu ve yardımlara bağımlılıkları nedeniyle vergi reformu ve uygulamasında uluslararası mali kuruluşların büyük bir rolü ve etkisi vardır. Bunu yapabilmek için ticaret engellerini ve ihracat vergilerini azaltması, ya da IMF'nin önerdiği dolaylı vergilerin KDV gibi önemli bir rolün olduğunu özellikle 1980'lerde Güney ülkelerin vergi reformunda kilit rol oynamıştır. Avrupa'daki başarılardan dolayı KDV "IMF ve Dünya Bankasının yapısal uyum ve istikrar politikaları koşulları" adı altında birçok az gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır[143].

IMF'nin vergi reform paketi şöyledir; ticaret vergilerin azaltılması, hem gelir hem de kurumlar vergilerin düşürülmesi, vergi tabanını genişletmek, % 11-19 arasında KDV uygulanması ve vergi sisteminin basitleştirilmesi idare maliyetlerini azaltır[144]. Bireysel vergiler açısından genel görüş; daha az vergi, daha az oran, daha

[140] Brautigan, Fjeldstad ve Moore, s.100.
[141] Di John, s.105.
[142] Javad Shirazi Khalilzadeh ve Anwar Shah, "Tax Policy in Developing Countries", **A World Bank Symposyum**, Wahington DC: The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, 2005.
[143] M.Shahe ERMAN ve Joseph E. Stiglitz, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", **Journal of Public Ekonomics**, Vol: 89, Issue: 4, April 2005, s.600.
[144] Di John, s. 9.

az muafiyet ve istisna ile vergi tahsilat masraflarını azaltarak vergi yolsuzluğuna ilişkin isteklerin azalmasına ifade eder.

Gelişmekte olan ülkelerde kişisel gelir vergileri daha az öneme sahipken, KDV gibi vergilerin toplam gelirler içinde önemli bir konumdadır. Buna göre, gelirlerin artırılmasında ve ekonomik etkinliğinin sağlanmasında KDV'nin önemli bir araç olduğunu söylenebilir.

KDV uygulamasından sağlanan başarılar özellikle gelirlerin artırılması ve vergilendirme maliyetlerinin azaltılması (Türkiye, Brezilya, Güney Kore) gibi ülkeleri de, bazı az gelişmiş ülkelerde tartışmalara neden olmuştur[145].

Gerçekten de, KDV'nin zorunlu olarak uygulanması, bazı az gelişmiş ülkelerde (Gana, Oganda) gibi ülkelerde büyük çaplı protestolara neden olmuştur. Bu uygulamalara karşı çıkmanın nedeni ise, KDV'nin uluslararası mali kuruluşların isteği üzerine ortaya konulmasıdır[146]. Ayrıca KDV yükünün küçük işletmeler üzerinde konduğu ve işlerinde bir karmaşıklığa neden olduğu için, ülke içindeki iş adamların hoşnutsuzluğuna neden olmuştur. Vergilere karşı çıkmanın özellikle KDV'de, onun azalan oranlı olması, eşitsizlik, vergi matrahının azalmasına ve toplam vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. Az gelişmiş ülkelerin Katma Değer Vergisi'ndeki deneyimleri biraz karışıktır ve KDV'nin geri kalması, vergi yapısına bağlı olmasındandır. Bunun için KDV uygulamasında, vergi oranı ve bu vergiden muaf tutulan muamelelerin belirlenmesi ve benzeri olayları göze alınması gerekir.

Bird'in iddia ettiğine göre "Tek bir ürün üzerine koyulan vergi, tüketici seçeneklerini bozar ve belirli bir oranda vergi alımını azaltır". Gelişmekte olan ülkelerde politikacılar tek bir oran ve basit bir yapısı avantajlarının tam olarak bilincinde olmasına rağmen, birçok ülke çeşitli oranlar ve biraz daha karışık bir yapı izlemişlerdir. Burada amaç KDV'nin gerici doğasından kurtulmaktır. Ebrill'e göre, temel ihtiyaçları üzerine olan vergi muafiyetleri genelde zayıf kalmakta. Çünkü zenginler gelirlerinin az bir kısmını temel ihtiyaçlar için ayrılırlar ki bu muafiyetler yüzünden daha fazla harcama yapmaları lazımdır. Bunun için burada yinede fakirlere yük oluşmaktadır.

---

[145] Michael Keen, "VAT Attacks", **International Tax Public Finance**, Vol: 14, 2007, s. 379.
[146] World Bank, "Introducing a Valur Added Tax:Lessons From Ghana", **Prem Notes**, No: 61, Washington DC: Wrold Bank, 2001, s. 2.

KDV birçok ülke için her nekadar vergi toplama açısından etkili bir araç olsa da, az gelişmiş ülkeler, Meksika, Hindistan ve Mağrip gibi ülkelerin KDV uygulamasının vergi idaresinin sorunlarını çözmekte yetersizdir[147].

Yapılan araştırmalara göre, KDV'nin ilk uygulamasında birçok ülke sorunlar yaşamıştır. Özellikle bu verginin tasarımında, kusurlar ve başarısızlıklar, zayıf kayıt işlemleri ve yetersiz denetimler olarak sıralanabilir. Bu sakıncaların en önemlisi de KDV'nin informal sektörün ekonomik faaliyetleri kapsamaması, yani kayıt dışı ekonominin yaygın olmasıdır. İnformal sektör yoluyla KDV'den kaçınma az gelişmiş ülkeler için büyük bir sorun oluşturmaktadır. Çünkü bu vergiden kaçınma devam ettikçe bu ülkelerin vergi tabanının genişlemesine ve gelirlerinin artırmasına engel olmaktadır.

Bazı yazarlar, vergilendirilmemiş mallara vergi koymayı önermektedirler. Özellikle informal sektör tarafından kullanılan gereksinmeler ve girdilere vergi koymak yoluyla kayıt dışı ekonomi üzerinden daha aktif bir şekilde vergilenmesini sağlamaktadır[148]. Gelişmekte olan ülkelerde KDV uygulamasının kusurları olduğunu kanıtlanmıştır. Bunun sebebi de, KDV'nin hem tasarlanması hem de uygulanması gelişmiş ülkeler tarafından olduğundan olabilir.

[147] IMF, "Enhanced Structural Adjusment Facility Policy Framwork Paper of 1998-2000", Republic of Mozambique, International Monetary Fund, 2003. http://www.imf.org/external/np/pfp/mozam/. (15.05.2010).
[148] Auriol ve Warlters, s.18.

İKİNCİ BÖLÜM

KÜRESELLEŞMEDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE BUNLARA KARŞI ALINAN ÖNLEMLER

Günümüzde küresellesme olgusunun dışında kalmak veya küreselleşmenin sağladığı avantajlardan yararlanmamak konusunda bir tercih yapma şansına sahip olmayan devletlerin küreselleşmenin karşılarına çıkardığı birtakım hayati sorunlara gerek ulusal gerekse uluslar arası işbirlikleri çerçevesinde çözüm üretme yönünde girişimde bulunmaları zorunluluğu vardır[149]. Küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemleri üzerinde nasıl bir etki yarattığının incelenmesi esasen ülke içi iktisadi ve sosyal düşüncelerle şekillenmiş vergi politikalarının küreselleşme sürecinin hızlanmasından dolayı nasıl etkilendiğinin ve dolayısıyla ülkelerin uyguladığı vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerinde yaratacağı etkilerin değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda ikinci bölümün ilk kısmında küreselleşmenin uygulandığı vergi politikaları üzerindeki etkileri, ikinci kısımında küreselleşmenin vergi sistemleri üzerine etkileri, üçüncü kısımda ise, küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergisel sorunlar ve bu sorunlara karşı alınan önlemler inceleme konusu yapılmıştır.

2.1. KÜRESELLEŞME VE VERGİ POLİTİKALARI

Dünyanın birçok ülkesinde vergi sistemi dış ticarette korumacı politikaların uygulandığı ve uluslararası sermaye hareketlerinin büyük boyutlara ulaşmadığı dönemlerde oluşturulmuştur. Ulus devlet yenilikleri mülkilik ilkesi gereği kendi ülkelerinde meydana gelen vergilemeye konu tüm faaliyet ve gelirleri vergilendirebilmekte ve vergi politikalarının diğer ülkeleri nasıl etkileyeceğini dikkate almadan uygulayabilmekteydi[150]. Bu dönemde özellikle 1970'li yıllara kadar uluslararası ticaret büyük oranda mal ticaretiyle sınırlandırılmış, çok uluslu şirketler dünya ekonomisinin küçük bir bölümünü oluşturmuş ve bireylerin çoğu kendi ülkelerinde yatırım yaparak tüketimde bulunmuşlardır. Keynezyen iktisadi anlayışına hakim olduğu bu dönemde, vergilendirme yetkisine sahip otoriteler, yatırımların

[149] Nihal Kargı ve Ekrem Karayılmazlar, "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", Süleymen Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 3, Cilt:14, 2009, s.34.

[150] Vito Tanzi, "Globalization,Tax Competition and the Future of tax System", **IMF Working Paper**, wp/96/141, December 1996, s. 4.

teşvik edilmesi, gelir dağılımının iyileştirilmesi, ekonomik büyümenin sağlanması gibi hedefler doğrultusunda vergi politiklarını bir araç olarak kullanmışlardır.

Bu eski dönemlerde vergi politikasının geleneksel işlevleri bütçe harcamalarına bağlı olarak belirli bir gelir hedefi tutturmaktır. Yatırım ve tüketimler büyük oranda ülke içinde gerçekleştiğinden, yasayı koyanlar, firmalar ve ailelerin farklı kategoriler için faydalar ve yükler arasındaki denge veya vergi matrahında bir kaybolma ile ilgili olarak çok fazla kaygılanmaksızın işlemler ve birimlerin farklı tipleri üzerine vergi koymuşlardır[151].

Ancak küreselleşme ile birlikte bu yapı değişmiş ve dünya ekonomisinin artan entegrasyonu her yönüyle yeni ekonomik ilşkiler ortaya çıkarmıştır. Vergi politikaları da dünya ekonomisinin dönüşümü çerçevesinde yeniden yapılandırılmıştır.

Uluslararası ticaretin ekonomik refahın temelini oluşturması, bir yandan yeni teknolojilerin yaygınlaşmasında çok önemli bir rol oynarken, diğer yandan dünya ekonomisinin giderek artan bir entegrasyon sürecine girmesine yol açmaktadır. Ancak küreselleşme olgusu, çözümü bir hayali güç üç sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Birincisi, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalplarında sapmalara neden olmasıdır. İkincisi, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesidir. Üçüncüsü ise, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşmasıdır[152].

Küreselleşmenin itici güçlerinin başında yer alan ticari ve finansal serbestleşme ile, ticari faaliyetlerin önündeki engeller kaldırılmaktadır. Bu durum ülkeye teknoloji girişi, istihdam oluşturulması gibi bir takım yararlarının yanında dış ticaretten elde edilen ülke gelirinin düşmesine neden olmaktadır. Ayrıca ithalat eşitsizliği sonucu ödemeler dengesi ile ilgili sorunlar da oluşmaktadır. Bu yönde uluslararası ekonomik ilişkiler yönünden global sorun teşkil eden başlıca konular, şirketlerin faaliyet alanlarının artması ile yeni gelir türlerinin ortaya çıkışının karşısında, gelirin tanımlanmasıdır. Transfer fiyatlandırması, ülkede yerleşik

[151] İhsan Günaydın ve Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 267, Kasım 2003, s. 38.
[152] Recai Dönmez, "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", **Anadolu üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1-2, 1998, s. 417.

olmayan dar mükelleflerin vergilendirmesi ile ilgili konular ön plana çıkmaktadır[153]. Bununla beraber sermayenin dolaşım serbestisinin artmasıyla vergi yükü mobil olan üretim faktörlerinden mobil olmayan üretim faktörlerine kaymıştır. Örneğin aşırı kurumlar vergisi yüküne maruz kalan firmalar faaliyetlerini başka yerlere kaydırabilir, yüksek vergi yükü kısa vadede finansal sermayenin, uzun vadede ise yatırım unsurlarının yurtdışına kaçmasına yol açabilir, bireyler daha düşük gelir vergisinin ya da daha iyi bir sosyal güvenlik sisteminin olduğu ülkelere göç edebilirler[154].

Son zamanlara kadar yapılan vergileme ile ilgili çalışmalarda daha çok kapalı bir ekonomideki vergilemenin yapısı ve etkileri üzerinde durulmuştur. Ancak küreselleşme ve artan ekonomik entegrasyonlar vergilemedeki bu yaklaşımları etkilemeye ve değiştirmeye başlamıştır. Özellikle kambiyo rejimlerinin serbestleştirilmesi, sermayenin ülkeler arasında kolayca dolaşımını engelleyen düzenlemelerin azaltılması veya kaldırılması NAFTA, AB ve ASEAN gibi bölgesel ticari blokların oluşturulması dünya ölçeğinde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması ve iletişim ve bilgi teknolojisinde kaydedilen önemli değişmeler vergi politikalarına ayrı bir boyut ve ivme kazandırmıştır[155].

Küreselleşme sürecinde mali politikalar arasında en çok etkiye maruz kalan vergi politikalarıdır. Çünkü finanasman aracı olmasının yanı sıra iktisadi kalkınmanın sağlanması, ekonomik istikrara ulaşılması ve gelir dağılımının iyileştirilmesi amacıyla kullanılan bu politika, küreselleşmenin meydana getirdiği yapısal değişimden olumsuz etkilenmektedir[156]. Çünkü ülkenin kalkınması için istihdam, teknolojik yenilikler, gelir getireceği savunulan yabancı yatırımların esas alınması gerektiği önerilmiş, böylece yatırımları çekebilmek için uygun ortamı oluşturma çabası içine giren devlet, mobil üretim faktörleri üzerine konulan vergi oranını azaltmaya çalışmaktadır. Vergi rekabeti denilen bu oluşum karşısında ülkelerin kamu gelirleri yetersiz faktörleri üzerine konulan vergi oranını arttırarak telafi etmeye çalışmaktadırlar. Ayrıca vergilerin kullanım alanları da küreselleşmeyle beraber değişim göstermiştir. Şöyle ki, devletler, vergi mükelleflerinin ödediği vergilerden çok büyük meblağları kriz içerisine düşen bankaları kurtarmak, göçmenleri ülke sınırları

[153] Fevzi Devrim ve Asuman Altay, **Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Finans Piyasalarının Gelişimi ve Kamu Müdahalesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Nezihe Sönmez'e Armagan, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997, s. 213.
[154] Coşkun Can Aktan ve İstiklal Yaşar Vural, **Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim", Kamu Maliyesinde Çağdaş yaklaşımlar**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal yaşar Vural, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2006, s. 51.
[155] Aktan ve Vural, s. 53.
[156] Saraç, (2006), s. 80.

dışında tutmak, büyük hacimli aıt-yapı projelerine yatırım yapmak için harcanmaktadır. Bu şekilde ülkelerini yatırımcıların gözünde çekici kılmayı vergileri azaltarak işverenleri mutlu etmeyi amaçlanmaktadır[157]. Modern devlet artık vergi yükünün yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına dağıtım sonucunun doğuran vergi reformlarına girişmektedir. Yani küreselleşme sonucu vergi politikası yeniden dağıtıcı fonksiyonunu yitirmektedir[158].

Vergi oranları tüm ülkelerde firmalarca faaliyetlerinin önündeki temel engellerden biri olarak sayılmaktadır. Dünya Bankası'nın yaptığı yatırım iklimi anketinde firmaların yatırımların önündeki 18 olası engel arasında vergi oranlarının en büyük yük unsuru olarak sayıldığı ülkelerin oranları tablo 8'de gösterilmektedir[159].

Tablo 8: Vergi Oranlarını Önemli Bir Engel Olarak Gören Firmaların Oranı

Bölgeler	**En Büyük Engel**	**En Büyük Üç Engel Arasında**	**En Büyük Beş Engel Arasında**
Tüm Ülkeler	18	56	82
Üst-Orta Gelir Grubu Ülkeler	40	90	100
Alt-Orta Gelir Grubu Ülkeler	12	35	71
Düşük Gelir Grubu Ülkeler	11	56	83
Doğu Avrupa- Orta Asya	14	62	86
Sub- Saharan Afrika	33	67	83
Asya	14	29	71
Latin Amerika	50	50	50

Kaynak: World Development Report, 2005, s.107.

Anket sonuçlarına bakıldığında vergiler, yatırım iklimi açısından önemli bir yere sahiptir. Tüm ülkeler düzeyinde % 82 gibi çok yüksek oranla firmalar vergileri yatırımların önündeki en büyük engel arasında saymaktadır. Aynı ankete göre Türkiye'de firmaların % 38'i vergileri engellerden biri olarak saymaktadır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonucu, ülkeler yatırımları kendilerine çekebilmek için daha iyi bir yatırım ortamı hazırlamaya ve bu çerçevede kazanç üzerinden alınan vergilerin oranlarını indirmeye yönelmiştir. "Vergi Rekabeti" dediğimiz bu kavram ülkelerin vergi politikalarını belirlemede çok önemli olmaktadır. Artık devletler vergi politikalarını belirlerken salt hükümranlık haklarına dayanarak ve kamu maliyesinin

[157] Tolga Demirbaş, "Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:50-51, 2003, s.91.
[158] Savaş Çevik, "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasıda Dönüşüm ve Küresel Sonunlar", **Vergi Dünyası**, Şubat, Yıl:23, Sayı:170, 2004, s.155.
[159] World development Report, 2005, 107.

ihtiyaçlarını dikkate alarak değil uluslararası gelişmeleri de gözeterek karar alma durumuna gelmişlerdir.

Vergi oranlarındaki düşüş eğilimi kendisini özellikle kurumlar vergisi ve kar payı vergilemesinde göstermektedir. Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi ile özel tüketim vergilerinde üye ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırma yönünde bir politikası olmasına rağmen dolaysız vergilerde böyle bir politikası yoktur. Bu durum küreselleşme karşısında ülkelerin vergi sistemlerini korunmasız bırakmakta ve vergi rekabeti vergi gelirlerinde azalmaya yol açmak süretiyle kamu maliyesinde önemli olumsuz etkilerde bulunmaktadır. Kurumlar vergisinin kapsamı, matrahı, ve oranları arasında farklılıklar bulunması kurumlar üzerinde az ya da çok vergi yükü oluşmasına yol açar. Bu durum şirketlerin kuruluş ve yatırım yeri tercihini etkiler ve daha az vergi yükü üstlenecekleri yerleri tercih etmelerine neden olur. Böylece sermayenin daha avantajlı görünen ülke veya bölgelerde toplanması durumu ortaya çıkmaktadır. Bunun vergi gelirlerinde azalmaya veya vergi yükünün çeşitli toplum kesimleri arasındaki dağılımında değişiklik pahasına yapıldığı açıktır. AB ve OECD ülkelerinin bu konuda yaptıklarına bakıldığında şöyle bir durumun ortaya çıktığı görünmektedir; kurumlar vergisi oranlarında 1980'li yılların ikinci yarısından başlayarak ciddi bir düşüş eğilimi yaşanmaktadır. Aynı süreçte gelir vergisi tarifeleri de değişmiştir. Bu çerçevede bir yandan tarifelerdeki dilim sayısı azaltılırken diğer yandan oranlarda da düşüşe gidilmiştir. Ancak bütün bunlara rağmen gerek "gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler" gerekse "kurum gelirleri üzerinden alınan vergiler"in GSYİH'ya oranlarında 2000 yılı sonrasında düşüşler başlamıştır. Ancak 2001 yılından itibaren meydana gelen düşüşlere rağmen mevcut oranlar hala 90'lı yılların (örneğin 1990 ve 1995 yılları) oranlarının üzerindedir. Bunun anlamı ülkeler vergi oranlarını indirirken, vergi gelirlerinde karşılaşacakları kayıpları o verginin tabanını genişletme suretiyle telafi etmişler ve bu nedenle vergi gelirlerinin reel düzeyinde bir gerileme olmamıştır. Şüphesiz genel eğilim bu olmamakla birlikte her iki organizasyon da üye ülkelerin küçük bir kısmında farklı eğilimlerin olması mümkündür[160].

Hubbard (2007); kurumlar vergisinin verimsiz olduğunu öne sürmektedir. Bunu da Hassett & Mathur (2006) kanıtlamaktadır, onlara göre, kurumlar vergisinin %1 oranında bir artış sonucu % 0.8 oranında üretim ücreti azalmaktadır (The

[160] Kurumlar Vergisi Kanunu 2006, Esas Komisyon Raporu, s. 2.

Manufacturing Wage Rate). Bunun nedeni ise, yüksek kurumlar vergisi oranı firmaların sermaye maliyetini yükselterek yatırım yapma isteği ve miktarı azalmaktadır, aynı zamanda çalışanların mevcut sermaye kaynaklarının miktar ve kalitesi ve bunun sonucu olarak da etkinliği ve ücretin de azalmaktadır[161].

Burada karşımıza şu sorun çıkmaktadır; kurumlar vergisi sermayeden elde edilen geliri vergilendirmekte, aynı zamanda bireysel düzeyde de bu gelir vergilenmektedir. Bazı ülkeler bunu önlemek için bireysel vergileri ve sermaye kazançları vergisini azaltmaktadır, ama yine de çifte vergilendirme mevcuttur. Yeni vergi analizlerine göre, sermaye kaynakları arzı uzun dönemde son derece elastiktir. Böylece sermayenin vergilendirmesi son derecede verimsizdir ve mevcut sermaye stokunu düşürür ki her vergi için verimlilik ve büyüme önemli bir faktördür. Sermaye gelirlerinin vergilendirmesi, sermaye maliyetini yükseltmekte ve böylece yatırımlar ve büyüme azalmaktadır.

Gilchrist & Zatrajest (2007) yaptıkları araştırmaya göre, sermaye maliyetinin %1 artışı halinde, yatırımların 50-75 baz puan (basis point) bir azalma kaydedilir, uzun dönemde de sermaye stokun % 1 oranında azaltmaktadır[162].

Prescott (2004) ve Rogerson (2007)'e göre bireysel gelir üzerine yüksek marjinal vergi oranları uygulamak emek çabasını (Labor effort) azaltmaktadır[163].

Dünya Bankası'nın araştırmalarına göre vergi ödemelerinde kolaylıklar sağlamak, daha iyi eğitim ve altyapı sistemleri oluşturmak, daha küçük enformal sektör, yatırımların GSYİH'daki payını artırmaktadır. Bunun yanı sıra az gelimiş ülkelerde Laffer Eğirisi'ne göre, vergi oranları artırıldığı zaman, GSYİH içindeki gelirin payı azalmaktadır. Günümüzde 19 ülkede* sabit (düz) oranlı bir vergi sistemi uygulanmaktadır. Bu vergi sistemleri genellikle düşük bir marjinal vergi oranı uygulamaktadır.

---

[161] R. Glenn Hubbard, "The Corporate Tax Myth", Wall Street Journal, Articales and commentary, July 2007, www.aei.org/articale/26553 (04.10.2010).

[162] Simon Gilchrist ve Egon Zakrajest, "Investment and The Cost of Capital: New Evidence From The Corporate Bond Market", **National Bureau of Economic Research**, Working Paper No: 13174, Cambridge, June 2007, s. 21.

[163] Edward C. Prescot, "Why Do Americans work More Than Europeans?", **The Wall Street Journal**, 21.10.2004, s. 2.

***** Bu ülkeler (Bulgaristan, Albanya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Georgia, Guernsey, Kazakhstan, Island, Irak, Jersy, Kırgızistan, Latvia, Lithuania, Makedonya, Montenegro, Mauritius, Romanya, Rusya, Sırbistan, Slovakya, Ukrayna) Daha fazla bilgi için www.en.wikipedi.org/wiki/flat_tax∓cite_note_27.

Vergi reformu için bazı kolay adımlar bulunmaktadır. Birincisi, istisna ve muafiyetleri arttırmak, bazı faaliyetlerin teşvik amacıyla daha farklı bir vergi elde edilebilir ve aynı zamanda vergi indirimlerin yarattığı etkilerinin aynısını yaratbilir. İkincisi ise, Laffer eğirisindeki en etkin noktaya ulaşmaktır. Yani vergi indirimlerin belli bir sıınıra kadar düşürülmesi ki, en fazla gelir elde edilsin. Bu tür amaçlara ulaşmak için belli vergiler kullanılabilir. Mesela belli mallar üzerine konan veya belli sınıflar üzerine konan vergiler, ya da belli bir gelir kaynağına konan bir vergi veya farklı bir şekilde vergilenmesi ile sağlanabilir. Son olarak bir takım vergi indirimleri uygulanılabilir.

Geliştirme uzmanları ve yatırım bankalarına göre, yerli ve yabancı yatırımcıları çekmek amacıyla kurumlar vergisini düşürmek bir odak noktası teşkil etmektedir. Bununla beraber vergi oranlarının, genel faiz oranlarının düzeyine etkisi vardır. Yüksek kurumlar vergisi oranları firmaların sermaye maliyetini yükseltmekte ve yatırımlar azalmaktadır. Bu da firmaların hisse senedlerine ve kredi piyasasındaki fonlara olan taleplerini azalmaktadır, bu etkide piyasadaki faiz oranların azalması şeklinde yansımaktadır. Buna karşın kurumlar vergisinin oranı düşürülürse faiz oranlarının yükselmesine neden olmaktadır (tersine kurumlar vergisi oranlarını düşürülmesi faiz oranlarını yükseltmek eğilimindedir)[164].

Gelir ve sermaye üzerine konan gelir vergi oranları faiz oranlarına ters bir etki yaratmaktadır. Bireylerin tasarruf ve yatırım kararları, vergiden sonra elde edilen kazanca bağlıdır. Kişisel vergi oranlarındaki bir azalma, kredi ve sermaye piyasalarındaki fon arzını artmaktadır ve böylece faiz oranları düşmektedir. Bunun sonucu da sermaye maliyeti azalır ve yatırım yapma isteği artar. Böylece kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisine bakılmaksızın yatırım ve sermaye maliyetleri azalmaktadır.

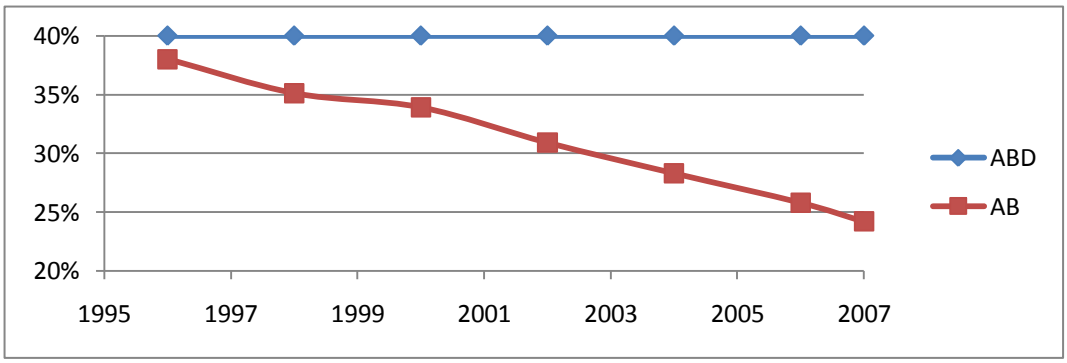
Dünyada kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerini düşürmeye yönelik bir trend vardır. Mesala Fransa, Almanya, kuzey İrlenda, Singapor, ve Vietnam'da kurumlar vergilerini düşürme tedbirleri alınmıştır ki bu ülkelerdeki kurumlar vergisi Amerika'dakindan daha düşüktür. Mitchell'e göre, adı geçen ülkelerin yanı sıra,

[164] John A. Tatom, "Is Tax Policy Retarding Growth in Morocco?", **Networks Financial Institute at Indiana State University, MPRA paper** No.6011, 28 November 2007, s.15.

Kanada, Rusya, Avustralya ve Yenizelanda'da kurumlar vergisi oranlarını düşürmeye yönelik politikalar izlenlenmektedir[165].

Bu vergi oranlarını (kurumlar vergisi oranı) düşürme düşüncesi Amerika'da 1981 yılında başlamıştır. Daha sonra tüm ülkeler vergi oranlarını düşürmek için bir yarış içine girdiklerini söyleyebiliriz. Norway ve Sweden'de sırasıyla kurumlar vergisi oranları %5 -% 60'tan % 28 oranına düşürmüştür. Kurumlar vergisi oranı AB'de ortalama olarak % 26 oranındadır ve düşmeye yönelik bir trend içindedir. Mitchell'e göre Avrupa'da 1996 yılında bu vergi ortalaması % 38'di, 2007 yılında ise, bu oran % 24.2'ye düşmüştür[166]. Şekil 4'te kurumlar vergisinin nasıl geliştiğini görünmektedir.

Şekil 4: Avrupa ile ABD'de Kurumlar Vergisindeki Fark



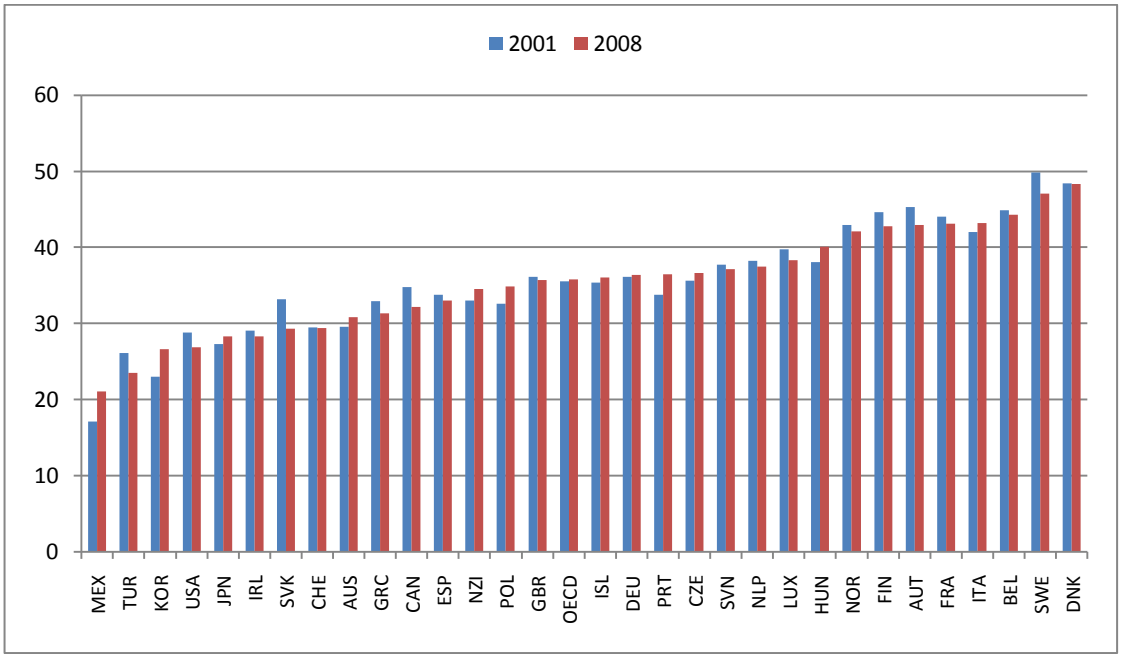
Kaynak: KMPG (Corporate and Indirect Tax Survey 2007) verilerinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Tüm gelişmiş ülkeler (ABD hariç) kurumlar vergisi oranını düşürmüştür. Bu vergi sanayileşmiş ülkelerdeki ortalama 20 puan kadar bir düşüş kaydetmiştir. Tüm Avrupa ülkeleri (refah seviyesi daha yüksek olan Fransa ve İsveç) düşük bir kurumlar vegisi oranına sahiptir ve ABD'den daha iyi bir konumdadır. Şekil 4'e göre, Avrupa'da kurumlar vergisi oranı 1996 yılından 2007'ye kadar yaklaşık 14 puan kadar bir düşüş kaydetmiştir. ABD'de ise bu oran % 40 seviyesinde seyretmektedir. Yani ABD'de AB'den 16 puan kadar yüksektir.

[165] Daniel J. Mitchell, "Corporate Taxes: America Is Falling Behind", Cato Institute, **Tax & Budget Bulletin**, No.48, July 2007, s.1.
[166] Mitchell, s.1.

Toplam vergi gelirleri açısından ise, mesala OECD ülkeleri son 20 yılda gelir eşitsizliği artışını dengelemek için gelişmiş ülkeler daha fazla vergi almakta ve daha fazla harcama yapmaktadırlar[167]. Ancak devletlerin amacı gelir dağılımında tam eşitlik ise, ortalama gelir üzerindeki tüm farklılıklar vergilendirilerek bu vergileri ortalamanın altında geliri olanlara transfer edebilirler. Eğer hükümetler tam eşitlik yerine sadece gelir eşitsizliğinin derecesini azaltmayı amaçlıyorlarsa, yüksek gelirli olanlar daha yüksek oranlarda vergilendiren bir politika uygulayabilirler. Şekil 5'e bakıldığında OECD ülkelerinin toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı görülecektir.

Şekil 5: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH içindeki Payı



Kaynak: OECD, Country Statistical Profile 2010.

Şekil 5 ve tablo 9'a göre, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının en yüksek olduğu danimarka ve İsveç'te görülmektedir. Buna karşın toplam vergi gelirlerinin payının en düşük olduğu Meksika ve Türkiye'de görülmektedir.

[167] OECD, "Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries", 2008, s.16. www.source.org/upload/8108051etemp.pdf (05.10.2010).

Tablo 9: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'daki Payı

Ülkeler	1955	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008
Avustrlia	21.7	22.4	21.5	25.9	26.7	28.3	28.5	28.8	31.1	30.8	30.8	----
Avustrya	29.9	30.6	33.8	36.6	38.9	40.8	39.7	41.4	43.2	42.3	42.3	42.9
Belçika	24	26.5	33.9	39.5	41.3	44.4	42	43.6	44.9	44.7	43.9	44.3
Kanada	21.4	23.8	30.9	32	31	32.5	35.9	35.6	35.6	33.4	33.3	32.2
Çek Cum	----	----	----	----	----	----	----	37.5	35.3	37.6	37.4	36.6
Denimrka	23.3	25.2	38.4	38.4	43	46.1	46.5	48.8	49.4	50.8	48.7	48.3
Finlandya	26.9	27.2	31.5	36.5	35.7	39.7	43.5	45.7	47.2	44	43	42.8
Fransa	----	----	34.1	35.4	40.1	42.8	42	42.9	44.4	43.9	43.5	43.1
Almanya	30.8	31.3	31.5	34.3	36.4	36.1	34.8	37.2	37.2	34.8	36.2	36.4
Yunanist.	----	----	20	19.4	21.6	25.5	26.2	28.9	34	31.4	32	31.3
Macaristn	----	----	----	----	----	----	----	41.3	38	37.3	39.5	40.1
Izelande	----	----	27.4	30	29.6	28.2	30.9	31.2	37.2	40.6	40.9	36
Irelanda	23.6	20.5	28.5	28.8	31.1	34.7	33.1	32.5	31.3	30.4	30.8	28.3
Italya	30.5	34.4	25.7	25.4	29.7	33.6	37.8	40.1	42.3	40.8	43.5	43.2
Japonya	17.1	18.2	19.6	20.8	25.4	27.4	29.1	26.8	27	27.4	28.3	----
Kore	----	----	----	14.5	16.5	15.7	18.1	18.6	22.6	23.9	26.5	26.6
Luksmbr.	----	----	23.5	32.8	35.6	39.4	35.7	37.1	39.1	37.6	36.5	38.3
Meksika	----	----	----	----	14.8	15.5	15.8	15.2	16.9	18.1	18	21.1
Hollanda	26.3	30.1	35.6	40.7	42.9	42.4	42.9	41.5	39.7	38.5	37.5	----
Yeni Zel.	26.7	27.3	26.1	28.7	30.8	31.3	37.4	36.6	33.6	37.4	35.7	34.5
Norveç	28.3	31.2	34.5	39.2	42.4	42.6	41	40.9	42.6	43.5	43.6	42.1
Polanda	----	----	----	----	----	----	----	36.2	32.8	33	34.9	----
Portakiz	15.3	16.2	18.4	19.7	22.9	25.2	27.7	32.1	34.1	34.7	36.4	36.5
Slovakya	----	----	----	----	----	----	----	----	34.1	31.4	29.4	29.3
İspanya	----	14	15.9	18.4	22.6	27.6	32.5	32.1	34.2	35.7	37.2	33
İsveç	24	25.5	37.8	41.2	46.4	47.4	52.2	47.5	51.8	49.5	48.3	47.1
İsziçre	19.2	19	19.3	23.9	24.7	25.5	25.8	27.7	30	29.2	28.9	29.4
Turkiye	11.9	11.5	9.3	11.9	13.3	11.5	14.9	16.8	24.2	24.3	23.7	23.5
Birleşik K	29.7	28.5	36.7	34.9	34.8	37	35.5	34	36.4	35.8	36.1	35.7
ABD	23.6	26.5	27	25.6	26.4	25.6	27.3	27.9	29.9	27.5	28.3	26.9
Slovenye	----	----	----	----	----	----	----	39.2	37.5	38.6	37.8	37.1
OECD Ortalama	23.9	24.5	27.5	29.4	30.9	32.6	33.7	34.7	36	35.7	35.8	----

Kaynak: OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics, 2010.

Tüm dünyada etkisini gösteren vergi rekabetinin yansımasının bir sonucu, özellikle küçük ülkeler kurumlar vergisi oranlarını çok daha fazla düşürmüştür. Ancak mali rekabetin varlığı büyük ülkeleri de vergi oranların aşağı çekmeye zorlamıştır. 2000'li yılların başına kadar OECD ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi oranı önceden belirtildiği gibi 20 puan kadar düşmüştür. Aynı şekilde son yıllarda AB içerisinde birçok ülkenin kurumlar vergisi oranlarında önemli indirimler yaptığı görülmektedir. Bu son indirimlerin sonucunda 2000'li yıllarda bazı ülkelerin vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarında azalmalar yaşanmasına rağmen OECD ortalamasına göre vergi gelirlerinde az bir artış yaşanmıştır.

Küreselleşme sürecinde vergi politikalarında yaşanan dönüşüm tüketim üzerinden alınan vergileri de etkilemiştir. Tablo 10'da bunu görmek mümkündür. Birçok OECD ülkesinde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının arttığı görülmektedir.

Tablo 10: Gelir ve Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki payı

Ülkeler	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler/ Toplam Vergiler			Tax on Good and Services/Tolal Tax		
	1985	2000	2008	1985	2000	2008
Avustralia	54.5	58	59.7(07)	32.8	28.7	26.6(07)
Austuria	26.4	28.4	30.7	32.5	28.5	27
Belçika	40.4	38.4	37.5(07)	25.4	25.3	25.1(07)
Kanada	44.1	50	49.4	31.8	42.2	32.4
Çek Cumh.	25.4(93)	22.7	23.3	33.3(93)	31.62	31.2
Denimarka	57.7	60.3	60.5	34.3	32	32.3
Finlendiya	40.7	43.1	39	33.8	28.9	30
Fransa	15.9	24.9	24.1	29.6	25.7	24.4
Almanya	34.7	30.1	31.9	25.6	28.1	28.9
Yunanistan	17.4	27.3	32.4	42.7	35.3	36.6
Macaristan	27.5(91)	24.2	25.8	33.1(91)	40.4	37.2
Iceland	22.6	39.8	49.4	61	44	35.8
Ireland	34.5	42.2	37.4	44.4	37.5	37
Italya	36.8	33.1	34.5	25.3	27.8	24.4
Japonya	45.7	34.8	36.3(07)	14	19.2	17.9(07)
Kore	26.4	28.7	30.9	59.4	38.3	31.6
Luksemburg	43.2	36	35.8	24.3	27.1	28.3
Meksika	22.1	27.2	24.7	64.7	53	58.7
Hollanda	26.3	25.2	29.1(07)	25.6	29.1	29.8(07)
Yeni Zelnd.	69.4	60	59.7	23.1	34.6	34.2
Norveç	39.7	44.9	50.3	37.5	32.5	25.7
Polanda	22.3(91)	20.8	23(07)	26.2(91)	36	38.1(07)
Portekiz	25.7	28	26.3	43.7	37.1	36.6
Slovakya	23.2(98)	20.5	20.8	34.4	36.1	36.6
Slovenye	16.5(95)	18.4	22.6	38.7	37.6	35.5
İspanya	24.8	28.2	30.5	28.4	29.6	25
İsveç	42.2	40.8	36.2	26.6	24.6	27.7
İsviçre	46	43.9	47	21.9	22.4	22
Turkiye	36.9	29.5	24.1	36	41.9	46
Birleşik K.	38.6	38.1	39.8	31.5	32.3	28.8
ABD	45.3	50.6	46.7	18.8	16	17

Kaynak: OECD Stat Extracts, Country Statistical Profiles 2010.
www.state.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=CSP2010. (14.10.2010).

Aslında vergilemede etkinliğe daha fazla önem verilmesinin ne ölçüde tüketim vergilerine başvurmayı gerektirdiği hususu vergileme literatüründe uzun zamandan beri tartışılan bir konudur. Bu alanda yapılan amprik araştırmalarda tüketim vergilerinin etkinlik ilkesi açısından gelir vergilerine göre daha avantajlı olduğu ortaya konulmuştur. Bu konuda gelinen noktada ise, kesin olmamakla birlikte, geleneksel maliye anlayışının aksine optimal vergileme teorisinin tüketim vergilerine dikkat çekmesi yönündedir[168].

[168] Dilek Dileyici, Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergisinden Tüketim Vergilerine", **Kamu Maliyesine Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed:Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkın Yayınevi, Ankara, 2004, s.147.

Küreselleşme ile birlikte ulus devlet kavramı zayıflamış yerini entegre edilmiş bir dünya kavramına bırakmıştır. Bu durum vergileme alanında iki temel değişimle kendini göstermektedir:

I. Her ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonominin gereksinmelerine göre biçimlendirmekteydi. Vergileme şekilleri ve düzeyi, kamu tarafından sağlanacak mal ve hizmetlerin düzeyi, bir ülke için gerekli olan kaynak tahsisi, istikrar ve yeniden dağıtım amaçlarına dayalı olarak oluşturulmaktaydı. Yine vergi oranları, kamu harcamalarının düzeyi ve vergi teşviklerinin kullanımı, öncelikle ulusal etkileri baz alınarak ve ulusal kurumlara dayalı olarak kararlaştırılan konulardı. Vergi politikalarının diğer ekonomiler üzerindeki etkileri, bazı uluslararası yayılımlar dışında genellikle sınırlıydı. Küreselleşme süreci ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde bulundukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmak durumundadırlar.

Günümüzde hiçbir ülke diğer ülkelerdeki vergi değişikliklerinden izole edilemez. Bu durum mali literatürde "mali dışsallık" kavramıyla açıklanmaktadır. Mali dışsallık genel olarak, bir vergileme yetkisine sahip otoritenin belirleyeceği vergi oranının, diğer vergileme otoritelerinin vergi gelirlerini etkilemesini ifade etmektedir. Mali dışsallık, daha önce açıklanan"negatif mali dışsallık" ve "pozitif mali dışsallık" şeklinde iki'ye ayrılır[169]. Bir ülkedeki vergi yükü artışı, bazı yatırımların ülkeden kaçmasına neden olur. Vergiyi artıran hükümet, vergi matrahında bir kayıp olarak bunu görecektir. Fakat bu durum diğer ülkeler için bir kayıp olmayabilir. Yatırımların gittiği diğer ülke, vergi oranını yükseltmese bile, bu değişimden dolayı gelir elde edecektir; bu ise "pozitif mali dışsallık" tır. Diğer bir ifadeyle bir ülkedeki vergi oranı artışı vergi arbitrajı faaliyetlerine neden olacak, diğer ülke için pozitif bir dışsallık sağlayacaktır. Bu şekilde oluşan mali dışsallık, "vergi matrahı etkisine" neden olur.

Ayrıca küreselleşme ülkeleri yatırımlar için "mali iklim" sağlayacak uygun yer düzenlemek üzere vergi sistemlerini ve kamu harcamalarını devamlı olarak değerlendirmeye teşvik etmektedir[170].

[169] Goodsped T.J., "Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union", European Economic Review, 46, 2002, s.360.
[170] OECD, "Harmful Tax Competition", An Emerging Global Issue, Paris, 1998.

II. Artan küreselleşme vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamaktadır. Diğer bir ifadeyle ülkelerin vergi politikalarını belirlemedeki bağımsızlıklarını azaltmıştır[171].

Küreselleşme süreci bağlamında, vergi rekabetiyle ilgili teorik olarak üç hipotez ileri sürülmektedir. Bunlar[172]; Birincisi, Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, sermaye vergileri o kadar düşük olacaktır. İkincisi, Bir ülke dünya sermaye piyasasına ne kadar fazla entegre olursa, emek üzerinden alınan vergiler sermaye vergileri ile karşılaştırıldığında o kadar yüksek olacaktır. Üçüncüsü, Belirli bir entegrasyonun varlığında, daha küçük ülkeler daha büyük ülkelerden daha düşük sermaye vergisi oranlarına sahip olacaklardır.

Dünya ekonomilerinde büyüyen entegrasyon, ticarette liberalizasyon ve sermaye üzerindeki kontrolün kalkması süreci, iletişim ve ulaştırma teknolojilerindeki hızlı yenilikler, sadece ülke sınırları arasında mal, hizmet, sermaye ve iş hareketliliğini kolaylaştırmamakta aynı zamanda, bu faktörlerin ulusal vergilemeye tabi tutulmasını da zorlaştırmaktadır. Kürselleşme özellikle kurumlar vergisi üzerinde negatif ve önemli etkiye sahiptir. 14 OECD ülkesi için 1967-1996 dönemi için yapılan ampirik bir çalışmada bu durum doğrulanmıştır[173].

2.2. KÜRESELLEŞME VE VERGİ SİSTEMLERİ

Tüm dünyaya yaygın olarak uygulanan gelir, tüketim ve servet üzerinden alınan vergilerin durumunun gelecekte nasıl olacağı ve bunlara ilave ya da alternatif olarak yeni yeni vergilerin uygulanıp uygulanmayacağı merak edilen temel konular arasındadır. Günümüzde vergileme alanında klasik vergileme anlayışı dışında yeni ekonomik trendlere daha uygun olan vergilerin geliştirilmesi doğrultusunda bazı çalışmaların yapıldığı bilinmektedir.

Küreselleşme devletlerin en önemli yetkilerinden olan vergilendirme yetkilerini kullanmalarına önemli kısıtlamalar getirmektedir. Jandarma devlet anlayışı içinde, egemenlik yetkisi gibi mutlak ve sınırsız bir yetki, liberal devlette mübadele, 19. Yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışında ise, fedakarlık ve milli görev

[171] Gitte HEIJ, Taxation in a Globalised World: The Facts and Fantasies, 1999, s.1. http://www.arc.murdoch.edu.au/a.siaview/sep99/heij.html.
[172] Lucas Bretschger ve Frank Hettıch, "Globalization Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries", **European Journal of Political Economy**, 18, 2002, s. 700.
[173] Bretschgler, s. 695.

olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi, çağdaş anlayışta devletin egemenlik gücüne dayalı olarak kullandığı yetki şeklinde tanımlanmıştır[174]. Ulus ötesi faaliyetlerin hacmindeki artış vergi matrahlarının önemli ölçüde ulusal vergi idarelerinin etkinliği dışında kalmasına sebep olmaktadır[175]. 1930-1960 arasında vergi alanında iki önemli teknolojik yenilik vardır, bunların birincisi; global ve artan oranlı gelir vergisinin onaylanması ve bu vergilere geçiş, ikincisi ise; katma değer vergisine başlanması[176]. Burada tüm adı geçen etkilere paralel olarak küreselleşmenin vergi matrahı, vergi türleri, vergi oranları ve vergi yükü üzerinde bir takım değişiklikler meydana getirmesi konuları üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Küreselleşmenin Vergi Türleri ve Oranları Üzerine Etkisi

Küreselleşme sürecinde, özellikle uluslararası sermayenin mobilitesinin yüksek olduğu durumlarda devletlerin sermaye üzerine istedikleri gibi vergi ihdas edebilme güçleri zayıflamaktadır. Çünkü uluslararası düzeyde faaliyet gösteren firmaların faaliyetlerini vergilerin yüksek olduğu bölgelerden düşük olduğu bölgelere doğru kaydırma imkanları söz konusudur. Ülkeler yabancı sermaye çekebilmek için vergi oranlarını düşürmek zorunda olduklarından bu durum kamu gelirlerini azaltmaktadır[177].

1980'li yıllardan itibaren özellikle gelir vergisi tarifelerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi tarifelerinin adalet ilkesinin yanı sıra etkinlik ilkesi gözetilerek, piyasa ekonomisine yönelik olumsuzluklar barındırmayacak şekilde yeniden yapılandırma süreci kapsamında vergi oranlarının indirilmesi, tarifelerdeki dilim sayısının azaltılması, istisna ve muafiyetlerin sınırlandırılarak vergi tabanının genişletilmesi gibi düzenlemeler yer almıştır. Yani kısa dönemde vergi oranları düşürülerek, vergi tabanın genişletilmesi planlanmış, ayrıca uygulanan vergi oranları indirimi ile yüksek gelir gruplarının çalışma gayretini, yatırımları ve ekonomik

[174] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s. 25.
[175] İsmail Engin, **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, 2006, s.13.
[176] Vito Tanzi, "Fiscal Policy in The Futuerİ: Challenge and Apportunities", **The Conferance on Fiscal Policy Challenges in European**, Berlin, March 22-23, 2007, s. 2.
[177] Harun Cansız, "Küreselleşmenin Türk Devlet Bütçesine Etkileri", Maliye Finans Yazıları, Yıl:20, Sayı:80, Temmuz 2008, s. 85.

büyümeyi arttrmak suretiyle vergi gelirlerinin artacağı düşünülmüştür[178]. Tablo 9'da AB ve OECD ülkelerinde vergi oranlarındaki düşüşler gösterilmektedir.

Tablo 11: Gelir Vergisi Oranlarında Değişim

AB ve OECD	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008
Australia	62	60	49	47	47	47	45	45
Austria	62	62	50	50	50	50	50	50
Belçika	76	76	55-61	58-64	58-63	50-55	50-55	50-55
Bulgaristan	--	--	--	50	38	24	24	10
Kanada	60-68	50-63	44-54	44-54	44-51	39-49	39-48	39-48
Chile	58	56	50	45	45	40	40	40
Kıprıs	60	60	60	40	40	30	30	30
Çek Cumh.	--	--	--	43	32	32	15	15
Denimarka	66	73	68	64	59	59	59	59
Estonia	--	--	--	26	26	24	22	21
Finlendya	65-71	64-70	57-63	54-59	51-57	50-56	48-55	48-55
Fransa	60	65	53	51	54	52	40	43
Almanya	65	65	53	57	56	44	47	47
Yunanistan	60	63	50	45	42	40	40	40
Macaristan	--	--	50	44	40	38	40	40
Icelanda	63	56	40	47	45	39	39	37
Irelande	60	65	56	48	42	42	42	42
Israel	66	60	48	50	50	49	49	46
Italya	72	81	66	67	51	43-45	43-45	43-45
Japonya	57	70	65	65	50	50	50	50
Kore	89	65	64	48	44	39	39	39
Latvia	--	--	--	35	25	25	25	25
Lituanya	--	--	--	35	33	33	27	24
Luksemburg	--	--	56	50	48	39	39	39
Malta	65	65	65	35	35	35	35	35
Meksika	55	55	40	35	40	30	28	28
Yeni Zelanda	62	66	33	33	39	39	39	39
Hollanda	72	72	60	60	52	52	52	52
Norveç	75	64	51	42	48	40	40	40
Polanda	--	--	--	45	40	40	40	32
Portekiz	84	69	40	40	40	42	42	42
Romanya	--	--	--	60	40	16	16	16
Slovakya	--	--	--	42	42	19	19	19
Slovenye	--	--	--	--	50	50	41	41
İspanya	66	66	56	56	48	35-45	43	53-41
İsveç	87	80	61-68	46-53	51-58	52-59	52-59	52-59
İsviçre	31-44	33-46	33-43	35-39	31-40	62-42	62-42	62-42
Turkiye	75	63	50	55	45	40	35	35
Birleşik K.	83	60	40	40	40	41	41	41
ABD	70-75	50-59	33-42	40-46	40-46	35-42	35-41	35-41
OECD Ortalama	64.8	61.96	51.48	48.87	46.45	43.42	42.09	41.9

Kaynak: Ekonomik Freedom of The World, Annul Report 2010, by: James Gwartuey, Joshua Hall & Robert Lowson, 2010. www.freetheworld.com/2010/report/world/EFW2010_book.pdf.

[178] Coşkun Can Aktan ve Dilek Dileyici, "Vergi Tarifelerine Değişim: Artan Oranlı Vergilemeden Düz Oranlı Vergilere", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**,Ed. C. C. AKTAN, D. DİLEYİCİ, İ. Y. VURAL, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.112.

Tablo 11'de görüldüğü gibi 1980'li yıllardan itibaren gelir vergisi oranlarının düştüğü gözlenmektedir. 1980 yılında OECD ülkelerinde ortalama gelir vergisi oranı % 64.8'di bu dönemi ilerleyen 30 yıl içinde sürekli bir düşüş seyretmektedir. 2008 yılına dek ortalama kişisel gelir vergisi oranı % 41.9'a ulaşmıştır. Bunun nedeni ise, birçok ülke arasında gümrük duvarlarının kaldırılması ve uluslararası ticaretin yaygınlaşması ve vergi cennetlerinin yaygın hale gelmesidir. Bunların yanı sıra artan oranlı bir vergiden düz oranlı bir vergi sisteme geçilmesi söylenebilir.

Global Muhasebe Şirketi (KBMG)'nin yaptığı araştırmaya göre önümüzdeki yıllarda gelir vergisi oranlarının yükseleceğini ifade ediyorlar. Bunun nedeni ise, 2008 yılındaki mali kriz ve bununla beraber son 7 yıl içinde vergi oranlarının % 2.3 oranında düşmesidir. KBMG'nin yaptığı (Kişisel Gelir Vergisi) adlı araştırmada 86 ülkede gelir vergisini ele alınmış ve bu kişisel gelir vergisindeki düşüşün son bulduğu ve hatta önümüzdeki yıllarda yükseleceği tahmin edilmiştir.

Aynı araştırmaya göre, gelir vergisi AB'de tüm dünyada en yüksek seviyede olduğu, Doğu Avrupa ülkelerinde ise daha düşük bir oranda olduğunu ifade ediyor. AB'de Bulgaristan en düşük gelir vergisine sahiptir %10, Danimarka ise % 62.3 oranla en yüksek bir gelir vergisi oranına sahiptir. AB'den sonra gelir vergisi oranı seviyesi açısından ikinci mertebede Asya bölgesi gelmektedir[179].

Kurumlar vergisi oranları ise, tablo 12'de görüldüğü gibi kurumlar vergisi ister OECD ülkelerinde ister diğer ülkelerde olsun sürekli bir düşüş içerisindedir. Kurumlar özellikle çok uluslu şirketler, yabancı yatırımların ülkeye çekebilmesi ve aynı zamanda ülke içi sermayenin yurtdışına çıkışının önlenmesi amacıyla kurumlar vergisi oranlarının azaltılması gerektiğini dile getirmek gerekmektedir.

[179] Financial Crise Lead To Secsses The İncome Tax in The World, August 2009. www.alrroya.com/node/31128. (12.11.2010).

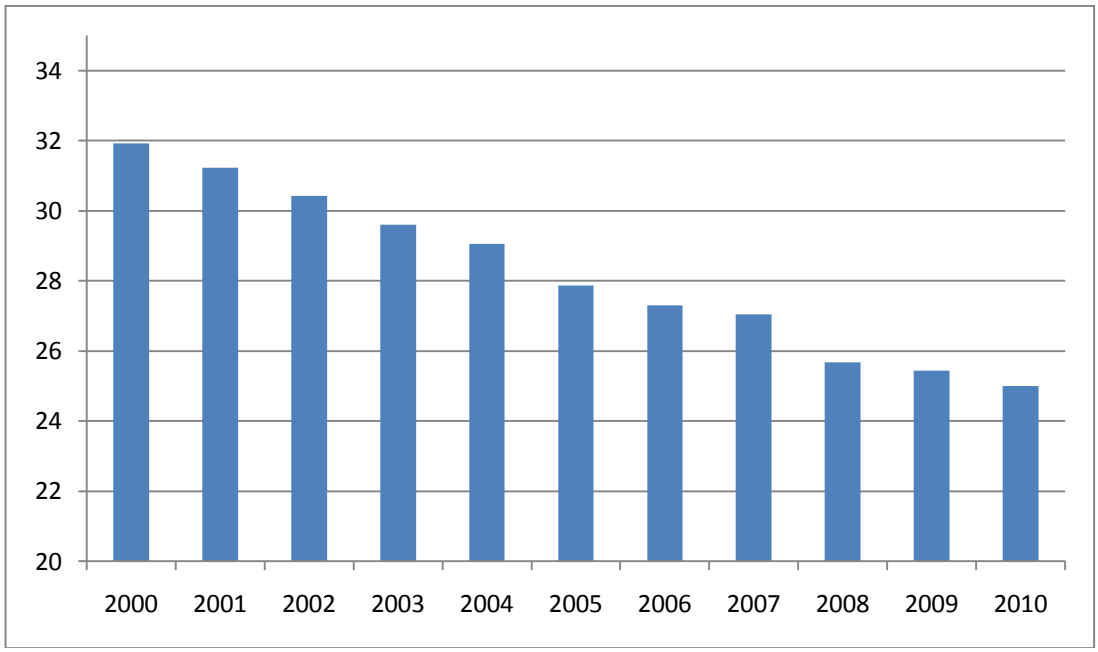
Tablo 12: Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi

	1993	1995	1997	1999	2000	2002	2004	2006	2008	2009	2010
Argantin	--	--	33	35	35	35	35	35	35	35	35
Australia	33	36	36	36	36	30	30	30	30	30	30
Avusturya	39	34	34	34	34	34	30	25	25	25	25
Belçika	40.17	40.17	40.17	40.17	40.17	40.17	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99
Bulgaristan	--	--	--	--	--	--	--	15	10	10	10
Brezilya	--	--	25	33	37	34	34	34	34	34	34
Kanada	44.6	44.6	44.6	44.6	44.6	38.6	36.1	36.1	33.5	33	31
Şili	--	--	33	15	15	16	17	17	17	17	17
Çin	--	--	35	33	33	33	33	33	25	25	25
Çek Cum.	--	41	25	35	31	31	28	24	21	20	19
Denimarka	34	34	34	32	32	30	30	28	25	25	25
Finlandya	25	25	28	28	29	29	29	26	26	26	26
Fransa	33.33	36.66	33.66	40	36.66	34.33	34.33	33.33	33.33	33.33	33.33
Almanya	59.67	59	57.5	52.3	51.6	38.36	38.29	38.34	29.51	29.44	29.41
Yunanistan	35	35	40	40	40	35	35	29	25	25	24
Macaristan	--	--	16.5	16	16	16	17.5	17.5	16.5	16.5	16.5
İzlanda	33	33	33	30	30	18	18	18	15	15	18
Hindistan	--	--	35	35	38.5	35.7	35.88	33.66	33.99	33.99	33.99
İrelanda	40	38	36	28	24	16	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Italya	52.2	53.2	53.2	41.25	41.25	40.25	37.25	37.25	31.4	31.4	31.4
Japonya	52.4	51.6	51.6	48	42	42	42	40.69	40.69	40.69	40.69
Kore	--	--	30.8	30.8	30.8	29.7	29.7	27.5	27.5	24.2	24.2
Luxemburg	39.39	40.29	30.34	37.45	37.45	30.38	30.38	29.63	29.63	28.59	28.59
Meksika	--	34	--	35	35	35	33	29	28	28	30
Hollanda	35	35	35	35	35	34.5	34.5	29.6	25.5	25.5	25.5
Norveç	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	--	--	38	34	30	28	19	19	19	19	19
Portekiz	39.6	39.6	39.6	37.4	37.4	33	27.5	27.5	25	25	25
Slovak Cu.	--	--	26	--	29	25	19	19	19	19	19
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	35	30	30	30
İsveç	30	28	28	28	28	28	28	28	28	26.3	26.3
İsviçre	28.5	28.5	28.5	25.1	25.1	24.5	24.1	21.3	21.7	21.7	21.7
Türkiye	49.5	44	44	33	33	33	33	20	20	20	20
Birleşik K.	33	33	31	31	30	30	30	30	28	28	28
ABD	40	40	40	40	40	40	34	40	40	40	40

Kaynak: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, 2008, 2009, 2010.

Şekil 6'ya bakıldığında 2000-2010 arasında kurumlar vergisinin global ortalaması bir düşüş içinde olduğu görülmektedir. Bu düşüşler özellikle 2000'li yılların başından itibaren başlamıştır. 2000'li yılların başında dünyadaki kurumlar vergisi ortalaması % 32'lerde iken 2010 yılında bu oran % 25 civarında olduğu görülmektedir.

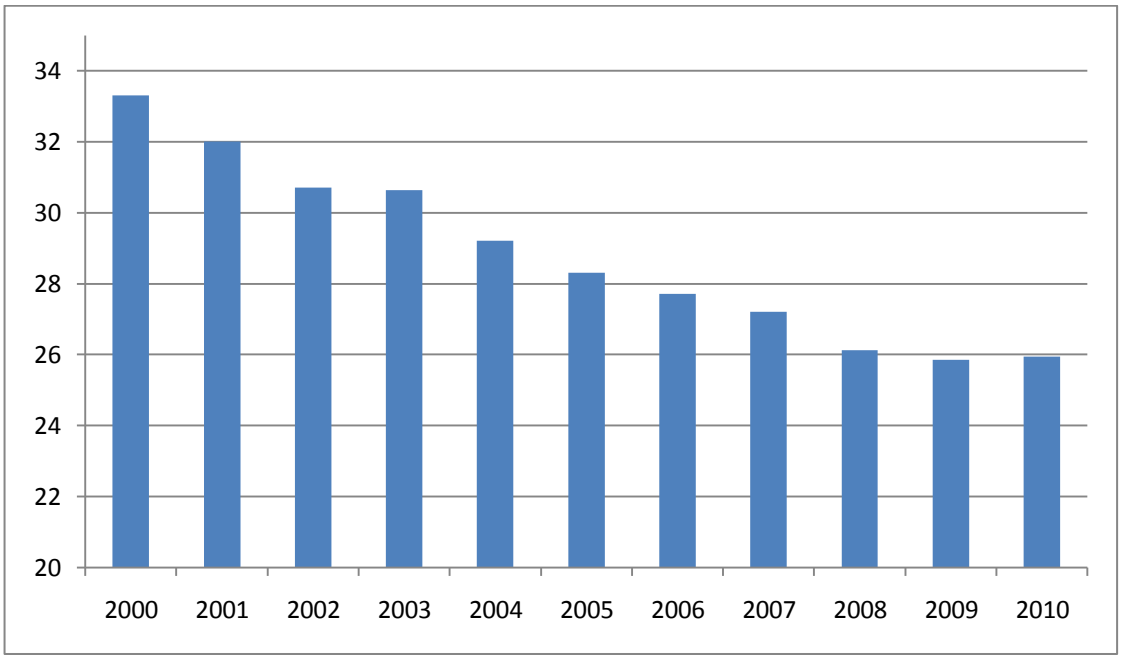
Şekil 6: Global Average Corporate Tax Rate (Dünyada KV Oranı Ortalaması)



Kaynak: KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2010, s. 78.

Şekil 7'de OECD ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisi sürekli bir düşüş içerisindedir. Bunun da nedeni önceden zikr ettiğimiz gibi rekabetin artmasıdır.

Şekil 7: OECD Ülkelerinde Ortalama Kurumlar Vergisi Oranı



Kaynak: KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2010, p.78.

Buna göre gelir ve kurumlar vergisi oranlarında görülen önemli düşüşlere paralel olarak servet vergilerinde de aynı eğilim gözlenmiş, hatta bazı ülkelerde servet vergisi uygulaması kaldırılmıştır. Buna karşın tüketim vergisi oranlarında artışlar olmuştur. Avrupa ülkelerinde KDV'nin uygulamaya konulması ve diğer dolaylı vergilerin payındaki artışlar ile birlikte, dolaylı vergilerin azalan oranlı olması dolayısıyla ortaya çıkan vergi adaletsizliği ciddi tartışmalara konu olmuştur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilmek suretiyle artan finansman ihtiyaçlarının bu vergilerle karşılanması yönünden bir eğilim ortaya çıkmıştır[180]. Tüketim vergisi oranlarındaki değişimler ise, tablo 13'te gösterilmektedir.

Tablo 13: KDV Oranlarındaki Meydana Gelen Değişimler

Ülke	1976	1980	1988	1992	1998	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Arjantin	--	--	--	--	--	--	21	21	21	21	21	21	21
Austuralya	--	--	--	--	--	--	10	10	10	10	10	10	10
Austurya	18	18	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Belçika	18	16	19	19.5	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Brezilya	--	--	--	--	--	--	19	19	19	19	19	19	19
Bulgaristan	--	--	--	--	--	--	20	20	20	20	20	20	20
Kanada	--	--	---	7	7	7	7	7	7	6	5	5	5
Şili	20	20	20	18	18	18	19	19	19	19	19	19	19
Çin	--	--	--	--	--	--	17	17	17	17	17	17	17
Çek Cum.	--	--	--	--	22	22	22	19	19	19	19	19	20
Denimarka	15	22	22	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Finlandya	--	--	--	--	22	22	22	22	22	22	22	22	23
Fransa	20	17.6	18.6	18.6	20.6	20.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6
Almanya	11	13	14	14	16	16	16	16	16	19	19	19	19
Yunanistan	--	--	16	18	18	18	18	18	19	19	19	19	23
Macaristan	--	--	25	25	25	25	25	25	20	20	20	20	25
Izlanda	--	--	--	22	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	25.5
Hindistan	--	--	--	--	--	--	16	16	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Irlanda	20	25	25	21	21	21	21	21	21	21	21	21.5	21
Italya	12	15	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Japonya	--	--	--	3	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Kore	--	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Lüksembrg	10	10	12	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Meksika	--	10	15	10	15	15	15	15	15	15	15	15	16
Hollanda	18	18	20	17.5	17.5	17.5	19	19	19	19	19	19	19
Norveç	20	20	20	20	23	23	24	25	25	25	25	25	25
Polonya	--	--	--	--	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Portekiz	--	--	17	16	17	17	19	19	21	21	21	20	21
Slovak C.	--	--	--	--	23	23	19	19	19	19	19	19	19
İspanya	--	--	12	13	16	16	16	16	16	16	16	16	18
İsveç	17.67	23.46	23.46	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
İsviçre	--	--	--	--	6.5	7.5	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6
Türkiye	--	--	10	10	15	17	18	18	18	18	18	18	18
Birleşik K.	8	15	15	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5

Kaynak:1. KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2007, 2010.

2. www.oecd.org/dataoecd/12113134674429.xis. (29.11.2010).

[180] Dileyici, s.147.

Katma değer vergisinde yaşanan temel değişim, KDV oranların artırılmasıdır. Bununla birlikte ülkelerarası farklılıkların görülmesi ve farklı ülkelerin farklı mal ve hizmetlerin "KDV İstisnası" kapsamında değerlendirmeleri, KDV uygulamaları açısından ülkeler arasında arbitraj imkanlarının oluşmasına ve yüksek KDV oranlarına sahip ülkelerin e-ticaret, sınır ticareti ve gümrüksüz satış dolaysıyla gelir kaybına neden olmaktadır. Ancak KDV'nin çok sayıda ülke tarafından benimsenmesi, bu vergi tabanının genişlemesine ve oranın artmasına yol açmıştır. Buna göre tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı bir artış göstermiştir. Tüketim üzerindeki vergilerde uluslararası serbest ticaret ve entegrasyonun ön plana çıkması, gümrük vergileri ve KDV uygulamasının sisteme girmesi ile tek aşamalı, ekonomide etkinlığı azaltan tüketim vergileri kaldırıldığı için özel tüketim vergileri gerilemiş, yerine genel tüketim vergilerinde artış olmuştur[181]. Sonuç olarak küreselleşme sürecinin beraberinde getirdiği mobilizasyon karakteristiği dolayısıyla vergilendirme açısından dolaylı vergiler daha fazla tercih edilir hale gelmiştir.

2.2.2. Küreselleşmenin Vergi Yükü Üzerine Etkisi

Vergi yükü ülkede ödenen toplam vergi miktarının Gayri Safi Milli Hasıla'ya yada milli gelire oranıdır. Vergi yükü genellikle, vergi miktarıyla doğru, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Kamusal hizmetleri yeterince gerçekleştirmek, optimum düzeye ulaştırmak isteyen ülkeler de sermayenin vergi cenneti ülkelere kayması ile sermaye dışındaki üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü arttırma yoluna gidebilmektedirler. Özellikle de vasıflı olmayan ve vergi kaçırma olanağı zayıf olan emek faktörleri büyük bir vergi yükü altında kalabilmektedir. Emek üretim faktürü üzerindeki vergi yükünün artması adalet ilkesine ters düşmekte, kayıtdışı istihdamı teşvik etmekte ve ülkedeki işsizlik oranını yükseltebilmektedir[182].

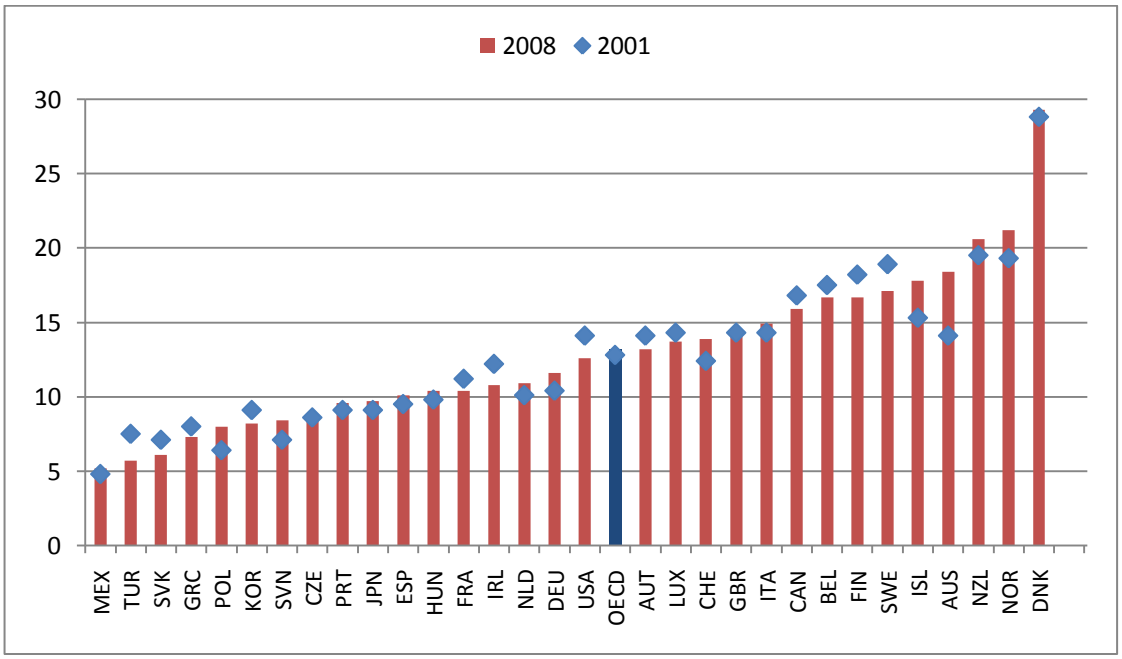
Vergi yükünün arttırılıp hafifletilmesi, rekabet unsurları üzerinde uyarıcı bir etki göstermekte ve bu uyarıcı etkinin ulusal amaçlara hizmeti, vergi oranlarında yapılacak indirimlerle mümkündür. Bu da ulusal otoriteler tarafından ön görülen

[181] Saraç, 175-178.
[182] Zeynep Arıkan ve Ahmet Akdeniz, "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Ekonomic & Business Studies**, Vol: 5/6, ss. 285-338.

hedeflere doğru şekillenmektedir. Ayrıca vergi rekabeti sonucunda oluşan hasılat kayıpları nedeniyle vergi otoritelerini doğurur[183].

Daha önceden şekil 5'te OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payını göstermiştik ve ona ek olarakta OECD'nin Factbook Raporuna göre 2008 yılında OECD'nin 17 ülkesinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı düşüş seyretmektedir. OECD'nin 9 ülkesinde ise bir yükselme görülmektedir. Buna göre OECD ülkelerinin ortalama gelirleri GSYİH'da % 0.5 oranında bir düşüş görülmüş ki bu oran 2007 yılında % 35.8 idi. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH'da payı 1990'lar yılında bir yükseliş kaydederken, 2001 yılından itibaren bu oran yavaşca düşmeye başlamıştır[184].

Şekil 8: Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

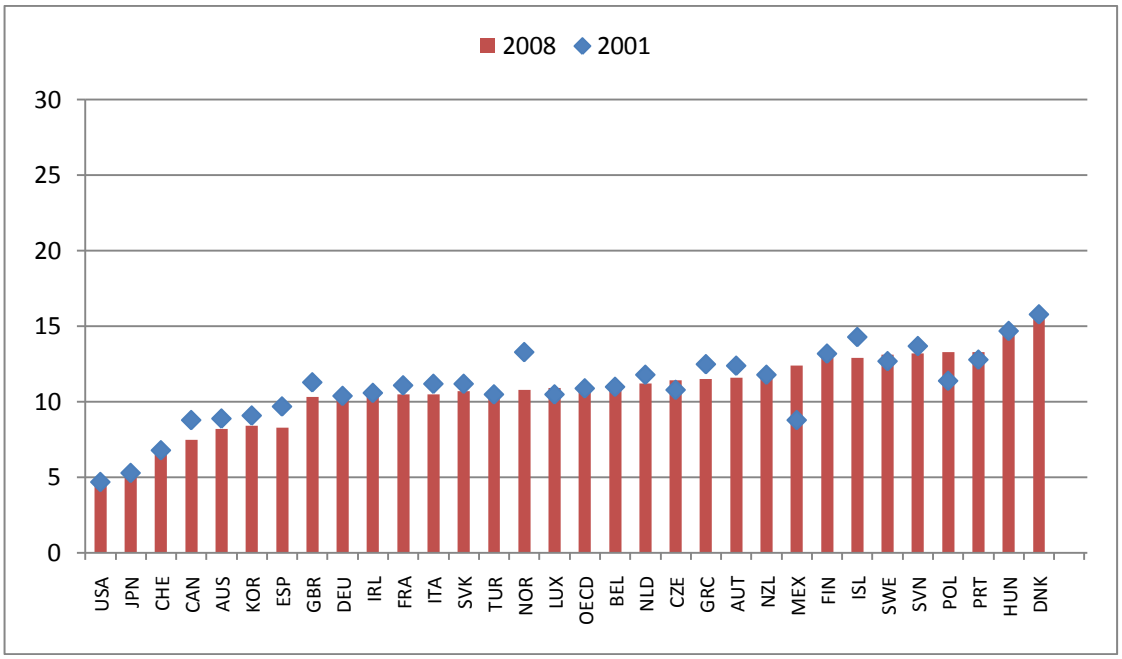


Kaynak: OECD Factbook 2010, s. 220.

Bu oran 1990'ların ikinci yarısından sonra ve 2000'lere kadar yükselmeye, daha sonraki yıllarda azalmaya başlamıştır. 2007 yılında 2000 yıllarına göre en yüksek seviyeye ulaşmıştır. 2007 yılında OECD ortalaması bu oranda %13.2 olmuştur[185].

[183] Saraç, a. g. e., s.178.
[184] OECD Factbook 2010, s. 218.
[185] OECD Factbook 2010, s. 218.

Şekil 9: Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı



Kaynak: OECD Factbook 2010, s. 220.

Tüketim üzerine konulan vergilerin GSYİH'ya oranı şekil 9'da 1994 yılından itibaren günümüze kadar sabit bir şekilde seyretmekte olup, bu oran %11 civarındadır[186]. Vergi yapılarında meydana gelen değişimin özü Ramsey kuralı ile açıklanmaktadır. Buna göre, marjinal vergi oranı ile faktör arz elastikiyeti arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Dolaysıyla etkinlik temeli esas alındığında, hareketli olmayan faktörlere kıyasla hareketli faktörlere yönelik tercihli vergisel düzenlemeler haklı görülmekte ve bunlar üzerindeki vergi yükünün hareketli olmayanlara kaydırılması vergi yapısındaki değişimleri kaçınılmaz kılmaktadır[187].

OECD ülkelerin genelinde görülen trend, vergilemenin kurum ve sermaye gelirleri gibi mobilitesi yüksek vergi tabanlarından, tüketim ve işgücü gibi sınırlı mobiliteye sahip vergi tabanlarına yönelmesi olmuştur.

2.2.3. Küreselleşmenin Vergi Matrahı Üzerine Etkisi

Verginin matrahı, vergi konusunun hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktar olarak değerlendirilebilir[188]. Vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturmaktadır. Oysa ki matrah, verginin üzerinden hesaplandığı değer

[186] OECD, Factbook 2010, s. 218.
[187] Saraç, s.178.
[188] Mahmut Sekdur ve Muhsin Altın, **Mali Hukuk Anseklopidisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 470.

veya miktardır. Diğer bir ifade ile matrah, mükellefin ödemesi gereken verginin hesaplanmasına esas alınan teknik, fiziki ya da ekonomik büyüklüktür[189].

Verginin tarh edilebilmesi ve devamında tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin gerçekleşebilmesi için verginin martahının bilinmesi gerekmektedir. Matrah her vergide farklılık gösterebilmektedir. Matrah baş vergisinde şahsın kendisi olurken, gelir üzerinden alınan vergilerde sahip olunan servet unsurları veya harcamalarda harcanan tutat olabilmektedir. Matrahın doğruluğu, ödenecek verginin doğruluğunu da belirlemektedir[190].

Dünya ticaretinin (özellikle firmaların arasındaki) çok büyük bir kısmının yakın gelecekte internet üzerinden gerçekleştirilmesi olasılığı yüksektir. Elektronik ticaretin 2000 yılında 600 milyar ABD Dolar olduğu tahmin edilirken bu rakam 2006 yılında 12 trilyon Dolara ulaşması beklenmektedir[191]. Elektronik ticarette yaşanan bu hızlı gelişmeler vergi otoritelerini de ciddi güçlüklerle karşı karşıya bırakmaktadır. Ülkeler açısından ise, bu sorun yeni ekonomik çerçevede ortaya çıkan gelir ve karların mevcut vergi konuları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı bu geçiş sürecinde vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının etkisinin nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğun bir şekilde çalışılmaktadır[192]. Tüm bu gelişmeler, mevcut vergi tabanlarının aşınması ve vergi tabanı tanımlanmasını güçleştirmekte. Bu durum "Küresel Köy" haline gelen günümüz dünyasında yüksek mobiliteye sahip vergi tabanlarından özellikle tüketim, işgücü gibi unsurların oluşturduğu daha düşük mobiliteli vergi tabanlarına geçiş elzem kılmıştır. Nitekim, son yıllarda gerçekleştirilen vergi reformları, elastik vergi tabanları üzerindeki vergi oranlarını ise arttırma yönünde eğilim göstermiştir[193].

İletişim ve teknolojik gelişim süreci boyunca vergi yapısının temelini oluşturan unsurların sahip olduğu mobilizasyon derecelerinin 1970'li yıllardan 2030'lu yıllara değin göstereceği değişim trendini tabloda göstermektedir. 1970 ile

---

[189] Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.128.
[190] Yusuf Kıldiş, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 5.
[191] UNCTAD, E**- Commerce and Development Report 2001**, New York: United Nation.
[192] Nihal Kargı & Ekrem Karayılmazlar, "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl:2009, Cilt:14, 2009, s. 28.
[193] Dileyici Dileyici, "Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergisinden Tüketim Vergilerine", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: Çoşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Yaşar Vural), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, ss.137-139.

2000 yılları arasında mobilitede görülen yükselişin gelecek 30 yılda da artarak devam edeceği beklenmektedir[194].

Tablo 14: Küreselleşmenin Vergi Matrahında Yol Açtığı Değişim

Vergi Matrahı Kalemleri	1970'li Yıllarda Mobilite Seviyesi	2000'li Yıllarda Mobilite Seviyesi	2030'li Yıllarda Mobilite Seviyesi
İşgücü Geliri (ücret- maaş)	Düşük	Düşük	Orta
Mal Tüketimi	Düşük	Orta	Orta
Hizmet Tüketimi	Düşük	Düşük	Orta
Yatırım Gelirleri	Düşük	Orta	Yüksek
Şirket Karları	Düşük	Orta	Yüksek

Kaynak: Gary Clyde Hufbauer, "Tax Policy in Global Economy", Peterson Institute for International Economics Paper For the American Intstitute of Contemporary German Studies, February 1999, s.1.

Önümüzdeki 30 yıl içerisindeki ücret ve maaş gelirleri büyük hareketlilik (mobilte) kazanacaktır. Çünkü bir çok işi ne kadar uzak mesafede olursa olsun bilgisayar üzerinden çözülebilme imkanı sağlanmıştır. Mesala Bombay'da olan bir kişi Berlin'deki birine mühendislik hizmetleri satabilir. İnsanların göçmelerine ve para göçlerine bazı sınırlamalar getirilebilir ama beyin göçlerine sınır koymasına imkan yoktur. Özellikle Elektronik ticaret yoluyla büyük ölçüde tüketim mallarının mobilitesi artmaktadır, bu mallar ise, FedEX ve UPS gibi özel nakliye şirletleri tarafından teslim edilmektedir. Aynı zamanda eğitim, sigorta, hukuk ve muhasebe hizmetleri satın almak isteyenlerin E-ticaret ile bu tür uzaktan hizmetlerin hareketliliği artacaktır[195].

Bu zorluklar karşısında vergi koyanların birinci reaksiyonları bu sorunlara karşı ve vergi tabanının aşınılmaması için çözümler üretmektir. İkinci reaksiyon ise, ülkeler arasında ulslararası anlaşmalar sağlanmasıdır. Son olarak ta vergi koyanların kendi vergi sistemlerini ekonomik gelişmelere karşı uyumlaştırma süreci başlatılmalıdır.

Ownes'e göre küreselleşmenin vergi sistemleri üzerinde üç temel atkisinin olduğu görülmektedir. Bunlar[196];

- Gelir ve serveti vergilendiren vergilerin matrahı coğrafi olarak daha hareketli, dolayısıyla ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına daha duyarlı hale

[194] Gary Clyde Hufbauer, "Tax Policy in Global Economy", Peterson Institute for International Economics Paper For the American Intstitute of Contemporary German Studies, February 1999, s.1.
[195] Hufbauer, s.1.
[196] Şahin Akkaya, "Küreselleşme ve Vergi Politikası", İstanbul Üniversitesi, **Maliye Araştırmalar Merkezi Konferansları**, 42. Seri, 2002, s. 4.

gelecektir. Bu durumda hızlanan küreselleşme süreci global vergi matrahının daha büyük bir payını çekmeye çalışan ülkeler arasındaki vergi rekabetinin daha da çetinleşmesi tehlikesini beraberinde getirecektir.

- Herhangi bir ülkenin vergilendirme yetkisinin dışında yer alan faaliyetleri belirlemek ve vergilendirmek çok daha güç hale gelecektir. Bu sorun sadece sözkonusu faaliyetlerin hacminin artmasından değil, aynı zamanda niteliğinin de önemli ölçüde değişmesinden kaynaklanmaktadır.
- Küreselleşme vergi idarelerinin çalışma yöntemlerini değiştirecektir. Yeni teknolojiler yeni tarh ve tahsilat yöntemlerinin uygulanmasını sağlayacağı gibi, farklı ülkelerdeki vergi otoriteleri arasındaki yeni işbirliği yöntemlerini uygulayabilmemiz olanaklı hale gelecektir. Bu da küreselleşmenin olumlu etkisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3. KÜRESELLEŞME SÜRECİNDE YENİ VERGİSEL OLUŞUMLAR VE BUNLARA KARŞI ALINAN ÖNLEMLER

Küreselleşme süreci, toplumlara bir yandan yeni olanaklar ve zenginlikler sunarken, bir yandan da yeni eşitsizliklerin ve sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İktisadi açıdan, 1980'li yıllarda hız kazanmaya başlayan küreselleşme süreci ile birlikte, gelişmiş ve az gelişmiş ülkelerin dünya üretiminden aldıklar paylar arasındaki fark hızla açılmaya başlamıştır. Küreselleşmenin kurallarını belirleyen zengin Kuzey ülkeleri, dünya üretiminden her yıl daha fazla pay alırken, kuralları belirlemede etkisi/yetkisi olmayan, ancak bu kurallara uymak zorunda bırakılan yoksul Güney ülkelerinin payları ise hızla azalmaktadır. Aynı olgu, ulusal ekonomilerin iç dinamiklerinde de görülmektedir. Bu eşitsizliklerin giderilebilmesi, ancak, küreselleşmenin getirdiği sorunların iyi bir şekilde belirlenmesine bağlı olacaktır. Küreselleşme sürecinin hızlanması, yerel ülke içerisinde veya çok sınırlı bir uluslararası çerçevede gösterilen faaiyetlerin etkisiyle mücadele etmekten öte, küresel bir pazarda ve küresel rakiplerle mücadele zorunluluğu doğurmaktadır. Artık ulusal tedbirler değil genel kapsayan küresel tedbirler veya çözüm önerilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan ekonomik ve sosyal değişmeler, ulus-devlete mutlak anlamada bağlılığa geri dönüşü imkansız hale getirmektedir. Uluslararası ekonomik faaliyetlerin artması ve uluslararası pazarın genişlemesi, ulusal ekonomik hedeflerin sadece ulus-devletlerin yapacağı düzenlemelerle gerçekleşmesini zorlaştırmaktadır.

2.3.1. Başlıca Global Sorunlar

Dünyayı tek pazar haline getirebilmek için kapitalizm, küreselleşme söylemini, emperyalizm karşısında çaresizlik oluşturmakta ve ona saygınlık kazandırmak için kullanılmaktadır. Bu gelişmeler içinde sermaye tamamen kozmopolit ve vatansız hale gelmiştir. Son on beş, yirmi yıl içinde spekülatif sermaye hareketleri tamamen serbest kalmış ve kısa vadeli sermaye hareketleri, uzun vadeli sermaye yatırımlarının önüne geçmiştir. Sermaye hiçbir sınır tanımadan, neredeyse anında, nerede çok kar varsa oraya akabilmek imkanına kavuşmuştur. Bu yapıda, büyük sermayenin denetlendiği merkez ülkeler, bunlardan sermeye akışı bekleyen çevre ülkeleri daima sömürmektedir[197].

Uluslararası ekonomik ilişkiler yönünden küresel sorun teşkil eden başlıca konular, şirketlerin iş merkezlerinin belirlenmesi ile yeni gelir türlerinin ortaya çıkışının karşısında, gelirin tanımlanmasıdır. Kurumlarda iş merkezinin belirlenmesi sorunu, kurum kazancının hesaplanması, transfer fiyatlaması, ülkede yerleşik olmayan dar mükelleflerin vergilendirilmesi, bu mükelleflere kazançlarının atfedilmesi mümkün olmadığı konularını içerirken, gelirin tanımlanmasında elektronik hizmetler, know-how, royalti gelirleri ile ilgili konular ön plana çıkmaktadır[198].

21. yüzyılın başında önünü görmeye çalışan toplumların, küreselleşmeyi yok saymayacağı kesindir ve onun üzerinde düşünmeleri gerekir. Çünkü küreselleşme her yerde karşımıza çıkmaktadır. Politik söylemlerde, toplumsal hareketlerde, ekonomik etkinlik ve programlarda, sistem yanlısı ve karşıtı eylemlerde ve sosyal teoride hep küreselleşmeden söz edilmektedir. Hatta küreselleşmenin vurgu yaptığı kavramların kullanımı o kadar yaygınlaştı ki neredeyse o kavramları işitmediğimiz gün kalmadı. Küresel dünya, küresel hareketler, küresel ilişkiler, küresel bütünleşme, küresel tabakalaşma, küresel politika, küresel bağımlılık, küresel köy, küresel milyarder, küresel medya, küresel ısınma, küresel gerçekler, küresel düşler vb. Gibi kavramlardır[199].

---

[197] Nevzat Kösoğlu, **Küreselleşme ve Milli Hayat**, Ötüken Yayınları, Yayın No:516, Kültür Serisi: 221, İstanbul, 2002, s.115.
[198] Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Dördüncü Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 371.
[199] Sezgin Kızılçelik, **Küreselleşme ve Sosyal Bilimler**, Anı Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 2.

Global sorunları ekonomik-mali sorunlar, kısa vadeli sermaye hareketleri, kara para ve toplumsal ve kültürel sorunlar olarak ele alınacaktır.

2.3.1.1. Ekonomik- Mali Sorunlar

Şüphesiz her yerde değil ama küreselleşme sürecinin en gelişmiş kısımlarının bazılarında, yeni biriktirme rejimleriyle karşılaşıyoruz. Bunlar kitle üretimi ve kitle tüketimi mantığına dayanmayan, onun yerine esnek yeni biriktirme stratejilerinin, ayrı ayrı pazarların, post-fordist örgütlenme tarzlarının, yaşam tarzlarının ve pazarlamacılığın yoğunlaşmış özgül biçimleri üzerinde yükselen; pazarın, anlık üretimin yönlendirdiği, kitlesel izleyicilere ya da kitlesel tüketicilere seslenme yeteneğinin değil de küçük özgün gruplar ve bireyler üzerinde işleyen çekiciliğin yönlendirdiği çok daha esnek rejimlerdir[200].

Küreselleşme, modern ekonomilerde bir yandan rekabeti artıran, diğer yandan da tekelleşmeyi hızlandıran bir süreç olarak gelişmektedir. Özellikle uluslararası rekabet, ulusal ölçekte büyük firmaları dünya ekonomisi içinde küçülttükçe, bu firmalar da dünya ölçeğinde büyümenin peşine düşmekte ve böylelikle şirket birleşmeleri ve satın almalarla eskiden olmayan boyutlara ulaşmaktadırlar. Küreselleşme dışsal ve içsel olmak üzere iki farklı türde şirket evliliğine neden olmaktadır. Dışsal sebeplerin başında; daha yüksek borsa değerine ulaşmak gelmektedir. İçsel sebepleri ise ciroyu ve karı artırmak, riski dağıtmak, rekabeti azaltmak, birim üretim maliyetlerini düşürmek ve araştırma-geliştirme yapabilmek şeklinde sıralamak mümkündür[201].

Küreselleşme, özünde finansal piyasaların ve yüksek teknolojinin yönlendirdiği, ülkelerin farklı birikim ve etkinlikleriyle yeni dengeler aradıkları bir süreçtir[202]. Günümüzde küreselleşmenin ulaştığı boyut çarpıcıdır. 1970'lerde dünya serbest ticareti içinde yer alan nüfus dünya toplam nüfusunun 1/3'ünü oluştururken, günümüzde bu oran % 80'leri aşmıştır. Son yıllarda uluslararası ve sınırlararası para akış miktarı günlük 1.5 trilyon dolara ulaşmıştır. Öte yandan dünya ticareti son on

---

[200] Stuart Hall, **Yerel ve Küresel: Küreselleşme ve Etniklik**, Kültür, Küreselleşme ve Dünya-Sistemi, Derleyen: Anthony D. King, Çeviren: Gülay Seçkin, Ümit Hüsrev Yolsal, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara, 1998, s. 51.

[201] Tülin Durukan, "Kapitalistleşme Sürecinde Sanayileşme-Yoğunlaşma İlişkisi ve Rekabet", **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, Haziran 2001, s.16.

[202] Mehmet Erkan ve Ali Elere, "Küreselleşme Sürecinde KOBİ'lerin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi", Erciyes Üniversitesi I. Orta Anadolu Kongresi, KOBİ'lerin Finansman ve Pazarlama Sorunları, 18-21 Ekim 2001, Nevşehir, s.158, http://www.iibf.nevsehir.edu.tr/sayfalar/yayin/OAK.pdf. (14.02.2011).

yılda ortalama % 6-7 oranında artmıştır. Küreselleşmenin en karakteristik özelliklerinden birisi de, çokuluslu şirketlere dayanmasıdır. 1970'li yıllarda çokuluslu şirketlerin sayıları birkaç yüzü geçmez iken, bugün sayıları 40.000'i aşmaktadır. Ayrıca, dünyadaki belli başlı 200 şirketin global cirosu bütün dünyadaki ekonomik faaliyetlerin 1/4'ünden fazladır. Bu duruma bir başka çarpıcı örnek ise, General Motors'un cirosunun Danimarka'nın GSMH'ndan, Toyoto'nun cirosunun da Norveç'in GSMH'ndan fazla olmasıdır[203].

Çokuluslu şirketler, küreselleşmenin en önemli belirleyicileri olarak kabul edilmekte ve küreselleşmenin getirdiği mal ve hizmet üretiminin artmasının en önemli aracı olarak görülmektedir. Bu şirketler, küresel ekonominin ve üretimin yapılanmasında belirleyici hale gelmişlerdir. Çokuluslu şirketler üretim faaliyetlerini tüm dünyaya yayarak, aynı zamanda işgücü piyasalarının ve pazarların hacmini de genişletmektedirler. Çokuluslu şirketler izledikleri üretim politikalarıyla, ülkelerin toplam gelirleri ve bu gelirlerin dağılımı üzerinde de etkili olmaktadır. Öte yandan, çokuluslu şirketlerin teknolojik gelişmeler sayesinde çok hızlı hareket edebilmesi, bu şirketleri finans piyasaları üzerinde de etkin bir konuma getirmektedir.

Küreselleşme günümüzde bütün dünyadaki bütün sınırları ortadan kaldırmakta ve liberalleştirmektedir. Ancak, bütün olumlu etkilerinin yanı sıra küreselleşme bazı olumsuz etkilere de neden olabilmektedir[204]. Yaşanılan olaylar, farklı bir dünyanın kurulmakta olduğunu, yani karşılıklı bağımlılık temelinde, serbest pazarın kurallarına göre işleyen bir dünyanın değil, giderek somutlaşan belli ekonomik ve siyasal iktidar odaklarının güdümünde yapılanan ve yönlenen bir dünyanın kurulmakta olduğu, artık reddedilemez bir gerçek halini almaya başlamıştır[205].

Küresel vergi sorunları ile olarak, küreselleşme, ulusal ekonomiler ve ekonomik birimler arasındaki ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasını anlatan enternasyonalleşme kavramı ile eşanlamlı olarak ele alınmaktadır. Aslında enternasyonalleşme yeni bir kavram değildir; dünyaya açılmaya ve dünyayla

---

[203] Hakan Akbulut, "Küreselleşme ve Kurumsal Yönetim", T.C. Dış İşleri Bankalığı, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: 4, Ocak 2002, http://www.mfa.gov.tr/kuresellesme-ve-kurumsal-yonetim.tr.mfa. (14.02.2011).

[204] Eleanor Fox, "Rekabet Hukukunun Önemi ve Küreselleşen Dünyadaki Yeri", **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Kasım, Ankara, 2005, s. 122.

[205] Atilla Işıklı, "Küreselleşmenin Anlamı", **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Mayıs, Ankara, 2001, s. 42.

bütünleşmeye işaret eden, 16. yüzyıldan beri süregelen bir gelişmeyi ifade etmektedir. Küreselleşmenin günümüzdeki en belirgin özelliği, çok boyutlu hale gelmesidir. Gerek ekonomik sınırlar gerekse ekonomi dışındaki sınırlar giderek ortadan kalkmaktadır[206]. Çok uluslu şirketler transfer fiyatlarını; karlarını transfer etmek, vergi yükünü azaltmak, kurlardaki değişimlerin zararlarından korunmak gibi amaçları gerçekleştirmek için kullanmaktadırlar. Dolayısıyla bu kısımda transfer fiyatlaması, vergi rekabeti, elektronik ticaret ve vergi cennetleri ele alınacaktır.

2.3.1.1.1. Transfer Fiyatlandırma

Burada transfer fiyatlandırmasının kavramı ve türleri, vergisel boyutları ve gelişmekte olan ülkelere katkıları ele alınmıştır.

2.3.1.1.1.1. Transfer Fiyatlandırması kavramı

Transfer fiyatıyla ilgili olarak yapılan ilk çalışmalarda, firmanın karını maksimize edecek optimal üretim karmasına güvenilir ve bu durum da geleneksel ekonomik teori ile açıklanır[207].

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick "The Principles of Political Economy" adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve böyle bir durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir. 16 Mart 1920'de Du Pont firmasında yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin veya piyasa fiyatının uygulanması konusu yer almıştır. Bunun sonucunda da, güncel piyasa fiyatlarının uygulanması kararına varılmıştır[208].

1921- 1925 yılları arasında çok büyüyerek uluslar arası bir firma boyutuna gelen General Motors da benzer bir sorunla karşı karşıya kalmıştır ve onlar da yine güncel piyasa fiyatlarınını uygulamayı uygun bulmuşlardır[209].

1986 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ihracat ve ithalatının yaklaşık % 36'sının ABD firmaları ve onların dış şubeleri veya merkezleri arasındaki

[206] Mehmet Yüksel, **Küreselleşme Ulusal Hukuk ve Türkiye**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2001, s.8
[207] Ashton, D., T. Hugger & R.W. Scapens, "Issues in Managerial Accounting", **Prentice Hall**, U. S. A., 1991, s.61.
[208] Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:205, Eylül 1998, s.56. ,ss. 55-69.
[209] Charles T. Horngren, George Foster ve Srikant M. Datar, **Cost Accounting: A Managerial**, Emphasis, 9th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1997, s. 843.

işlemlerden oluşması, Avrupa Birliği (AB) ve Japonya arasındaki ticaretin yaklaşık % 55'inin, AB ve ABD arasındaki ticaretin % 40'ının ve ABD ile Japonya arasındaki ticaretin % 80'inin ana şirketler ve onların şubeleri arasında gerçekleşmesi, gerek çok uluslu ve gerekse transfer fiyatlaması kavramının dünya ticareti üzerindeki önemini ortaya koymaktadır[210].

Transfer fiyatlandırması; grup içi veya iç fiyatlandırma olarak, aynı kuruluşun çatısı altında bulunan firmalar arasındaki içselleştirilmiş işlemlere ait fiyatlandırmayı ifade etmektedir. Bu kuruluşların sınır ötesi üretim işlemlerine muhatap olduğu hallerde, transfer fiyatlaması, hem çok uluslu şirketlerde, hem de ilgili hükümetler için karmaşık bir yapı olarak ortaya çıkmaktadır[211]. Transfer fiyatlandırması sadece uluslararası işlemlerde değil aynı zamanda ülke sınırları içinde de uygulanabilmektedir. Transfer fiyatlandırma uygulaması aslında şirketlerin, ulusal boyutları aşıp, uluslararası boyutlara ulaşması sonucunda, uluslararası nitelik kazanmıştır.

Uluslararası platformda oldukça fazla tartışılan transfer fiyatlandırma kavramı, gerek ulusal şirketlerin sorumluluk merkezleri arasında, gerekse çok uluslu şirketlerin uluslararası faaliyetlerinde anahtar rol oynamaktadır. Transfer fiyatlaması, bir şirketin maliyet veya kâr merkezlerinde, bir şirketin iştirakleri, şubeleri ve ortak girişimleri arasındaki transferlerde söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, transfer fiyatlaması aynı gruba ait şirketler arasında olabileceği gibi aynı şirkete ait bölümler arasında da olabilecektir[212]. Küçükten büyüğe her ekonomik birimin amacı kâr maksimizasyonunu sağlamaktır. Şirketler kârlarını maksimize etmek için her türlü yöntemi kullanmak isterler. Çok uluslu şirketlerin yerel şirketlerden farklı olarak yer, mülkiyet ve uluslararasılaşma avantajları vardır[213].Transfer fiyatlandırma sistemi,

---

[210] Berk Dicle, "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 163, Mart 1995, s. 35.

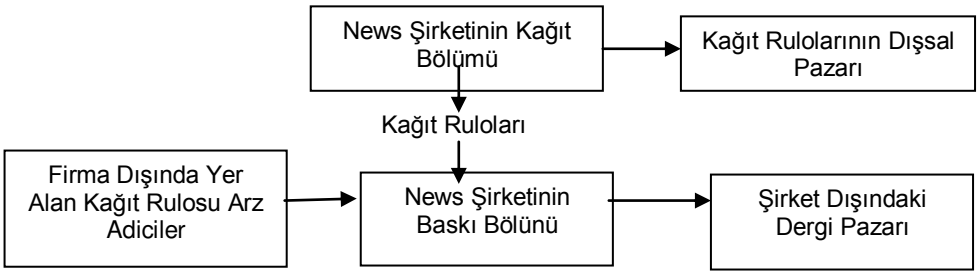
[211] Mehmet Akbaş, "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat 2006, s. 25.

[212] Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye,** T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı,Yayın No:2005-370, Ankara, 2005, s. 23.

[213] Karen S. Cravens, "Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamanın Rolü", Çev. İhsan Günaydın, **Vergi Sorunları,** Sayı: 141, Haziran 2000, s.137. (İngilizce makale için bakınız: Karen S. Cravens, "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", International Business Review, Vol: 6, No: 2, 1997, ss. 127-145.

aşağıda yer alan News Şirketinin örnek uygulaması ile Şekil 10'da daha net bir şekilde açıklanabilir[214].

Şekil 10: Transfer Fiyatlandırma Sisteminin İşleyişi



Yukarıda verilen şekle göre; News Şirketinin iki ayrı kar ve maliyet merkezine sahip olduğu görülmektedir. Bu merkezler, kağıt üreten kağıt bölümü ve kağıt rulolarını işleyerek dergi basan baskı bölümüdür. Kağıt bölümü, ürettiği kağıt rulolarının her birini baskı bölümüne transfer etmektedir veya dergi basan firma dışındaki diğer firmalara satmaktadır. Kağıt Ruloları News Şirketinde ara mamuldür ve transfer edilen baskı bölümünde bir takım işlemlerden geçirilerek ve firmanın dışındaki tüketiciye satılmaktadır. Kağıt rulolarının, kağıt bölümünden baskı bölümüne transferinde uygulanan fiyat transfer fiyatıdır. Transfer fiyatının oluşması ve uygulanması basit olarak bu şekilde açıklanabilir.

Transfer fiyatlandırması vergi idarelerinin ÇUŞ'den kaynaklanan vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Gelişmiş veya az gelişmiş hiçbir ülke vergi tabanının transfer fiyatlandırılmasından dolayı aşınmasını istemez. Dolayısıyla transfer fiyatlaması sistemi, küresel düzeyde faaliyette bulunan tüm ülkelerin dikkate alması gereken bir olgudur. Ernst & Young'ın 1999 yılı yaptığı araştırmasında ÇUŞ transfer fiyatlandırmasının öneminin gittikçe arttığını ve gelecek iki yıl içinde karşılaşacakları en önemli uluslararası vergi konusunun transfer fiyatlandırması olduğunu belirtmiştir. 1997 araştırmasında katılanların % 52'si en önemli konu olarak transfer fiyatlandırmasını belirtirken, 1999 araştırmasında bu oran % 61'e yükselmiştir[215].

[214] Charles T. Horngren ve George Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 7th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1991, s. 856.
[215] Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınevi, Ankara, Şubat 2004, ss. 25-26.

Transfer fiyatlandırma yoluyla işletmelerin, özellikle çok uluslu işletmelerin başaracakları stratejik hedefler üç ana başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar;

- Vergi ile ilgili hedefler,
- İçsel yönetim ile ilgili hedefler,
- Uluslararası veya faaliyetler ile ilgili hedefler olup,

Bu hedefler şunlardır[216]:

- Vergi yükünü yönetmek (vergi planlaması),
- Gümrük tarifelerini yönetmek,
- Sorumluluk merkezleri ve yöneticileri açısından performance değerlemesini yapmak,
- Yöneticilerin motivasyonunu sağlamak,
- Hedef birliğini (amaç uyumluluğunu) sağlamak,
- Rekabetçi Pazar pozisyonunu sürdürmek,
- Enflasyon riskini asgari düzeye çekmek,
- Yabancı para birimindeki değişimi yönetmek,
- Fiili maliyetler ve gelirleri uygun bir biçimde hesaplamak.

Transfer fiyatlandırmada yukarıda ifade edilen hedeflere ulaşabilmek için, işletmeye bir bütün olarak fayda sağlayacak transfer fiyatlama yönteminin seçilmiş olması gerekmektedir. Çünkü seçilen yöntem, bölüm özerkliği ve azami düzeyde koordinasyonun sağlanmasında önemli rol oynamaktadır[217].

2.3.1.1.1.2. Trasnfer Fiyatlandırma Türleri ve Amaçları

Transfer fiyatı, sorumluluk merkezleri arasında mal veya hizmet transferi ortaya çıktığında oluşmaktadır ve satın alan veya satan merkezlerin maliyet ve kar düzeylerini belirleyeceğinden her iki merkezinde ölçülen performansını etkilemektedir. Buna göre transfer fiyatlandırma, aynı işletme içindeki bağımsız bölümler arasındaki transferlerde kullanıldığı gibi, işletmenin bağlı işletmeleri arasındaki (uluslararası faaliyet gösteren iştirakler) mal ve hizmet transferlerinde de kullanılmaktadır. Bu açıklamalar aşığında transfer fiyatlandırması aynı gruba ait

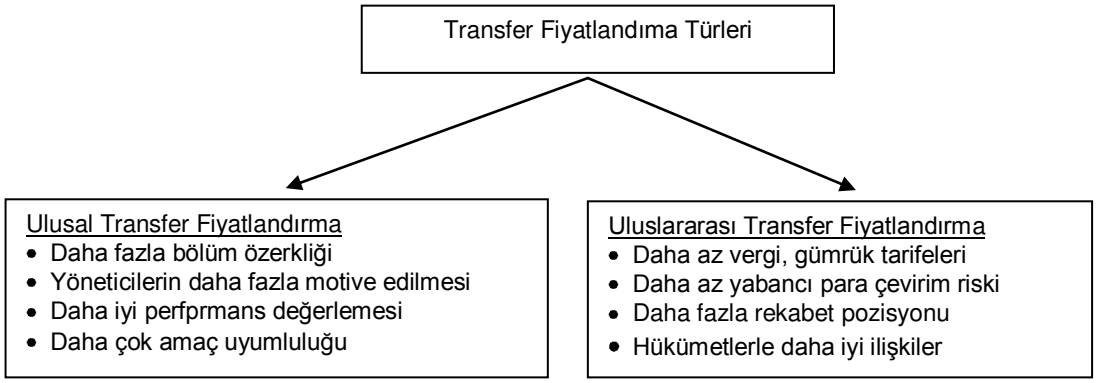
[216] Karen S. Cravens, "Examining The Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", **International Business Review**, Vol: 6, No: 2, 1997, ss.131-132.
[217] Ljilja Antic ve Vesna Jablanovic, "Criteria For Evaluating Transfer Pricing Methods", **Economics and Organizations**, Vol: 1, No: 8, April 2000, s. 63.

işletmeler arasında olabileceği gibi aynı işletmeye ait bölümler arasında da olabilecektir[218].

Bu çerçevede transfer fiyatlandırmayı iki başlık altında toplamak mümkündür:

- İşletme içi transfer fiyatlandırma,
- Çok uluslu işletmelerde transfer fiyatlandırma (Uluslararası Transfer Fiyatlandırma).

Şekil 11: Ulusal ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Karşılaştırması



Transfer fiyatlandırmanın amaçları genel anlamda üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlar; iç yönetsel, uluslararası ve vergisel amaçlar olarak ayrılır[219].

- **Transfer Fiyatlandırmanın İç Yönetsel Amaçları**

İşletmelerin yönetime ilişkin amaçları, transfer fiyatları belirlenirken kararlarını etkilemektedir. Bu itibarla işletmeler transfer fiyatlarından, yöneticilerle işletmenin hedefleri arasındaki uyumu artırmak, bölümlerin performansını adaletli bir şekilde değerleyerek diğer bölümlerle karşılaştırmak ve yöneticileri bölümlerin karlılığını artırmak için motive etmede yararlanmaktadır[220]. Bu bağlamda transfer

[218] Mehmet Fatih Güner, "Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, Eylül 2004, Sayı:141, s.14.
[219] Cravens, ss. 141-142.
[220] Ali Beylik, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler", **E-yaklaşım**, Sayı: 144, Aralık 2004.

fiyatlandırma, yöneticilerin kararlarını doğru olarak verebilmelerine yönelik davranışsal bir araç niteliğindedir[221].

Yöneticiler saptayacakları transfer fiyatlarıyla, bağlı işletmelere transfer edilen mal ve hizmetlerin fiyatları ve miktarları üzerinde belirleyici kararlar almak suretiyle bölümlerinin gelir ve giderlerini ayarlayacaklarından bölümlerin özerk yapısı sayesinde bu kişilerin performansları daha rahat belirlenmektedir[222]. Transfer fiyatlandırm aracılığıyla, işletmenin bünyesinde örgütlenmiş üretim ve satış birimlerinin, eşgüdümlü şekilde işbirliği içinde, yani uyumlu amaçlarla hareket etmeleri sağlanmalıdır. İyi bir transfer fiyatlandırma yöntemi, diğer bir anlatımla işletmenin amaçları doğrultusunda kaynakların optimal kullanımlarını sağlayacak fiyatları belirleyecek yöntemler, işletme karını, bölümlerin gerçekleştirdikleri faaliyetleri de dikkate alarak paylaştırmalı ve ilğili bölümlerin yöneticileri arasında transfer fiyatlamasına ilişkin ihtilafları minimum düzeylere çekmelidir[223].

- **Transfer Fiyatlandırmanın Uluslararası Amaçları**

Uluslararası transfer fiyatlandırma bir çok uluslu şirketin kendi bölümleri ya da şubeleri arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyattır[224]. Uluslararası ticaretin yerli para yerine döviz ile gerçekleştirilmesi sonucunda, özellikle kurların çok değişken olduğu durumlarda kur kazanç ya da kayıpları oluşabilmektedir. Uluslararası transfer fiyatlandırmayla söz konusu kayıpların azaltılması ya da döviz kurlarındaki dalgalanmalar sayesinde başka ülkedeki bağlantılı olunan şirkete gönderilebilmesi mümkün olabilmektedir. Bunları gerçekleştirebilmek amacıyla şirket merkezi ile bağlı şirketler arasında gerçekleştirilen ödemelerdeki para birimi, ödeme periotları ve malların dağıtım zamanları muhtemel kur dalgalanmalarına göre ayarlanabilmektedir.

Çok uluslu şirketler, uluslararası düzeyde rekabetçi bir piyasa pozisyonu oluşturarak bunu sürdürmeyi amaçlamaktadır. Şirketler bu bağlamda ilişkili şirketlerine, yeni bir pazara girmeleri halinde faaliyete geçtiği ilk yıllarda, finansal ve

[221] Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, Ankara, 2005, ss. 276-278.
[222] Öz, ss. 277-278.
[223] Öz, s. 277.
[224] Susan C. Borkowski, "An Analysis (Meta- and Otherwise) of Multinational Transfer Pricing Research", **The International Journal of Accounting**, Vol: 31, No:1, s. 39 .

rekabetçi pozisyonlarını kuvvetlendirecek nitelikte fiyatlarla piyasaya girebilmelerine olanak sağlamak için düşük transfer fiyatları uygulayabilmektedir.

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmayı, döviz kontrollerinden sakınarak gelirlerini bir ülkeden diğerine aktarmak yani kâr transferi yapmak için kullanırlar[225]. Şirketlerin elde ettikleri kârı ana merkeze aktarılmasında ilgili ülkedeki mevzuat sınırlanmış ise bu sınırlamanın aşılabilmesi için fiyatlar üzerinde oynama yapılabilecektir[226]. Kâr transfer edilirken şişirilmiş fiyatın içinde gizlenerek transfer edilebilecektir*.

Ülkelerin anti-tröst ve anti-damping konusunda yaptıkları düzenlemeler, yabancı devletlerin kamulaştırma risklerinden korunmak da transfer fiyatlandırmanın amaçlarındandır[227].

- **Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Amaçları**

Bir şirketin transfer fiyatlandırmayı kullanmasının başlıca amacı ülkeler arasındaki vergi oranı ve politikaları farklarından yararlanarak vergilerini minimize etmek ve şirketin toplam vergi yükünü en aza indirmektir[228]. Vergi oranlarındaki küçük farklar bile transfer fiyatlaması sayesinde büyük nakit akımı farklılıklarına neden olabilmektedir[229]. Transfer fiyatı birbirinden bağımsız iki şirket arasındaki piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Fakat çok uluslu şirketler bir takım nedenlerden dolayı transfer fiyatlarını piyasa fiyatının üstünde ya da altında belirleyebilmektedirler. Buna transfer fiyatlandırmanın kötü yönde kullanılması denilmektedir[230]. Politikacılar ve

---

[225] Halil Seyidoğlu, **Uluslararası İktisat**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s. 349.
[226] Beylik, s.146.
* İthalatçı ülkeler nihai ürünlerde anti damping uygularsa ana merkez, bağlı şirket veya şubelere nihai mal yerine, yarı mamul ve tamamlayıcı mallarının değerini düşük göstererek satımı yoluna gidebilir. Bu durumda bağlı şirket veya şube, yarı malları ve tamamlayıcı parçaları birleştirerek anti damping uygulamasından kaçmaktadırlar. Anti damping uygulaması düşük fiyatlı yarı mamul ve tamamlayıcı parça ithali yoluyla bertaraf edilmektedir.
[227] İhsan Günaydın, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırma Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Sermaye Yatırımla İlgisi", **Maliye Yazıları**, Sayı: 165, Ekim- Aralık 1999, s. 45.
[228] Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, (2005), "Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesinde ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli", **Atatürk İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:19, Sayı:2, 2005, s.409. Yakup Türk, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008, s.105.
[229] Selda Aydın, "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Sayı:103, Temmuz 2001.
[230] James Hanson, "Transfer Pricing in The Multinational Corporation: A Critical Appraisal", **World Development**, Vol: 3, No: 11&12, 1975, s. 857.

vergi idareleri genelde transfer fiyatlandırmanın bu şekilde kullanıldığını düşünmektedirler[231].

Transfer fiyatlandırmanın kötüye kullanılmasını şu örnekle açıklayabiliriz; merkezi Çin'de bulunan ve televizyon üreten çok uluslu bir şirketin Tayland'daki iştiraki televizyon parçalarını üretmekte ve bunlar İngiltere'deki bağlı şirketinde monte edilerek satılmaktadır. Burada transfer fiyatı ürünlerin Tayland'dan İngiltere'ye geçişinde uygulanacak fiyatlarıdır. İngiltere'deki vergi oranlarının Tayland'dan yüksek olması dolayısıyla şirket yüksek transfer fiyatları belirleyerek İngiltere'deki kârını az gösterecek ve orada az vergi ödeyecektir. Tayland'da ise fazla vergi ödemeyi göze alacak ama toplam vergi yükünü azaltmış olacaktır[232]. Şirketler lisans, patent, know-how gibi gayri maddi hakların ödemelerinde ilgili ülkenin vergi mevzuatında stopaj kesintisi yapılıyorsa şirket matrahın daraltılması ya da ödemeleri mal bedeli içinde gösterme yani gizlemesi seçeneklerinden birini kullanarak vergi yükünü azaltma yoluna gidebilir[233].

Çokuluslu şirketler ortak giderlerinin dağıtımını yaparken vergi oranı yüksek ülkelerdeki ortaklıklarına az pay verirken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki, ortaklıklarına çok pay vererek, yüksek oranlı ülkelerde maliyetleri arttırarak vergi matrahı daraltılmaktadır[234].

İşletmeler açısından uluslararası transfer fiyatlandırmanın amaçlarını belirlemek amacıyla yapılan bir araştırmada, ortalama on birden fazla ülkede rekabet etmekte olan 179 adet işletme ile 363 adet ABD menkul kıymet borsasında işlemler gerçekleştiren işletmenin muhasebe müdürleri ile parayla ilgili birimlerin üst düzey yöneticilerine anketler yönelterek araştırma yapılmıştır. Çalışma sonucunda ise tablo 15'te elde edilen bulgular ortaya çıkmıştır.

---

[231] Ramy Elıtzur ve Jack Mintz, "Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competation", **Journal of Public Economics**, Vol: 60, 1996, s. 402.
[232] Dicle, s. 35.
[233] Elif Cenkeri, "Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi", **(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 25.
[234] Dicle, s.37.

Tablo 15: Çokuluslu İşletmeler Açısından Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Temel Amaçları

AMAÇLAR	%
Vergileme ile ilgili amaçlar	51
• Tarifeleri yönetmek	4
• Vergi düzenlerine uymak	7
• Vergi yükünü yönetmek	40
İç yönetim Merkezli Amaçlar	21
• Adaletli performans eğerlendirmesi	7
• Motivasyon	9
• Hedef uyumlu teşvik etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
• Nakit transfer sınırlamaları	2
• Rekabetçi durum	21
• Gerçek gelir ve maliyetleri yansıtma	5

Kaynak: Karen S. Cravens, "Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamanın Rolü", Çev. İhsan Günaydın, Vergi Sorunları, Sayı:141, Haziran 2000, s.146.

Tabloda dikkat çeken nokta, araştırmaya katılanların neredeyse yarısından fazlası (% 51) uluslararası transfer fiyatlandırmanın en önemli amacı vergilemeyle ilgilidir. Vergileme ile ilgili temel amaçlar arasında ise (% 40) oranında vergi yükünü yönetmektir. Ancak, yöneticilerin hepsi uluslararası transfer fiyatlandırmanın amaçları açısından vergi yükünü ayarlamak üzerinde yoğunlaşmış değildir. Transfer fiyatlandırmayla vergi yükünü yönetme amacını tablodan açıkça görüleceği üzere, uluslararası rekabetçi durum (% 21) seyretmektedir[235].

2.3.1.1.1.3. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Mal ve hizmet transferlerinde uygulanabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleri pazara dayalı transfer fiyatlandırması, maliyete dayalı transfer fiyatlandırması ve görüşmelerle belirlenen transfer fiyatlandırması olarak sınıflandırılmaktadır. Söz konusu yöntemleri sırasıyla şu şekilde açıklayabiliriz[236]:

[235] Cravens, ss.144-147.
[236] İbrahim Organ ve Muhsin Çelik, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül 2006, s.132-134.

- **Pazara Dayalı Transfer Fiyatlandırması**

Pazara dayalı transfer fiyatlandırması, mamülü alacak alıcı bölümün mamülü piyasadan alması durumunda ödeyeceği fiyatı yansıtan piyasa fiyatıdır. Pazara dayalı transfer fiyatlandırması alıcı açısından maliyetlerin olması gereken tutarda, satıcı açısından ise satış hasılatının olması gereken tutarda oluşmasını sağlar. Piyasa fiyatının transfer fiyat olarak kabul edilebilmesi için transfer edilen mamülün aktif bir piyasasının olması gerekmektedir.

- **Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması**

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırması, işletmenin maliyetlerinin transfer edilen ara mamülün transfer fiyatının belirlenmesinde esas alındığı yöntemdir. Maliyete dayalı transfer fiyatlandırmasının değişken maliyet, toplam maliyet ve ikili fiyatlandırma uygulamaları bulunmaktadır.

- **Görüşmelerle Belirlenen Transfer Fiyatlandırması**

Transfer fiyatlandırması üretim ve pazarlama satış dağıtım bölümlerinin karşılıklı görüşmeleri ile saptanmaktadır. Bu yöntem fırsat maliyetine en yakın transfer fiyatlandırmasını vermektedir. Karşılıklı görüşmelerle saptanmış transfer fiyatlandırması ile her iki bölüm, her ikisinin de karlarını maksimize edecek bir üretim miktarı üzerinde karar verilir sonra toplam karın bölümler arasında nasıl paylaştırılacağına ilişkin transfer fiyatlandırması saptanmaktadır.

2.3.1.1.1.4. Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Boyutu

Uluslararası ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, bölümlerinin faaliyetleri için bulundukları ülkelerin vergilerin yasa ve yönetmeliklerine bağlı bulunmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren işletme bölümlerinin her birinin farklı vergisel düzenlemeler ile karşı karşıya kalmaları işletmelerin bu farklılıktan yararlanmalarını cazip duruma getirmektedir. Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlamasını belirlerken en önem verdikleri unsur vergi etkisidir. Yüksek vergi uygulanan bu ülkelerde faaliyet gösteren ana firmaların, daha düşük vergi oranı uygulanan bir ülkede yavru şirketinin bulunması durumunda, ana firma mal ve hizmetlerini yavru şirkete düşük bir transfer fiyatından transfer ederek işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltacaktır. Çok uluslu şirketlerin uluslararası amaçlar bu

çerçevede, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurunu idare etmek, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmak şeklinde ayrılmaktadır. Söz konusu amaçları sırasıyla şu şekilde inceleyebiliriz[237]:

- **Vergi Sonrası Global Karın Maksimize Edilmesi**

Vergileme ile ilgili amaçlar, vergi yükünü idare etmek, vergi düzenlemelerine uymak ve tarifeleri idare etmek şeklinde sınıflandırılmaktadır[238]. Bu çerçevede, uluslar arası veya çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmaya başvurmalarının en önemli nedeni vergi sonrası karlarını maksimize etmektir. Farklı vergileme yetkisine sahip ülkelerde, çok uluslu şirketlerin nihai vergi yükünü en aza indirecek davranış ve uygulamaları söz konusu şirketlerin vergi sonrası karının önemli ölçüde artmasına neden olmaktadır[239]. Çok uluslu şirketler grubu içinde bağlı şirketler arasındaki mal ve hizmetlerin satın alma ve satışı için üstlenilen fiyatı ifade etmek amacıyla kullanılan transfer fiyatı normalde piyasa fiyatına eşit olmalıdır. Fakat çok uluslu şirketler bir çok sebepten dolayı grup içi işlemler için piyasa fiyatına eşit olan fiyattan daha yüksek veya daha düşük fiyat belirleyebilmektedir. Çok uluslu şirketler grubu ödenecek vergileri minimize etmek için transfer fiyatlarına başvurarak vergi oranı farklılıkları ile ulusal yargılama alanlarında kararlarını ayarlamaktadır. Yine çok uluslu şirketler grubu bu ayarlamalarla ödenebilir toplam vergi tutarını azaltmaktadır. Ayrıca transfer fiyatlaması, royalti ödemelerini, ithalat ve ihracat vergileri ve tarifelerini de azaltmak için de kullanılmaktadır[240].

Transfer fiyatlandırma kullanılarak vergi avantajlarının elde edildiği vergi yüklerinden ilki gelir vergisidir. Çok uluslu şirketler tüm gelir vergisi yüklerini ayarlamak ve iç transferlerle ilgili vergisel düzenlemelere uymak için bir araç olarak transfer fiyatlandırmaya sık başvurmaktadır[241]. Çok uluslu şirketler çoğu zaman yatırım kararlarında bu vergisel durumlarını göz önünde bulundururlar. Yani çok uluslu şirketler farklı ülkelerdeki vergi oranlarının bir karışımına göre durumunu ayarlayarak karşı karşıya kaldıkları gelir vergisinden sakınmaya çalışmaktadırlar. Bu

---

[237] Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 80.
[238] Işık, s. 27.
[239] Mircan Yıldız Tokatlıoğlu, **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Birinci Baskı, Alfa Yayınları, 2004 s. 80.
[240] İhsan Günaydın, "Uluslar arası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999, s. 168.
[241] Dicle, s. 37.

firmalar yatırım kararlarını değiştirebilen vergi kredilerini ve teşvikleri yakından takip etmektedir. İthalat ve ihracat malları üzerine ülkelerin koymuş olduğu tarifeler de transfer fiyatlaması yoluyla yönetilmektedir. Çok uluslu şirketler, vergi yüklerini azaltmak için transfer fiyatlamasından yararlanarak kurumlar vergisi yüksek olan şubedeki karlarını bu vergilerin düşük olduğu başka ülkedeki şubeye transfer edebilirler. Karların bu şekilde ülkeler arasındaki dağılımının değiştirilmesi şirketin bir bütün olarak vergi sonrası karlarını artırmaktadır. Ancak bu uygulama sonunda söz konusu ülke vergi gelirlerinin önemli bir kısmından mahrum kalmaktadır [242].

- **Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergilerin Düşürülmesi**

Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatları düşük gösterilerek dış ticaretten alınan gümrük vergisi, KDV gibi vergiler daha az ödenecek yani vergi mükellefiyeti düşürülebilecektir[243]. Dış ticaretteki vergilerin değer üzerinden alınması ve yüksek olması durumunda çok uluslu şirket grubunun mal ithal eden ana merkezi, daha fazla gümrük vergisi ve katma değer vergisi ödeyecektir. Ana merkez tarafından, bağlı şirket veya diğer şubelerden ithal edilen mal ve hizmetlerin fiyatları düşük tutularak ödenecek gümrük vergisi ile diğer vergi ve harç miktarları düşürülebilir. Böylece gümrük vergilerinden kaçmak için fiyatlandırma düşük tutulmak suretiyle dış ticarette alınan vergiler azaltılacaktır. İthalatçı ülkeler bitmiş ürünler üzerinde anti damping uygulamasına gitmekte ise ana merkez, bağlı şirket veya şubelere nihai mal yerine, yarı mamul ve tamamlayıcı mallarının değerini düşük göstererek satımı yoluna gidebilmektedir. Bu durumda bağlı şirket veya şube, yarı malları ve tamamlayıcı parçaları birleştirerek anti damping uygulamasından kaçmaktadırlar. Anti damping uygulaması düşük fiyatlı yarı mamul ve tamamlayıcı parça ithali yoluyla elimine edilmektedir[244].

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmaya bazen yabancı ülkelerin koymuş olduğu gümrük tarifelerinden, genel ve özel vergilerden ve kotalarından kurtulmak için de başvurabilirler[245]. Çok uluslu şirketler bağlantılı bulundukları ülkelerdeki mal ithalatı sırasında yüksek gümrük vergisi, KDV, özel tüketim vergisi, harç ve benzeri yükümlülükler açısından yüksek oran ve ağır vergiler ile karşı karşıya ise, ihracatın yapıldığı ülkedeki firmaları, söz konusu mal için transfer fiyatını değiştirmekte ve

[242] Günaydın, s.168.
[243] Fatih Saraçoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD, AB Yaklaşımı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 32, Ağustos 2006, s.107.
[244] Işık, s. 33.
[245] Günaydın, s. 169.

böylece ürünün fiyatı ve vergisini azaltmaktadır. Bu şekilde mal ithalatı sırasında vergiyle ilgili mükellefiyetlerini düşürebilir veya fiyat ayarlamaları vasıtasıyla, olması gereken verginin çok daha altında bir vergi ödeyebilir. İthal kotaları durumunda ise, yabancı ülke değer üzerinden kota koyduğunda çok uluslu şirketler düşük fiyat belirleyerek ithal hacmini artırmaya çalışmaktadır[246].

- **İhracat Fiyatının Değiştirilerek Gerçeğinden Fazla Vergi İadesi Alınması**

İhracat fiyatlarının değiştirilerek yüksek tutulması işlemi, ilgili şirketlerin vergi sonrası kar maksimizasyonu yanında, ilgili ülkede bir teşvik önlemi olarak ihracatta vergi iadesi uygulanıyorsa, firmaların gerçeğinden daha fazla vergi iadesi almasına olanak sağlamaktadır. Bu şekilde fiyat ayarlaması yapmak suretiyle çok uluslu şirketler haksız yere fazladan vergi iadesi alabilmektedir[247]. Yapılan ihracat karşılığında ihracatçıyı desteklemek için vergi iadesi ödemesi sistemi bulunması durumunda, ihracatçı konumda olan şirket, fazla vergi iadesi almak için ihraç fiyatlarını yüksek tutarak kendi karını azamileştirecektir. Yüksek transfer fiyatlandırması yüksek vergi iadesi anlamına gelecektir. Bunun sonuncunda haksız yere vergi iadesi alınacaktır. Bazı ülkeler yapılan ihracat için vergi iadesi yerine vergi indirimi yolunu tercih etmektedirler. Vergi indirimi yolunun tercih edilmesi durumunda da vergi iadesi sisteminin sonuçları benzer şekilde meydana gelmektedir[248].

- **Stopaj Matrahının Daraltılması ve Gizlenmesi**

Ekonomik faaliyetlerin globalleşmesi, çok uluslu şirketlerin uluslararası işletmelerindeki artışlar ve uluslar arası ticaretin büyük bir kısmının içselleşmesinden doğan önemli bir diğer sorun da şirket ağları içinde ve özellikle ana şirketler ve dış şubeler arasında sınırlar arası transfer edilen fikri haklar, teknik bilgi (know-how), mallar ve hizmetler için fiyatların nasıl tespit edileceğidir. Böyle maddelerin transfer edildiği fiyatlar hem taraflar için gelirleri hem de işin parçası olan ülkelerin vergi matrahını belirler[249]. Özellikle gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere üretim ve dağıtımla ilgili vermiş oldukları patent, teknik bilgi ve marka, arama, işletme ve imtiyaz haklarını kullandırması karşılığında ilgili ülkede bir vergi veya stopaj alımı söz konusu ise bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı

[246] Tokatlıoğlu, s. 82.
[247] Yıldız, s. 82.
[248] Işık, s. 33.
[249] İhsan Günaydın ve Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi istemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I", **Vergi Sorunları**, Sayı: 179, Ağustos 2003, s.158.

içinde yurtdışına aktarılması sağlanmakta ve bu şekilde daha az stopaj vergisi ödenmesi söz konusu olmaktadır. Böylece normal koşullar altında ödenmesi gereken vergi ve stopajlar bir nevi devre dışı bırakılmaktadır[250]. Ayrıca söz konusu gayri maddi haklar için yapılacak ödemeler, ayrı bedel gösterilmeden ödemenin yapılacağı bağıntılı işletmeden alınan diğer malların bedellerine ek yapılarak bedel yüksek tutulmak yoluyla ödenebilecek ve söz konusu gayri maddi haklar nedeniyle yapılacak stopaj devre dışı bırakılabilecektir[251].

- **Genel Merkez Giderlerinin Bağlı Şirketlere Kaydırılması Suretiyle Vergi Mükellefiyetinin Azaltılması**

Genel merkez yani ana firmanın bağlı olduğu ülkede vergi oranları düşük öte yandan bağlı olan şirketlerin bulunduğu ülkelerde vergi oranları çok yüksek ise, firmanın genel gider ve benzeri giderleri zaman zaman bağlı şirkette gösterilmeye çalışılmaktadır. Bu şekilde bağlantılı firmanın vergi matrahının olması gerekenden daha düşük olması sağlanmaktadır[252].

Örneğin yüksek vergi oranı uygulayan ülkedeki ana şirketin, biri düşük oranlı vergilerin uygulandığı bir ülkede, diğeri yüksek vergilerin uygulandığı başka bir ülkede olmak üzere iki bağlı şirketi bulunduğu bir durumda, vergi yükü fiyatlandırma yoluyla ayarlanabilecektir. Bu şirketler karlarının, düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı şirkette toplanmasını sağlamak için amaç birliği içine gireceklerdir. Yüksek vergi oranı uygulayan ülkede bulunan ana şirket, mallarını son derece düşük fiyatlarla düşük vergi oranlı ülkedeki bağlı şirketine satmakta; bu şirket de aynı malları çok yüksek fiyatlardan yüksek vergi uygulayan ülkedeki diğer bağlı şirkete aktarmaktadır. Bu yolla, ana şirket düşük fiyatlar nedeniyle, düşük gelir beyan ederek vergi yükünü azaltmaktadır. Bağlı şirketlerden yüksek vergi oranı olan ülkedeki bağlı şirket, mal alımında ödediği yüksek fiyatlar nedeniyle maliyetleri yükselttiğinden düşük gelir beyan etmekte ve düşük vergi ödemektedir. Düşük vergi oranı olan ülkedeki bağlı şirket ise düşük fiyatlarla alıp yüksek fiyatlarla sattığı mal üzerinden büyük kar elde etmektedir. Kar bu şirket bünyesinde toplandığı halde vergi yükü düşük kalmaktadır. Benzer mekanizma mal alım satımının yanında

[250] Dicle, s. 37.
[251] Saraçoğlu, s.108.
[252] Dicle, s. 37.

hizmetlerde, faiz ve komisyon gibi gider unsuru olabilecek işlemlerde de söz konusu olabilmektedir[253].

- **Nakit Kontrolleri ve Kotaların Aşılması**

Bağlantılı firmaların bulunduğu bir kısım ülkelerde kar transferleri, ithalat tutarı veya döviz ve kur üzerinde bir kısıtlaması söz konusu olabilmektedir. Böyle durumda şirketler bu nakit sınırlandırmalarından sakınmak için düşük vergi oranları ile az gelişmiş ülkelerde çalışan şubelere diğer birimler tarafından yüksek fiyatlı mallar satmaktadır. Böylece şube nakit dengesinde ve vergilerinde onun daha yüksek giderlerinden dolayı uygun bir azalma sağlamaktadır[254]. Örneğin; döviz tutarı olarak kota sınırlandırılması varsa, mal ve hizmet bedelleri olduğundan düşük gösterilmek suretiyle bir taraftan kota sınırı genişletilmekte, diğer taraftan ithalat vergisi azaltılmış olmaktadır[255].

Transfer fiyatlandırmasının diğer bir uluslararası amacı döviz kuru dalgalanmalarından çok uluslu şirket grubunu korumaktır. Çokuluslu şirket grubu faaliyetlerini küresel ölçekte sürdürürken faaliyette bulunduğu ülkelerin döviz kurlarından etkilemekte ve döviz kurlarındaki dalgalanmaların olumsuz etkilerinden kendini korumak istemektedir. Döviz kurları ile ilgili amaçlarını gerçekleştirmek için, ana merkez ile bağlı şirket ve şubeler arasındaki ödemelerdeki para cinsini, ödeme dönemlerini ve malların dağıtım zamanlarını olası kur dalgalanmalarına göre ayarlamaktadır. Ayarlamalar sonucunda kur dalgalanmalarından kaynaklanan kar veya zarar istenilen yerde oluşturularak çok uluslu şirket grubunun küresel karı maksimize edilmektedir[256].

2.3.1.1.1.5. Transfer Fiyatlandırmanın Ülkeler Açısından Etkileri

Uluslar arası alanda ve çok uluslu şirketler ile gündeme gelen transfer fiyatlandırması sorunu, yurt içinde de serbest bölgeler rejimlerinde olduğu gibi bir takım uygulamalarda karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda uygulamanın uluslar arası şekline bakıldığında, yurt içinde görülen durumlar için de benzer tedbirlerin

[253] Işık, s. 31.
[254] Dicle, s. 38.
[255] Tokatlıoğlu, s. 83.
[256] Işık, s. 37.

kullanılması gerektiği söylenebilir[257]. Bu çerçevede uluslar arası transfer fiyat ayarlamaları ülkelerin ekonomik ve mali yapısı üzerinde çeşitli şekillerde etkilere yol açmaktadır. Hemen hemen tamamı olumsuz olan söz konusu etkiler birkaç grupta toplanmaktadır.

- Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması

Uluslar arası transfer fiyatlandırmada yapılan çeşitli ayarlamalarla öncelikle ülkelerin vergileme yetkileri olumsuz şekilde etkilenmekte ve hatta bu yetki dolaylı olarak sınırlandırılmaktadır. Ülkelerin vergileme alanındaki egemenlik haklarının transfer fiyatlaması işlemleriyle tehlikeye düşmesi bir çok ülkeyi endişelendirmekte, bunun sonucunda da ülkeler arasında zaman zaman ekonomik ve siyasi tartışmalar yaşanmaktadır. Nitekim transfer fiyatlandırma uygulaması sonucunda ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Japonya ve Çin gibi ülkelere arasında geçmişte çeşitli anlaşmazlıklar yaşandığı görülmektedir[258].

- Vergileme Alanı ve Kapasitesinin Azalması

Uluslar arası şirketler sahip oldukları sermaye ve teknolojik yapıları ile hem daha düşük maliyetli mal ve hizmetler üretmekte, hem de yeni ve kaliteli ürünler geliştirmektedir. Birçok alanda yerli sermaye bu uluslar arası şirketlere rakip olabilecek seviyede olmadığı için yabancı şirketler bu piyasada fiyatları istedikleri gibi tespit edebilmektedir. Küreselleşmeyle birlikte bir çok gelişmekte olan ülkede dış ticaret liberalize edilmiş ve ithalat hızla artmıştır. Bunun sonucunda da yerli sermayenin ürettiği mal ve hizmete talep azalmış ve yerel şirketler hayatta kalma mücadelesine girmiştir. Bu süreçte yeni teknolojilere ayak uydurabilen, sermaye yapılarını güçlendirebilen şirketler başarılı olurken, bunu gerçekleştiremeyenler de piyasadan silinmek zorunda kalmıştır. Uluslararası şirketler satın almalar, birleşmeler veya kendi kurdukları şirketler yardımıyla piyasalarda egemen olmaya başlamıştır. Küreselleşme sonucunda ülkelerin vergileme alan ve kapasitesi yerli şirketlerden ziyade ülkede faaliyette bulunan yabancı şirketlere bağlı kalmaktadır. Yabancı şirketler ise doğal olarak bu ülkelerde elde ettikleri karları kendi ülkelerine

[257] Ali Rıza Akbulut, "Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 271, Mart 2004, s.113.
[258] Tokatlıoğlu, s. 83.

transfer etmektedir. Bunun sonucunda da ortaya çıkan kar bu yerli ülkelerden ziyade karların transfer edildiği yabancı ülkelerde vergiye tabi tutulmaktadır[259].

- Ülkelerde Kaynak Oluşumu ve Tahsisinin Etkilenmesi

Şirketlerin daha az vergi vermek amacıyla transfer fiyatlandırma uygulamalarına gitmeleri, ülkelerin kaynak oluşumunu ve tahsisini de etkilemektedir. Bir kısım firmalar, bağlantılı bulunduğu finans kuruluşlarını vergi yükü düşük ülkelerde oluşturarak yarattıkları açık pozisyonlarla, kaynak tahsisini bulundukları ülkenin aleyhine olacak şekilde etkileyebilmektedir. Bundan dolayı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesinde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını belirlemeleri ve uygulamaları da bir sorun olarak görülmektedir. Özellikle küreselleşme süreciyle birlikte çok uluslu şirketlerin mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarını belirlerken yerel piyasa yapısını göz ardı etmeleri, gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlarını, gelişmekte olan ülkelerin kaynaklarını kullanmada bir araç olarak gördüğü yorumunun yapılmasına neden olmaktadır[260].

- Kaynak Çıkışına Yol Açması

Transfer fiyatlandırma uygulamaları kaynak giriş ve çıkışı açısından da gelişmekte olan ülkeleri önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkelerle aralarında olan kalkınmışlık farkını azaltmak için yeni yatırım ve sanayileşmeye ihtiyaç duymaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin bu sanayileşme istekleri bu ülkeleri dünya ticaretinde etkili olan ülkelere ve bunların çok uluslu şirketlerine bağımlı kılmaktadır. Dünya ticaretini geniş ölçüde elinde tutan bu firmalar ihraç ettikleri mallarda monopol ve oligopol, ithal ettiklerinde ise monopson ve oligopson durumunda olduklarından, bu şirketler gelişmekte olan ülkelere mal ihraç ederken monopol fiyatlarını, ithal ederken ise istedikleri fiyatı kullanabilmektedir. Gelişmiş ülkeler genel anlamda piyasalarda transfer fiyatlandırmanın yaygın olarak uygulanmasından dolayı maruz kalacakları kayıpları sahip oldukları çok uluslu şirketler sayesinde telafi etme şansına sahipken, gelişmekte olan ülkeler yeterince çok uluslu şirkete sahip olamadıklarından transfer fiyatlarından dolayı maruz kaldıkları zararı nötrleştirme imkanına sahip değildir[261]. Bu şekilde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırma uygulamaları dış kaynak ihtiyacı olan gelişmekte

[259] Yıldız, s. 84.
[260] Tokatlıoğlu, s. 84.
[261] Günaydın, s. 173.

olan ülkelere, kaynak sağlamak yerine çoğu zaman ülkelerden gelişmiş ülkelere kaynak çıkışına yol açmaktadır. Bundan dolayı çok uluslu şirketler, doğrudan veya dolaylı olarak getirdikleri sermayeden daha fazla tutarlı kar transferi yapmak suretiyle, gelişmekte olan ülkelerin hem milli gelirlerini olumsuz etkilemekte hem de vergi kaybına yol açmaktadır[262].

- Ödemeler Dengesini Olumsuz Etkilemesi

Çok uluslu şirketler uyguladıkları transfer fiyatlandırma sistemi ile değişik ülkelerdeki değişen talebe göre oluşan Pazar fiyatlarına müdahale etmiş de olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere olan ekonomik bağımlılıkları, bu ülkelerin uluslararası transfer fiyatlandırmadan zarar görmelerine sebep olmaktadır. Bu uygulamalar gelişmekte olan ülkelerin ödemeler dengesi üzerinde ters etkiye yol açmakta ve bunun sonucunda da ödemeler dengesinde sürekli açıklar yaşanmaktadır[263].

Sonuç olarak günümüzde birçok çok uluslu şirket, grubu içindeki mal, hizmet ve gayri maddi hakların alış ve satışında piyasa fiyatını uygulamak yerine, bu işlemlere piyasa fiyatından yüksek veya düşük fiyat uygulamak suretiyle transfer fiyatını kötüye kullanmaktadır. Bu uygulamanın en önemli nedeni ise, bu kuruluşların vergi yüklerini azaltmak yani daha az vergi ödeyip karlarını artırmak istemeleridir. Ancak gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, şirketlerin bu fiyat politikalarını izleyip denetleyecek mekanizmaları da geliştirmeye başlamıştır. Böylece transfer fiyatlamasının vergileme alanında yol açabileceği olumsuzluklar belli ölçüde telafi edilmektedir[264].

2.3.1.1.1.6.Transfer Fiyatlandırma Açısından Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi

Şirketlerin, özellikle de uluslar arası şirketlerin ana firma bağlı firma çerçevesinde birbirlerine yaptıkları mal ve hizmet satışlarında transfer fiyatlandırması yoluyla toplam kar ve dolayısıyla da ödenecek vergi tutarı üzerinde ayarlamalar yapabilmeleri, bu konuya ilişkin olarak yasal düzenlemeler yapılmasının zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Yasal düzenlemeler bir anlamda şirketlerin

[262] Tokatlıoğlu, s. 85.
[263] Yıldız, s. 85.
[264] Günaydın, s. 174.

maksimum karlılık amaçlarıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak sahip olduğu vergilendirme yetkisinin çatışmasının bir sonucudur. Devlet egemenliği ve vergi açısından son derece duyarlı olan transfer fiyatlandırma ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler belirtilen çerçevede tüm amaç ve yöntemleri içine almaktadır[265].

Çok uluslu şirketler dünya genelindeki vergi sonrası kârlarını maksimize edebilmek amacıyla ülkelerin vergi politikalarındaki, transfer fiyatlandırma düzenlemelerindeki, gümrük vergilerindeki, kur risklerindeki ve kâr aktarım mekanizmalarındaki sınırlamaların açıklarından faydalanma eğilimindedirler[266]. Çok uluslu şirketlerin bu çabası gelir transferi biçiminde ortaya çıkan transfer fiyatlandırma manipülasyonları aracılığı ile gerçekleşir. Bu manipülasyonlar bazı ülkelerde vergi gelirlerinde özellikle de kurumlar vergisinde aşınmalara neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırma, bir işletmenin mal ve hizmetleri ile gayri maddi varlıklarını kendi bölümleri ya da kolları arasında transfer ederken kullandığı fiyat olarak tanımlandığından[267], ülke içinde faaliyet gösteren bir işletmenin alt şirketleri ya da bölümleri arasında olabileceği gibi, alt şirketleri ve bölümleri farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde de uygulanabilmektedir. Uluslararası transfer fiyatlamasının önemi, transfer fiyatındaki herhangi bir değişikliğin, gelirin ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğinin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır[268].

Kanunen kabul edilen en iyi yaklaşım, transfer fiyatlaması manipulasyonlarının faydalı olduğu model ve bileşimleri ayırt edici ve belirleyici durumları tespit ederek uygulamaktır. Merkezi olarak yönetilen transfer fiyatlandırma politikaları, transfer fiyatlandırma alanında ayrı iç idarecilerin görev alması ve vergi raporlarının temini başarılı bir denetimin gerçekleştirilmesi için öne sürülen uygulamalar olarak kabul edilmektedir[269]. Manipulasyon ihtiyatlılığının sağlanması açısından, çok uluslu şirketler

---

[265] Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D' de Yapılan Yasal Düzenlemeler" , **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, s. 57.
[266] Hüseyin Şen, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001, s.166.
[267] Emrah Ferhatoğlu, "Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt: 7, Sayı: 1, Haziran 2006, ss. 79-96.
[268] Dicle,a.g.m., s. 25.
[269] Clive R. Emmanuel, "Income Shifting And International Transfer Pricing: Three Country Example", Abacus, Vol: 35, No: 3, ss. 263-264, 1999. http://www.blackwell-synergy.com/action/doSearch (12.09.2007).

arasında transfer fiyatlandırma uygulamasının, ülkeler itibariyle belirgin farklılıklar gösterdiği bilinmektedir[270].

Uluslar arası transfer fiyatlandırma çok uluslu şirketlerin sermaye hareket alanlarının genişliğinin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Transfer fiyatlandırmasının daha çok global faydanın maksimize edileceği ülkelerde uygulanması, devletlerin transfer fiyatlama mekanizması aracılığıyla çok uluslu şirketler üzerinde miktar kısıtlayıcı etkiye sahip olmasını sağlamaktadır[271].

Transfer Fiyatlandırma mevzuatı, Çok uluslu şirketlerin kar aktarım faaliyetlerini sınırlamaya yönelik olarak düzenlenmiştir. Son yıllarda ABD'de yapılan düzenlemeler, çok uluslu şirketlerin vergi gelirlerine yeteri kadar katkı yapmadıkları eleştrilerine karşılık olarak, bu kuruluşlardan daha fazla vergi almaya yöneliktir. OECD Mali İşler Komitesi (CFA), ilişkili kuruluşlar arasında transfer fiyatlandırmada, faaliyet gösterilen ülke piyasalarında geçerli olan piyasa fiyatının esas alınmasını sağlamak üzere, sürekli çalışmalar yapmakta ve öneriler geliştirmektedir. 1995 yılında hazırlanan "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdaresi için Transfer Fiyatlandırma Rehberi" ile çok uluslu şirketlerin kendi aralarındaki transferlerde uyguladıkları fiyatların, piyasa fiyatı kuralları çerçevesinde gerçekleşmesini önermektedir. Transfer fiyatlandırma rehberi, konuya ilişkin muhtemel ihtilaflarda iki tarafı da tatmin eden sonuçlar önermekte ve böylece vergi yönetimleri arasında veya vergi yönetimleri ile çok uluslu şirketler arasındaki anlaşmazlıkların en aza indirilmesine yardımcı olmaktadır[272].

2.3.1.1.1.7. Transfer Fiyatlandırmanın Gelişmekte Olan Ülkelere Katkıları

Transfer fiyatlandırmasının etkileri, gelişmekte olan ülkelerin önceliğinin sermaye birikimi olması, gelişmiş ülkelerde ise daha çok vergi gelirlerindeki azalmaya duyarlı olunması şeklinde farklılık göstermektedir. Küreselleşme süreciyle birlikte çok uluslu şirketlerin mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarını belirlerken yerel piyasa yapısını göz ardı etmeleri, gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlarını, gelişmekte

[270] Jefrey S. Arpan, "Transfer Pricin In Multinational Financial Management", The Financial Review, Vol: 7, Issue: 1, Mart 2005, s.146. http://www.blackwell-synergy.com/action/doSearch (12.09.2009).
[271] Chan K. Hung ve Lynne Chow, "International Transfer Pricing For Business Operations In China: Inducements, Regulations And Practice", Journal Of Business Finance And Accounting, Vol: 24-10, 1997, s.1269, http://www.blackwell-synergy.com/action/doSearch (12.09.2007).
[272] Mehmet Aktaş, "Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları", (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2003, s. 38.

olan ülkelerin kaynaklarını kullanmada bir araç olarak gördüğü yorumunun yapılmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması uygulamalarının gelişmekte olan ülkeler üzerinde farklı etkileri söz konusu olmaktadır.

- Transfer Fiyatlandırma Olgusunun Ekonomik Gelişme Üzerine Etkisi

BM Ticaret ve Kalkınma Konferansı'nın (UNCTAD) gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren Çok uluslu şirketler ve diğer kuruluşların raporlama ve muhasebe sistemlerindeki genel gelişmeler başlıklı yaptığı bir araştırmada, araştırmaya katılan gelişmekte olan ülkelerin % 41'i mevcut transfer fiyatlaması düzenlemelerinin, rehberlerinin ve idari uygulamaların hizmetler konusunu dikkate almadığını belirtmişlerdir. Daha da ilerisi GOÜ'lerdeki transfer fiyatlandırma düzenlemelerinin üçte ikisi teknoloji transferi konusunu da içermektedir. Bu ülkelerin eksik ya da yetersiz düzeydeki transfer fiyatlandırma kurallarının etkisi tartışılır düzeydedir. GOÜ'lerdeki mevcut transfer fiyatlandırma düzenlemelerinin doğrudan yabancı yatırımlar için caydırıcı bir ortam yarattığını ve bu ekonomik iklimin ÇUŞ'ler için riskli bulunduğunu düşünülmektedir. Bunun yanı sıra transfer fiyatlandırma düzenlemelerinin eksik ya da yetersiz olması yerine hiç olmamasını ÇUŞ'ler ve doğrudan yabancı yatırımlar için asıl caydırıcı ortamı yarattığı da kabul edilmektedir. Çünkü bu tür ekonomik ortamlarda ÇUŞ' ler elde ettikleri karlar üzerinden düşük vergi ödemek için agresif transfer fiyatlaması politikalarına ağırlık vermektedirler[273].

Eğer transfer fiyatlandırmayla ilgili düzenlemeler, küresel olarak kabul görmüş prensiplere dayalı yani emsal bedel ya da piyasa fiyatı prensiplerine (arm's length) yönelik hazırlanmışsa ve yetkili vergi otoriteleri tarafından tek düze olarak uygulanıyorsa ÇUŞ'ler yatırım ortamındaki belirginlikten, (özellikle de bu ortam önceden fiyat anlaşmaları ve ikili vergi anlaşmalarıyla da destekleniyorsa) çok memnun olacaklardır. Bazı gelişmekte olan ülkelerde var olan vergi muafiyet ve istisnaları ya da vergi ertelemeleri, transfer fiyatlandırma politikalarına olan ihtiyacı geciktirmiştir. Diğer ülkelerde gelir oluşturmak için transfer fiyatlandırma sistemi yerine, gümrük değerlemelerine veya gümrük vergilerine güvenmişlerdir. Ayrıca GOÜ'lerdeki transfer fiyatlandırma sistemindeki temel sorunun, karmaşık transfer fiyatlandırma sorunlarını analiz edecek, tecrübeli uzman muhasebeci ve denetçi eksikliği olduğu kabul edilmektedir. Bu ülkelerde vergi idaresindeki tecrübesizlik, ya

[273] Aktaş, s.190.

firmaların gelirleri başka ülkelere transfer etmek suretiyle bu durumdan yararlanmasına ya da kuralların yanlış uygulanması nedeniyle haksız vergilenmelere neden olmaktadır[274].

- Transfer Fiyatlandırma Olgusunun Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Dış Ticaret Üzerine Etkisi

Gelişmekte olan ülkelerin dış ticaretleri ve milli gelirleri, transfer fiyatlandırma işlemlerinden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenmektedir. Özellikle doğrudan yabancı yatırımlarla bağlantılı transfer fiyatlandırma uygulamalarından kaynaklanan sorunlar, ÇUŞ'lerin kontrolünde olan iştirakler vasıtasıyla olabileceği gibi yerel yatırımcılarla birlikte kurulan ortak girişimler aracılığıyla da olabilmektedir. Bugün dünyada en çok doğrudan yabancı yatırımları çeken gelişmekte olan ülke Çin' dir. ÇUŞ' ler tarafından yapılan transfer fiyatlandırmasının sonucu olarak, yatırım yapılan ülkeler özellikle de gelişmekte olanlar gelir kaybı nedeniyle zarar görürler. Daha da ilerisi ihracatın düşük ve ithalatın da yüksek faturalanması suretiyle yapılan manipulatif transfer fiyatlandırması gelişmekte olan ülkelerin ödemeler dengesinde de sorunlar yaratır. GOÜ' lerdeki yerel firmaların yeterli uzmana ve uygun pazarlama ağına sahip olmamaları ÇUŞ'lerin lehine olan bir gelişme olup ÇUŞ'ler sadece kendi aralarındaki ve çeşitli ülkeler nezdindeki ticareti kontrol etmemekte aynı zamanda yerel firmaların dış ticaretini de büyük ölçüde yönlendirmektedir[275].

GOÜ' lerin büyük çoğunluğunda etkin bir transfer fiyatlandırma sistemi kurmak için yeterli sayıda uzman ve mali kaynak yoktur. Bu ülkelerin yerel uzmanları ÇUŞ'ler tarafından istihdam edilen yüksek becerili uzmanlarıyla rekabet edememektedir. Dolayısıyla ÇUŞ'ler GOÜ'lerde elde ettikleri gelirleri çok daha fazla zorlanmadan ülke dışına, ana şirketlerin bulunduğu yerlere veya bazı vergi cennetlerine transfer edebilmektedir. Bazı durumlarda bu şirketler faaliyette bulundukları ülkeye getirdikleri kaynaklardan daha fazlasını transfer fiyatlaması manipulasyonlarıyla geri götürmektedir. Bu gelişme ilgili ülkenin milli geliri, büyümesi ve dış ticareti üzerinde olumlu etkiler yaratmamaktadır. Diğer bir ifadeyle GOÜ' lerde modern transfer fiyatlandırma yoksa veya var olanlarda etkin uygulanmıyorsa doğrudan yabancı yatırımların milli gelir ve büyüme üzerindeki etkisi her zaman

[274] Aktaş, s.191.
[275] Aktaş, s.194.

olumlu yönde olmayabilmektedir[276]. Globalleşme sonucu ulusal hükümetlerin otorite zafiyetine uğraması, gelişen teknoloji ve hızla artan globalleşmenin ekonomiler arası ticaret hacmi yetersizliklerinin üstesinden gelmek için uluslar arası alt yapı yatırımlarının kapasitesinin dengeli artışına eşlik edememesi sonucunu doğurmaktadır[277].

- Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırması Uygulamasını Teşvik Eden Faktörler

Gelişmekte olan ülkelerde doğrudan yabancı yatırım yapan yabancı kuruluşlara vergi bağışıklığı ya da düşük oranlı vergi oranı uygulama gibi teşvikler sağlanmaktadır. Vergileme, gümrük tarifeleri, iş riski ve işlem maliyetleri ÇUŞ'lerin transfer fiyatlarını manipule etmelerini teşvik eden en önemli unsurlardır. Bunlara karın transferindeki zorluklar, yerel pazara giriş engelleri ve yerel paranın konvertibl olmaması gibi konular da eklenebilmektedir. Bu gibi durumlarda ÇUŞ'lerin transfer fiyatlandırması yoluyla gelirlerini manipule etme ihtiyacı kalmamakta veya azalmaktadır. Ancak yine de vergi oranları ve gümrük tarifelerindeki kolaylıklar çoğu zaman ÇUŞ'ler için yeterli görülmemekte ve yatırım yapılan ülkedeki istikrarsızlık ve belirsizlik ile ekonomik ve siyasi ortamdan kaynaklanan iş riski ve işlem maliyetlerindeki yükseklik, transfer fiyatlandırmadaki manipulasyonun gerekçesi olarak gösterilmektedir. Doğrudan yabancı yatırım yapan yabancı yatırımcıları teşvik etmek amacıyla gelişmekte olan ülkeler yasal çerçeveyi düzeltmeye, yatırım ortamını iyileştirmeye yönelik düzenlemeler yapmaktadırlar. Mülkiyet hakları için hazırlanacak yasalar ve yabancı yatırımcıların korunmasına ilişkin yapılacak düzenlemeler büyük önem arz etmektedir. Yatırım ikliminin iyileştirilmesi için yasal çerçevenin hazırlanması tek başına yeterli olamamakta yasaların uygulanması da büyük önem taşımaktadır. Yasal çerçevenin zayıf olduğu ülkelerde yabancı yatırımcılar gelirlerini düşük gelirli ülkelere kaydırmak amacıyla transfer fiyatlandırmasını kullanmaktadırlar[278].

- İkili Vergi Anlaşmaları ve Transfer Fiyatlandırması

[276] Aktaş, s.196.
[277] Oliver Javanpour, "Elektronik Ödeme ve Vergileme Yoluyla Globalleşme", Çev. Ersan ÖZ, **Vergi Sorunları**, Sayı:157, Ekim 2001, s.105.
[278] Aktaş, s.198.

Uluslararası transfer fiyatlandırması sistemi ile ikili vergi anlaşmaları arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesinde de açıklandığı üzere ilişkili kuruluşlar arası transfer fiyatlamasının kötüye kullanılması halinde vergi matrahının eksik tespit edildiği ülke vergi idaresi gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Söz konusu hükmün ikili vergi anlaşmalarına ithal edilmesi hem uluslar arası transfer fiyatlaması nedeniyle gelir ve vergilerin ülkeler arası adil ve doğru bir şekilde dağılımı, hem de muhtemel çifte vergilendirme ve uluslar arası ihtilaf riskini azaltmaktadır.

Yeni sanayileşmiş ya da yarı sanayileşmiş ülkeler olarak da adlandırılan ve özellikle 1980'li yıllarda Türkiye'nin dışa açılmasında örnek gösterilen ihracata yönelik sanayileşme stratejisinin başarılı örnekleri olan bazı Doğu Asya Ülkelerindeki (Güney Kore, Hong Kong, Singapur, Arjantin ve Tayvan) ve başarısız bazı Latin Amerika ülkelerindeki transfer fiyatlandırmasına paralel vergi oranlarına ilişkin uygulamaları şu şekilde inceleyebiliriz[279];

- **Güney Kore;** Vergi tabanının genişlemesiyle beraber gelir ve kurumlar vergisi oranlarını düşürme politikasının uygulanmasına paralel olarak iki düşük oranlı kurumlar vergisi uygulaması sürdürmektedir. Ayrıca KDV'nin sıfır oranlı olarak uygulandığı; ihracat, Güney Kore dışında elde edilmiş hizmetler, gemi ve uçaklar için edinilen uluslararsı navigasyon hizmetleri, Güney Kore'de yerleşik olmayan şirketler ya da sürekli faaliyette bulunmayan yabancı şirketlere arz edilen mal ve hizmetlerden sağlanan döviz kazançları gibi mal ve hizmetler de bulunmaktadır.

- **Hong Kong;** Bağımsız vergi politikası izlenmesi; düşük vergi oranları, kapsamlı muafiyetler ve özellikle yabancı şirketler için çok cazip olan "Vergi Tatilleri" gibi imkanlar sağlamaktadır. Serbest bir liman konumunda olduğundan genelde ithalatta tarife uygulanmamaktadır.

- **Singapur;** Kurumlar vergisi bölgesel bazda alınmaktadır. Oran özellikle yabancı yatırımcıları ülkeye çekme doğrultusunda düzenlenmiştir. Yerleşik olsun ya da olmasın tüm şirketler vergilendirilebilir gelirleri üzerinden belli bir oranda vergilendirilirken sağlanan kısmi bir muafiyetle bu verginin efektif oranı yarıdan fazla düşürülmektedir.

[279] Şükrü Kızılot, Cem Kılıç ve Okan Müderrisoğlu, "AB Yolunda Mali Dünyamız", **Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu,** Yayın No:273, İkinci Baskı, Ankara, 2006, ss. 71-87.

- **Tayvan;** İhracat sektörüne yönelik bir strateji olarak bu sektörde yer alan şirketlere çok sayıda harcama kaleminin kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi imkanı tanındığı gibi oldukça kapsamlı vergisel teşvikler de sağlanmaktadır. Ayrıca hammadde, ihracat ürünleri gibi bazı mallar KDV' den muaftır.

- **Arjantin;** Yerleşik ve yerleşik olmayan kurumlara kurum kazançları üzerine tek oranlı kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Yatırım teşvikleri ve diğer mali teşvikler yaygın şekilde kullanılmaktadır. Modern ihracat sektörleri teşvik edilen sektörlerin başında gelmektedir[280].

Gelişmekte olan ülkeler, etkin bir vergi sistemini oluşturma aşamasında ciddi problemler ile karşı karşıya kalmaktadırlar. İthalattaki vergilerle ilgili olarak da bu tür vergilerin düşürülmesi yabancı girişimcilerin rekabet gücünün artmasına neden olmaktadır. Yabancı yatırımcılar karşısında yerel endüstrilerle ilgili korumaların kaldırılması, ticaretin liberalleştirilmesi, ülke için çok olumlu olmayan bütçe gelirlerinin azalması gibi çok kaçınılmaz sonuçlar da doğurmaktadır. Mevcut şartlar altıda ithalattan alınamayan vergilerin bütçe gelirleri içinde meydana getirdiği azalmayı telafi etmek amacıyla yerel tüketim vergilerinin azaltılması gerekmektedir. Nadiren gelir vergisi artışları ile bütçedeki bu gelir azalmasının telafisi yoluna da gidilmektedir. Ticaretin önündeki engeller kaldırılıp sermaye daha serbest dolaşım yaparken, vergi politikasının içeriği gelişmekte olan ülkeler için önemli güçlükler de meydana getirecektir. Dış ticaret vergilerinin yerel vergiler ile değiştirilmesi ihtiyacı, vergi yasalarındaki suistimallere karşı yetersiz hükümlerin bulunması, ayrıca yetersiz teknik donanıma sahip vergi denetçilerinin caydırıcılıktan uzak olmalarıyla birlikte yabancı yatırımcıların farklı kazançlar elde etmeye yönelmelerini de beraberinde getirecektir[281].

Uluslararası transfer fiyatlandırma kurallarının uygulanması konusunda uluslar arası organizasyonların baskıcı düzenlemelerine karşın her ülke kendi belirlediği ihtiyatlı transfer fiyatlaması kurallarını uygulamaktadır[282]. Transfer fiyatlandırma, firma içi muamelelerin önemli bir bileşeni olmakla birlikte uygulanan politikalar ile fayda sağladığı gibi dolaylı vergiler açısından sakıncaları da bulunmaktadır. Piyasa temelli

[280] Kızılot ve diğerleri, ss. 71-87.
[281] Vito Tanzi ve Howell Zee, "Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası", Çev: İ. Halil Bağdınlı, **Vergi Sorunları**, Sayı:205, Ekim 2005, ss. 23-27.
[282] Pascalis Raımondos & Kimberley Scharf, "Transfer Pricing Rules And Competing Governments", Oxford Economic Papers, No: 54, 2002, s. 230, http://www.blackwellsynergy.com/action/doSearch. (20.10.2007).

transfer fiyatlandırma uygulamalarının merkezden dağıtılarak ayrı idari bölümler aracılığıyla sürdürülmesi sağlanacak fayda maksimizasyonu artırıcı teşvikler olarak kabul edilmektedir[283].

2.3.1.1.2. Vergi Rekabeti

Küreselleşmenin vergileme alanındaki yansımasının en önemli konularından birisi uluslararası vergi rekabeti kavramı ve bu konuya ilişkin tartışmalarda kendini göstermektedir. Küresel düzeyde gerçekleştirilen ekonomik büyüme ve refah artışının gerisinde yatan en temel unsurun rekabet olduğu, bunun ise sınır ötesi yatırım ve ticaret serbestleştirilmesi ile yakından bağlantılı olduğu kuşkusuzdur. Ancak küreselleşme ile gelinen noktada mal ve hizmet ve yatırımlar için sağlanan serbest rekabet ortamı vergileme alanında da rekabeti gündeme getirmiştir[284]. Özellikle finansal işlemler olmak üzere coğrafi olarak hareketli faaliyetleri çekebilmenin yarattığı cazibe, ülkeleri bu konuda rekabete itmekte ve bu rekabet kimi durumlarda ulusal vergileme sistemlerinde önemli etkilere sebebiyet vermektedir[285].

Vergi rekabeti geniş anlamda, vergilendirme yetkisine sahip idari birimlerin (yerel yöntemler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak tanımlanabilir[286]. Bir diğer tanım da, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme[287] şeklinde yapılmıştır.

2.3.1.1.2.1. Vergi Rekabeti Unsurları

Vergi rekabetine konu olan ilk unsur vergidir ve verginin rekabet aracı olabilmesi için üzerinde politika geliştirilmesi gerekmektedir. Burada geliştirilecek vergi politikasının içeriği ise, hareketli üretim faktörleri olarak hedef değişkenlerden

---

[283] Howard A. Shelanski, "Transactions Level Determinants Of Transfer Pricing Policy: Evidence From The High Tecnology Sektor**", Industrial And Corporate Change**, Vol:13, No: 6, 2004, s. 955, (http://online.sagepub.com/ (15.10.2007).

[284] Carlo Pinto, "Harmfull Tax Competition Within The European Union: Connsept and Overview of Tax Regiment in Selected Member State", 2002.

[285] John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, Vol: 25, June 1999, ss. 269-271.

[286] Çoşkun Can Aktan ve İstiklal Yaşar Vural, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 22, Ocak Haziran 2004, s. 2.

[287] Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı: 9, 2005, s. 94.

rakiplere göre daha fazla pay alma mucadelesi oluşturmaktadır. Diğer yandan aynı amaçlara kapsamında birbirlerine rakip olma özelliği gösteren tarafların varlığı, kaçınılmaz bir rekabet ortamı anlamına gelmektedir[288]. Buna göre vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsuru olduğu söylenebilir.

- Vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları* ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.
- Vergi rekabeti, uluslararası rekabeti içerir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha kötü durumda olması veya tersi durum için kullanılır. Vergi rekabetinde yatırımcı, şirket veya yükümlüler kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeyi tercih edeceklerdir.
- Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajlarının çeşitli vergisel taşvikler yoluyla sağlanmasıdır[289]. Doğrudan yabancı yatırımlar vergi oranlarındaki değişkenlere karşı aşırı duyarlıdırlar[290].

Yapılan bir çalışmaya göre, bir ülkede şirketlere yönelik olarak yapılan efektif vergi oranlarındaki % 1 oranındaki azalış, ilave doğrudan yabancı yatırımlar üzerinde % 3.3 oranında artırabileceğini göstermiştir[291].

Vergi rekabeti, sadece vergi oranlarının düşürülmesi değil, aynı zamanda vergi matrahı genişleterek de vergi rekabeti gerçekleşir. Vergi matrahları, zaman ve ülkelere göre büyük değişim gösterdiğinden vergi oranlarını esas alan tanımların yetersiz olduğu bunun yerine efektif vergi oranlarının* kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Efektif vergi oranı kanuni vergi oranından farklı olup bir takım faktörleri dikkate alan bir orandır. Bu faktörler, kanuni vergi oranı, faiz ve amortisman imdirimlerinin düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin entegrasyon derecesi ile enflasyon etkisinden oluşmaktadır. Uluslararası yatırımlar için efektif vergi belirlemek çok karmaşık bir konudur[292].

---

[288] Saraç, s.113.

*Bu yatırımlar portföy yatırımları ve doğrudan reel yatırımlardan oluşmaktadır.

[289] Giray, s. 95.

[290] Agnes Benassy Guere, Lional Fantague and Amina Lanhreche Revil, "Tax Compatition and Foreign Direct Investment", Cepii, Vol:17, 2003, s.19. http://www.economie-internationale.fr/anglaisgraph/workpap/pdf/ 2003/wp03-17.pdf (21.02.2011).

[291] Gerard Meussen, "The EU-Fight Against Harmful Tax Competition: Develpoments in Light of the Enlargment of the EU with 10 Candidate Member State", **Paper Presented at the Conference "Tax Policy in EU Candidate Conutries", Riga**, 12-13 September 2003.

* Bu oranlar; Efektif Marjinal Vergi Oranı ve Efektif Ortalam Vergi Oranını kapsamaktadır..

2.3.1.1.2.2. Vergi Rekabeti Teorileri

Vergi rekabeti teorilerini ikiye ayırabiliriz. Bunlar, Teibout teorisi, Zadrow ve Mieszkowski modelidir.

- **Tiebout Teorisi**

Vergi rekabeti konusunda oluşturulan ekonomik literatür, 1956'da Charles Tiebout tarafından yapılan çalışma sonucunda vergi rekabeti teorisi üzerine kurulmuştur. Tiebout'un analizinde her bir yerel idare, daha fazla bireyi ilgili bölgede yaşamaya ikna etmek suretiyle yörenin vergi sonrası toprak değerini arttırma gayreti içerisinde olan idarecilerce yönetilmektedir. İdareciler, bireyleri kendi bölgelerinde ikamet etmeye ikna edebilmek için yerel vergilerce finanse edilen farklı kamusal mal ve hizmetler sunmaktadırlar[293]. Bu sayede yerel idareler arasındaki rekabet hareket halindeki hanehalklarının toplam refahını arttırmaktadır. Şöyle ki, bazı hane halklarının çocuklarını eğitim acısından daha etkin okullarda okutmak istemeleri halinde, daha iyi finanse edilen okulların bulunduğu yerel idareyi tercih etme durumları olacaktır. Ya da eğer bireyler daha az vergi vererek daha kısıtlı kamu hizmeti almak istediklerinde, bu şekilde bir kombinasyona sahip yerel idareyi ikamet etmek icin tercih edeceklerdir. Yani Tiebout hipotezinde bireyler kendi subjektif değer yargılarıyla kendileri icin en uygun bölgeyi seçerler ki, bu seçimde yerel idare tarafından sunulan kamusal mal ve hizmetlerin kalitesi ile bunlar karşılığında ödenecek vergilerin oluşturacağı yük dikkate alınmaktadır.

Tiebout modeli yakından incelendiğinde bu modelin; bireylerin idareler arasında tam bir hareket kabiliyetine sahip oldukları, her bir idare tarafından sunulan kamu mal ve hizmetlerin çeşitliliği ile idarelerin vergi sistemleri hakkında detaylı bir şekilde donatıldıkları, taşınma maliyetinin bulunmadığı gibi bir takım gerçekleşmesi zor varsayımları bünyesinde bulundurduğu görülmektedir. Yine teorinin sadece bireyler dikkate alınmak suretiyle ortaya atılmış olması diğer bir zayıf noktasını

---

[292] Eckhard Janeba, "International Tax Competition", Tubingen: Mohr Siebeck, ss.6-9'dan Aktaran, Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı: 9, 1997, s. 95.

[293] John Douglas Wilson, "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, Vol:52, No:2, June 1999, s.271.

oluşturmakla birlikte, birçok eleştiriye de maruz kalmasına neden olmuş ve konuyla ilgili kişilerce zamanla genişletilmesine gayret edilmiştir[294].

- **Zodrow ve Mieszkowski Modeli**

Vergi rekabeti literatürüne temel teşkil eden teorik modellerden biri de Zodrow ve Mieszkowski'nin 1986 yılındaki çalışmasına dayanmaktadır. Vergi politikalarının sermayenin dağılımını nasıl etkilediği, diğer bir ifadeyle bir ülkenin izlediği vergi politikası karşısında diğer ülkelerin ne yönde davranışlar sergilediği modelin temel dayanak noktasını oluşturmaktadır. Bahsettiğimiz esasa dayanan Zodrow-Mieszkowski modelinin altında yer alan varsayımlar şu şekilde özetlenebilir[295]:

- Modelde çok sayıda ve homojen yapıda farklı idare dolayısıyla, bir o kadar da vergileme otoritesi mevcuttur.
- Piyasada tam rekabet koşulları hakimdir. Her bir idarenin sahip olduğu toprak genişliği ve orada yaşayan nufus sabit kabul edilmiştir.
- Farklı vergileme otoritesinin yetki alanında yer almalarına rağmen kişilerin gelirleri ve zevkleri aynıdır.
- Farklı yerel vergileme otoriteleri arasında serbestçe dolaşım hakkına sahip milli bir sermaye stoku mevcuttur.
- Tek bir mal veya hizmet üretilmektedir.
- Üretilen mal veya hizmetlerden sadece o bölgede ikamet eden kişiler yararlanmakta, başka bölgelere taşan faydalar sozkonusu olmamaktadır.
- Yerel idarelerin vergi sistemlerinde sadece iki farklı vergi bulunmaktadır. Bunlar, servet vergisi ve istisnasız olarak o yörede yaşayanların tümüne uygulanan baş vergisidir.
- Her bir yerel idare kendi yurttaşlarının refahlarını en iyileştirme gayreti içerisindedir.

Zodrow-Mieszkowski yukarıdaki varsayımları esas alan modellerinde eğer bir X yerel idaresi sermaye üzerinden alınan vergisini düşürürse, çok sayıda küçük yerel idarenin olduğu bir durumda, sermayenin tüm yerel idarelerden X idaresine doğru akmasıyla sonuçlanacağını belirtmişlerdir. Bu durum diğer idarelerin de ilgili

[294] Carlo Pinto, "Tax Competition and EU Law", **Kluwer Law International**, USA, 2003, ss. 21-22.
[295] George R. Zodrow, "Tax Competition and Tax Coordination in the European Union", **International Tax and Public Finance**, Issue: 10, 2003, ss. 654-655.

vergi oranlarını düşürmelerini tetikleyecek ve nihayetinde her bir vergi otoritesinin servet vergisini terk edip sadece baş vergisine muracaat etmesi ile neticelenecektir[296].

2.3.1.1.2.3. Vergi Rekabeti Türleri

Vergi Rekabeti, kaynakların daha etkin kullanımını sağlama ve kamu harcamalarını disiplin altına sokma gibi bazı refahı arttırıcı etkilere sahiptir. Vergi rekabetiyle birlikte vergi oranlarında azalma ve vergi tabanlarında genişleme olduğu görülmüştür. Aynı zamanda vergi rekabetinin, verginin tarafsızlığı ilkesine aykırı olması nedeniyle olumlu olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle zarar verici olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre vergi rekabetinin ortaya cıkardığı etkiler acısından iki alt başlık olarak yararlı ve zararlı vergi rekabeti şeklinde incelenebilmektedir.

- **Yararlı Vergi Rekabeti**

Vergi rekabeti ile etkin bir yönetim ve herkes için en yüksek olası refah düzeyi yaratma gibi amaçlara ulaşılabiliyorsa yararlı vergi rekabeti söz konusudur. Vergi rekabeti konusunda "tüm rekabet şekilleri yararlı olduğu için vergi rekabeti de yararlıdır" şeklinde bir görüş ileri sürülebilmektedir[297]. Bu görüşten yola çıkarak vergi rekabetinin sağlayacağı faydalar ön plana çıkarılmakta ve tarafların vergi rekabeti ortamında önemli yararlar sağlayabileceği vurgulanmaktadır. Vergi rekabeti literatürü incelendiğinde, yararlı vergi rekabetinden ziyade zararlı vergi rekabeti kavramının yaygınlaştığı görülmektedir.

Yararlı vergi rekabeti, genel olarak rekabetin sağladığı kazanımlar üzerinden açıklanabilmektedir[298]. Buna göre, vergilendirme alanında tekel gücüne sahip otoritelerin yetki alanında bulunan mükellefler, vergi yükünün düşürülmesini konu alan rekabetçi vergi politikalarından çeşitli yararlar sağlayabilmektedir. Ayrıca bu tür politikalar mükelleflerin vergilere gönüllü uyumunu da teşvik edici bir nitelik taşımaktadır[299].

---

[296] Hannes Winner, "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data", **International Tax and Public Finance**, Issue: 12, 2005, s. 669.
[297] Filiz Giray, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 260, Nisan 2003, s.127.
[298] Saygın Eyüpgiller, **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 20.
[299] Timothy J. Goodspeed, "Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm", Çev: İsa Sağbaş, **Maliye Dergisi**, , Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002, s. 52.

Vergi rekabeti kamu ekonomisi hacminin daha fazla büyümesini önlemektedir. Çünkü bütçe harcamalarının önemli bir bölümü vergi gelirleriyle finanse edilmektedir. Vergi rekabeti yalnızca kamu hacmini küçültmekle kalmamakta, ulusal idarelerin sağladıkları geliri daha tutumlu kullanmalarını da teşvik etmektedir[300]. Vergi rekabeti ile devletlerin başarısız olan maliye politikalarını daha etkili bir araç olarak kullanılabileceği öngörülmektedir. Gelişmiş ülkelerdeki vergi oranı indirimlerine bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi oranlarını indirmek zorunda kalan gelişmekte olan ülkeler, elde ettikleri vergi gelirlerini daha etkin olarak kullanmak, kamu harcamalarında etkinlik sağlamak zorunluluğunu hissetmişlerdir.

- **Zararlı Vergi Rekabeti**

Vergi reakbeti ile ilgili tartışmaların odak noktası, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri oluşmaktadır. Ticaret ve yatırımların küreselleşme trendinin hızlanması, ulusla vergi sistemleri arasındaki ilişkileri temelden değişime uğratmıştır. Ulusal vergi politikalarının uluslararası alanda özellikle finanasal akımların yön değiştirmesi gibi önemli etkileri olabilmektedir. Küreselleşme nedeniyle sermayenin artan hareketliliği, sermaye piyasalarının ve finansal piyasaların gelişimini desteklemiş ve ülkeleri sermaye hareketlerine yönelik engelleri ortadan kaldırmaya, vergi rekabeti olgusunua ve yeni dünya koşullarına uyum sağlayacak şekilde vergi sistemlerini modernleştirmeye yönlendirmiştir[301].

Birçok ülke coğrafi mobilitesi yüksek sermaye hareketlerini (kurum ve kişilere vergiden kaçınma ve vergi yüklerini mimimuma indirme gibi kolaylıklar ile) kendi ülkelerine yönlendirmesi çabaları da global alanda vergi rekabetine neden olmaktadır. Herhangi bir ülkenin vergi altyapısını değiştirmesi, vergi sistemini modernleştirmesi, vergi oranlarını düşürmesi ve vergi tabanını daha tarafsız biçimde genişletmesi, o ülkenin ekonomik gerekleri ve ulusal politika kararları sonucunda oluşur ve eğer herhangi bir ülke bunu başarabilmişse, bu o ülkenin ulusal politika başarısı olarak kabul edilir[302].

---

[300] Benjamin Powell, "Tax Competition is Beneficial, Not Harmful", Research Reports American Institute for Economic Research, Vol: 68, No:15, August 2001, ss. 87-88, http://www.heartland.org/custom/semod_policybot/pdf/8404.pdf (14.02.2011).
[301] Saygın Eyüpgiller, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat 2000, s186.
[302] Eyüpgiller, s.187.

Bir ülkenin vergi altyapısını değiştirmesi dolaylı da olsa diğer ülkelerin vergi sistemlerini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyecektir. Ancak bu etkilere rağmen her ülkenin, uluslararası alanda belirlenmiş normlara uymak koşuluyla, kendi vergi sistemini belirleme konusunda yine kendi egemenliği esastır. Tabi ki, burada kastedilen vergi rekabeti, vergi cenneti ülkeler ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya çıkardığı zararlı vergi rekabeti ile aynı şey değildir. Bu bağlamda bir ülkenin, gerçekleştirdiği uygulamalar nedeniyle zarar verici vergi rekabetine yol açıp açmadığını tespit için vergi sistemini kullanarak aşağıdaki etkileri ortaya çıkarıp çıkarmadığına bakmak gerekmektedir[303].

Vergi rekabetinin olumlu olduğuna dair görüşler bulunmaktadır. Vergi rekabeti, ulus devletlerin vergileme yetkisini kötüye kullanmalarını bir ölçüde engelleyebileceği, ulus devletlerin vergi oranlarını aşağıya çekmeleri konusunda baskı oluşturabileceği ve dolaysıyla vergi oranlarının azalmasının ekonomik büyüme/ kallınma üzerinde olumlu sonuçlar ortaya çıkaracağı ifade edilmiştir[304].

OECD'nin 1998 raporuna göre eğer bir ülke vergi sistemi[305];

- Diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük boyutlarda tahribata yol açıyor ise,
- Diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritiyor ise,
- Ticaret ve yatırımların yönünü değiştiriyor ise,
- Global alanda mükellefler arasında eşitlik ve adaleti zedeliyor ise,
- Mobilitesi yüksek sermaye hareketlerinin kolaylıkla ülkeye çekilmesini sağlıyor ise, o ülke global alanda zarar verici vergi rekabeti yaratıyor demektir.

Zararlı vergi rekabetini belirleyen kriterleri ise çeşitli kaynaklarda ve OECD'nin hazırladığı raporlarda şöyledir:

- ✓ Vergi cennetleri ülkelerdeki vergi rejimleri

[303] Eyüpgiller, s.187.
[304] Coşkın Can Aktan ve İstiklal Vural, **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed:C.C. Aktan, D.Dileyici, İstiklal Y. VuraL, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, ss. 84-85.
[305] Daniel J. Mitchell, "An OECD Propasal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy", The Heritage Foundation, No:1395, September, Washington, s. 29. http://www.tax-news.com/asp/res/heritage_report_09_00.pdf (14.02.2011).

Vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin büyük çoğunluğu vergiye tabi değildir. Bu nedenle özellikle çokuluslu şirketler, üzerlerinde taşıdıkları vergi yükünden kurtulmak ya da bu yükü en aza indirmek amacıyla global pazarda eıde ettikleri kazançla, vergi cenneti ülkelerde kurdukları kardeş şirketlere aktararak vergisiz kazanç elde etmaktedirler. Bu tür şirketlerin bu tür çabaları istedikleri yönde sonuçlandığı takdirde, birden fazla zararlı etki ortaya çıkmaktadır.

Sözü edilen bu zararlı etkilerin ilki ana şirketin olduğu ülke hazinesi, karşılıksız yararlanma nedeniyle zarara uğramaktadır[306]. İkinci zarar ise, şirketin faaliyette bulunduğu ülkelerde elde edilen kazanç, vergi cenneti ülkelerde toplanıp vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede bulunan ana merkeze transfer edilerek vergisiz kar transferi yapılmakta ve elde edilen kazanç üzerinden verilmesi gereken vergiler verilmemiş olmaktadır.

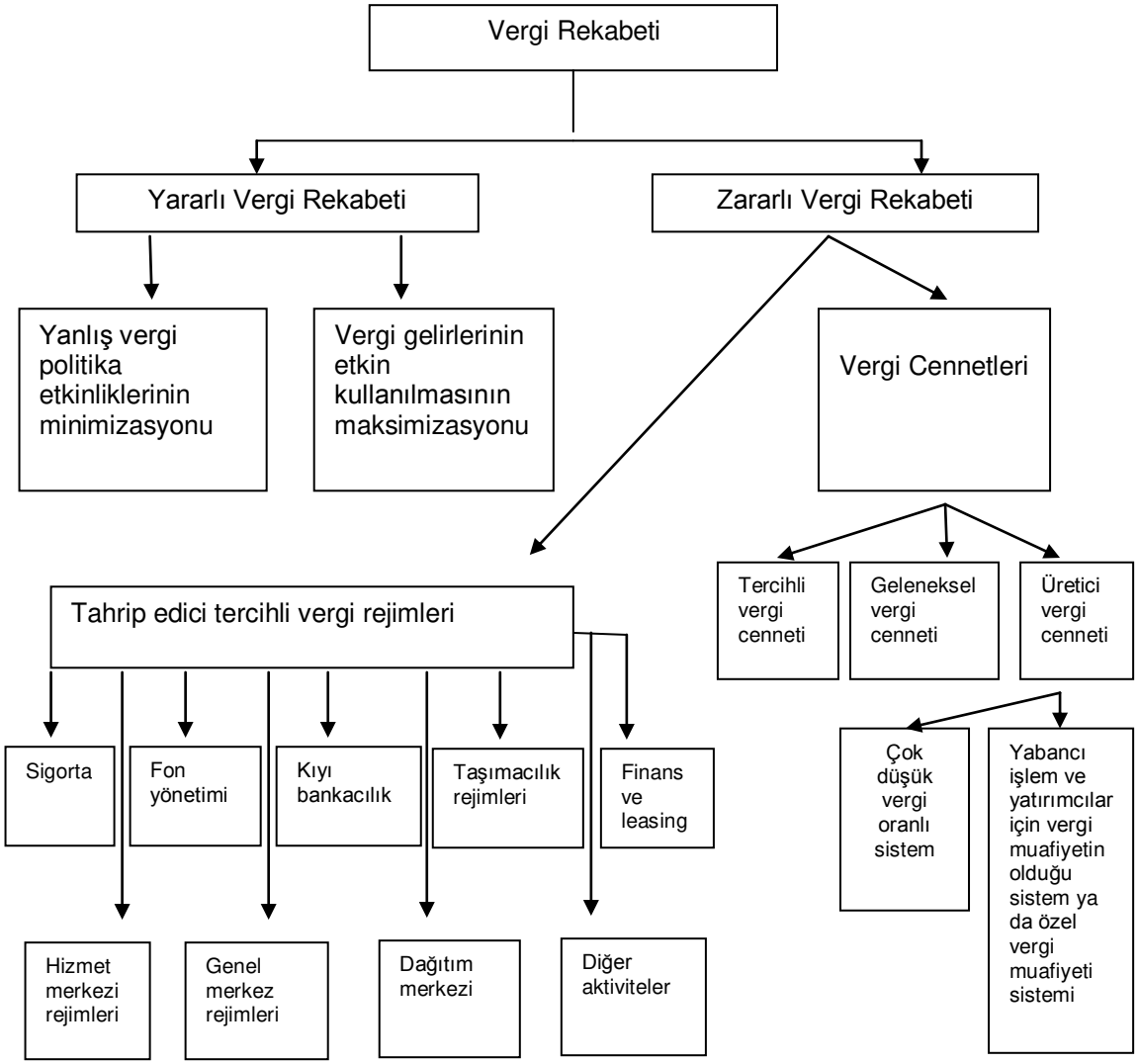
- ✓ Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri bilindiği gibi hem vergi cenneti ülkelerin hem de vergi cenneti olmayan ülkelerin uygulamakta olduğu ayrıcalıklı vergi rejimleridir. Bu tür rejimler dünyanın pek çok ülkesinde yürürlükte olan vergi sistemlerinde kısıtlı olması da yer almaktadır. Tercihli vergi rejimleri uygulandığı ülkeler açısından ekonomik anlamda olumlu sonuçlar yaratırken diğer ülkeler için zararlı etkilere neden olmaktadır. Tercihli vergi rejimlerini belirleyen temel veya yardımcı faktörlerin hepsi diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. Tercihli vergi rejimleri genel olarak, sermayenin yerleşim kararlarında tercih sebebi olabilecek şekilde ülkelerin izledikleri bazı vergi politikalarıdır. OECD çeşitli çalışmalarında, tercihli vergi rejimlerine sahip ülkelerin var olduğu bir ortamda diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde tahrip edici etkilerin oluştuğunu belirtmiştir[307].

Şekil 12'de görüldüğü gibi OECD kapsamında vergi rekabeti türleri gösterilmektedir.

[306] Cangir Niyazi, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 92, temmuz 2000, s.107.
[307] Özge Günay, "OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, Nisan 2007, s.123. (25.03.1957 tarihli Roma Antlaşması'nın vergilemeyle ilgili hükümleri 95.ve 99. maddelerinde yer almaktadır).

Şekil 12: Vergi Rekabeti Sınırları Akış Şeması



Kaynak: Zeynep Arıkan ve Ahmet H. Akdeniz, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", Review of Social Economik & Business Studies, Vol: 5/6, 2005, s. 290.

Tercihli vergi rejimlerinde genellikle finansal ve diğer hizmet faaliyetleri gibi vergi farklılıklarına cevap olarak çok kolay bir şekilde kayabilen ekonomik faaliyetleri çekme hedeflenir. Ayrıcalıklı vergi rejimleri vergi cennetleri gibi, uyguladıkları vergi politikalarıyla diğer ülkelerin vergi tabanını eritmekte ve mükellefleri vergi kaçakçılığına teşvik etmektedir[308]. Gaffneye'ye göre zararlı vergi rekabeti, efektif vergi oranlarının düşük tutularak vergi ayrıcalıklarının sağlanması ve vergisel

[308] Günaydın ve Benk, ss.152-153.

işlemlere ilişkin bilgilerin gizlenmesi suretiyle ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmesi amacıyla gerçekleştirdiği uygulamalar olarak tanımlamaktadır[309].

Bir ülkenin uyguladığı vergi teşvikinin zararlı vergi rekabetine sebep olup olmadığını ispatlamak için bir dizi temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler[310]:

- Vergi teşvikinin yalnızca ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri açısından geçerli olması,
- Çok uluslu şirketler lehine kabul edilen uluslararsı ilkeler dışındaki ilkelere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplamasını sağlayan teşvik uygulaması,
- Saydamlıktan yoksun vergi teşvikleri,
- Vergi rekabeti sonucu mobil ve daha az mobil üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsis için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması,
- Diğer ülkelerin vergi kanunlarıyla uyumlu olmayan teşvikler,
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması,
- Ulusla ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vegi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri,

Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin yokluğunda bile vergi avantajlarının garanti edilmesi.

- **Zararlı Vergi Rekabetinin Araçları**

Zaralı bir vergi düzeni, kıyı ötesi yatırımlarının varlığı veya miktarıyla ilgili bilgi olasılığını sınırlama ilkesiyle işler. Bu tür vergi düzenleri gelir vergisi sistemi olmayan yerlerde vergi cenneti ve vergilendirmeden muaf tutulan veya kıyı ötesi geliri üzerine vergi oranının düşük olduğu tercihe değer rejimlerde bulunan genel gelir vergisine sahip alanlarda ortaya çıkabilir. Sözde var olan veya düşük olan bir vergi oranı, bir vergi rejiminin var olduğu ülkede kendi vergi yasalarını uygulama yetkisinin önüne engeller koyduğu gerekçesiyle birlikte görüldüğü zaman, zarar verici vergi uygulamaları ortaya çıkabilir[311].

---

[309] Mason Gaffney, "The Worldwide Benefits of İnternational Tax Competition", **The Progress Report**, 2002, http://www.progress.org/gaffne10.htm (21.02.2011).
[310] Filiz Giray, "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272, 2004, ss.175-185.
[311] Joann M. Weiner ve Hugh J. Ault, "The OECD's Report On Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, Cilt: 51, Vol: 3, September 1998, s. 603.

2.3.1.1.2.4. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Rekabeti

Sermayenin mobil hale gelmesi sonucu diğer vergileme alanlarına kolaylıkla geçebilme imkanı doğması gelir unsurlarının vergilendirilmesinde iki önemli gelişmeye neden olmuştur. Bunlar; gelişmiş ülkelerin sermaye gelirinden aldıkları stopaj kaldırmaları ve gelişmekte olen ülkelerin vergi cenneti uygulamalarını artırmaları şeklinde belirtilebilir[312].

Gelişmekte olan ülkelerin finansal kaynaklara olan gereksinimleri, bu ülkelerin sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü hafifletici yönde politikalar izlemelerini motive etmektedir. Vergi rekabeti ortamında gelişmekte olan ülkeler gelşmiş ülkelere kıyasla avatajlı konumdadır. Çünkü bu ülkelerin genel özellikleri gelişmiş ülkelerden farklı olarak rekabetçi vergi politikaları izlemeye elverişlidir. Ayrıca rekabetçi vergi politikalarından sağlanan kazanımlar da, iki ülke grubu açısından farklılaşmaktadır. Bu bağlamda, vergi rekabetinin milli geliri arttırıcı etkisi başta olmak üzere, sağlanan doğrudan yabancı yatırımlar artışları ile ortaya çıkan istihdan artışı, teknoloji transferi, ihracat artışı, piyasa rekabetinin iyileşmesi, gelir dağılımının adaletli hale gelmesi ve kamusal borçlanma gereğinin azalması gibi etkiler, gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önem taşımaktadır[313].

Gelişmekte olan ülkeler sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için sağladıkları mali kolaylıklar, bu ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına yol açmaktadır. Bu durum ülkelerin kamu finansman yapısını da etkilemekte, kamu gelirleri vergiden borçlanmaya doğru yönelerek, bu ülkeleri mali krizler ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Ayrıca vergi yüklerinin sermayenin üzerinden özellikle emek gibi akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir yönelme içerisinde olduğu görülmektedir[314].

Küresel sermayeyi çekmek isteyen ülkelerde kurumlar vergisi oranları azalma gösterirken, emek ve dolaylı vergi oranları artış içerisindedir. Buna göre 1990'ların ortalarına kadar işgücünden toplanan vergilerin % 25.1'den, 1995'de % 30.4' ve 2000'de % 30'a çıkmışken, sermayeden elde edilen vergilerin payı aynı

---

[312] Serkan Benk, "Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 273, Mayıs 2004, s.142.
[313] Saraç, ss. 273-274.
[314] Metin Meriç ve Hakan Ay, "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", **T.C. Uludağ Üniversitesi, İİBF 19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 304.

dönemde sırasıyla % 42.2, % 40.2, % 37.6'ya düşmüştür. Dolaylı vergilerin payı ise OECD ülkelerinde 1990 yılında % 31.3'den 1995 yılında % 34.7'e ve 2000 yılında % 37.1'e yükselmiştir[315].

Vergi rekabetinin gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkileri vardır. İlk olarak, gelişmekte olan ülkelerde en az gelişmiş ülkeler kadar gelire ihtiyacı vardır. İkincisi ise, yatırımı çekebilmek için vergisel teşvikler uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından vergi rekabeti için en uygun araç kurumlar vergisi olduğu söylenmektedir. Ancak uygulamada kurumlar vergisi yükünü kolaylıkla işgücü üzerine yansıtabilmektedir. Ayrıca çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesi bile ülke içinde kalacağı şüphe taşımaktadır[316].

Vergi rekabeti işbirliğiyle çözüme kavuşabilecektir. Bu konuda uluslararası işbirliği önem taşımaktadır. OECD'nin vergi rekabetini çözmede önünde duran en önemli sorun, bu oluşumun gelişmekte olan ülkeleri dışlaması ve zengin ülkeler kartali haline gelmiş olmasıdır. Gelişmekte olan ülkeler vergi rekabetini yatırımları çekebilmek için uyguladıkları vergi politikalarından vazgeçmedikleri sürece, vergi rekabetinin bu ülkeler için hiçbir faydası olmayacaktır. Bu yaşanan sorunlar yine uluslararası işbirliği yolu ile çözüme kavuşabilecektir[317].

Ülkelerin yabacı sermayeyi çekmek için vergi oranlarını düşürmeleri, diğer şartlar sabitken işletmelerin düşük kurumlar vergisi oranlarının olduğu ülkeleri seçmesini, bu seçimde sermaye sahiplerinin kamu hizmetlerinin bedelini ödememelerine ve böylece kamu hizmetlerinin etkin şekilde sunulmaması durumunu ortay çıkarabileceği belirtilmektedir. Sermaye üzerinden alınan vergilerin azaltılması sonucunda oluşan gelir kaybını telafi etmek içinse mobil olmayan işgücü üzerindeki vergiler artırılmaktadır. Bu durum ise işgücü aleyhine olmsuz sonuçlar doğurmakta ve adalet açısından hoş karşılanmamaktadır[318].

Düşük vergi oranları ülkelerin yabancı sermayeyi çekme ve böylece ekonomik büyümelerini sağlamalarında önemlidir. Sermayeyi ülkeye çekebilmek için ülkelerin en önemli araçlarından biri de kurumlar vergisi oranlarıdır. Bu konuda

[315] Meriç ve Ay, s.304.
[316] Benk, s.145-146.
[317] Benk, s.147.
[318] İhsan Günaydın Ve Levent Yahya, "Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılım Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005, s.134.

yapılan çalışmalarda görüldüğü gibi yabancı sermayeye yönelik mali teşviklerin en önemlilerinden biri de kurumlar vergisi geliri üzerindeki indirilmiş vergi oranlarıdır[319].

2.3.1.1.3. Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret kavramı günümüzde yeni bir tartışma alanı olarak hızla büyümektedir. Kavram çok sayıda sektörü kapsamakta ve elektronik iletişimin yaygınlaşması ile etkileri genişlemektedir[320].

Dünya Ticaret Örgütü, elektronik ticareti dar anlamda bu şekilde tanımlamaktadır; ürünlerin sınırları elektronik ortamda aşan yeni bir ticaret alanı; daha geniş anlamda; mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının iletişim ağları ile yapılması olarak tanımlamaktadır[321].

Birleşmiş Milletler'in tanımlamasına göre de elektronik ticaret; bilgilerin herhangi bir elektronik ortamda üreticiler, tüketiciler ve diğer taraflarca paylaşılarak işletmeden işletmeye ya da işletmelerden tüketicilere organize edilen ve gerçekleştirilen ticaret işlemleridir[322].

OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) tarafından 1997 yılında yapılan ve genel kabul gören tanıma göre ise elektronik ticaret; "ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yapmasını, firmaların elektronik ortamda buluşmasını, ödeme sürecinin yerine getirilmesini, mal veya hizmetin müşteriye teslimini, satış sonrası bakım, destek gibi hizmetlerin temin edilmesini içeren süreç"tir[323].

Elektronik ticaretin geleceğine ilişkin tahminlere göre, 2007 yılında tüketicilerin % 26'sı alışverişlerini elektronik ortamda gerçekleştirecektir. Buna ilave olarak önümüzdeki 10 yıllık dönemde internete dayalı elektronik ticaretin piyasa payının % 2'den % 50'ye yükseleceği tahmin edilmektedir. Elektronik ticaretin gelişimi konusunda giderek netleşen bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle ABD'nin belirlediği kurallara göre biçimlenen küresel bir düzen kuruluyor. E-ticaret

[319] Günaydın ve Yahya, s.128.
[320] Nusret Ekin, "**Bilgi Ekonomisi'nde Elektronik Ticaret**",İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:61, İstanbul, 1998, s. 74.
[321] WTO, "Electronik Commerce and the Role of the WTO", 1998, http://www.wto.org (15.06.2008).
[322] UNCITRAL, "Model Low on Electronik Commerce with Guide to Enactment 1996" General Assembly Resolution 51/162 of December 1996. http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf. (22.02.2011).
[323] Öz, s.173.

açısından bakıldığında internet web sitelerinin % 70'i ABD'de bulunmaktadır. Geriye kalanının % 8'i Kanada'da % 14'ü Avrupa'da % 4'ü Asya-Pasifik bölgelerinde %2.3'ü Latin Amerika ve Afrika'da faaliyet göstermektedir[324]. Bu nedenle elektronik ticaretin gelecekteki hacmi hakkında tahminde bulunurken,internetin dağılım hızını ve kapasitesini dikkate almak gerekir.

Firmaların elektronik ortamda tedarikçiye sipariş vermesi,faturalarını temin etmesi ve bedellerini ödemesini gerçekleştirdiği elektronik ticaret türüdür. Bu kategoride ticari işlemler,E-Ticaret cirosunun % 90'nını oluşturmaktadır[325].

2.3.1.1.3.1. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Temel İlkeler

Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusunda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir tartışma sürüp gitmektedir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında mevcut vergisel düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin en önemli nedenlerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu küresel ticaret düzenini kavrayamamasıdır. Elektronik ticaret hacminin genişlemesi, ülkelerin Maliye İdarelerinin bu alanda yeni düzenlemeler yapmalarını gerektirmektedir. Maliye idarelerinin görevi gerçek kişi veya kurumlarca, gelir elde edildiği anda ve yerde, o işlemi vergisel açıdan tam anlamıyla kavrayabilmektir. Elektronik ortamda yapılan ticari işlemlerde, vergiyi doğuran olayın varlığını ortaya koyabilmek oldukça zor olmaktadır[326].

Elektronik ticaretin vergilendirme ayağı bugün için mevcut yasal düzenlemelerden farklı bir yapıda şekillendirilmediği için geleneksel ticaretin uymak zorunda kaldığı kurallar çerçevesinde algılanmaya çalışılmaktadır[327].

Yeni ekonomi ile birlikte, hizmetler ve fiziki olmayan aktifler (gayri maddi iktisadi kıymetler), fiziki mallardan daha fazla yer almaya başlamış, bunun yanı sıra

---

[324] Ekin,s. 99.
[325] İsmail Güneş, "Elektronik Ticaretin Vergilendirmesinin Uluslararası Boyutu", http://www.inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc (19.10.2007).
[326] Eser Sevinç, "E-Ticaret Böyle Vergilendirilir" http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik ticaret böyle vergilendirilir.html. (22.01.2007).
[327] Ercan ALPTÜRK, "Elektronik Ticaretin Vergilemesinde Ana Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 112, Nisan 2002, s.149.

pazar sınırlar ortadan kaybolmuş ve çoğu işlemlerin arabulucu olmaksızın gerçekleşmesi mümkün hale gelmiştir[328].

E-ticarette vergilendirme problemlerinin çözümünde yönlendirici bir işlev üstlenmiştir. Şöyle ki, OECD, e-ticaretin 21. yüzyıl en büyük ekonomik gelişmelerinden biri olma potansiyeli taşıdığını belirterek, bu potansiyelin gerçekleştirilmesinde ülke maliyetlerine rol biçmiştir. OECD, hükümetlerin hem e-ticaretin gelişmesi için gereken mali ortamı oluşturma, hem de kamu hizmetlerinin karşılanması için gelir yaratması beklenen vergi sistemlerini adil ve öngörülebilir bir biçimde düzenleme yükümlülüğü arasında bir denge sağlanması zorunluluğuna dikkat çekmektedir. Bu anlamda e-ticarete hakim olacak ilkeler, bu dengenin doğru bir biçimde kurulması için ilk hareket noktasını teşkil edecek şekilde sunulmuştur[329].

Elektronik ticaretin vergilendirilmesindeki temel ilkeleri söyle sıralanabilir;

1. Yeni Vergiler Getirilmemesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin elektronik ticaret ortamındaki olayları çözmede yetersiz kaldığı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı değişiklikler yoluna gidilebilir. Ancak, elektronik ticareti vergilemek için yeni vergiler ihdas edilmesinden kaçınılmalıdır. Ülkeler mevcut kuralları uluslararası ilkeler ile tutarlı bir biçimde yorumlayıp uyguladığı takdirde, muhtemelen "sanal" dünyada vergi toplamada eşit miktarda başarılı olacaktır. Eğer bunda başarılı olurlarsa, özellikle elektronik ticaret için yeni vergiler yaratmalarına ihtiyaç olmayacaktır[330].

2. Global bir yaklaşımın benimsenmesi

1998 yılında Ottowa'da elektronik ticaret ile ilgili olarak OECD tarafından düzenlenen konferansta, elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel çerçeve kurallar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu toplantıda elektronik ticaret, vergilendirme konusunda geleneksel yollarla yapılan ticaretten farklı görülmemiş ve bu nedenle de mal ve hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin genel prensipler olan tarafsızlık, sadelik

[328] Akın Akbulut, "Web Site Degerlemesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:278, Ekim 2004, s.79.
[329] OECD, "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions", Ottawa, 1998.
[330] Hakan Uzunoğlu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002, s.119.

ve basitlik, etkinlik ve adalet, esneklik, idare ve uyum maliyetlerinin düşük olması ve çifte vergilendirmeden kaçınılması gibi prensiplerin, elektronik ticarete konu olan ürünler için de geçerli olması kabul edilmiştir[331].

1994 yılında da ilk olarak Kanadalı Arthur Cordell tarafından geliştirilen "Bit" vergisi, Avrupa Topluluğu'nun bilgi teknolojileriyle ilgili bir danışma kurulunun başkanlığını yapan iktisatçı Luc Soete'nin ilgisini çekmiştir. Bit vergisi e-ticarete yönelik ve birim zamanda elektronik olarak iletilen dijital bilgi hacmine dayalı olarak alınan bir vergidir. Orijinal tasarıda megabite başına 1 sent alınması söz konusuydu. Ancak, uygulanamaz olduğu ve e-ticarete yük getirdiği iddia edilen bu vergiye yönelik yaygın itirazlar üzerine AB 1997 yılında bu tasarıyı resmen reddetmiştir. "Bit" vergisi olarak anılan bu öneri, bilgi kaynakları arasında ayrım yapmadan ticari olsun olmasın her türlü bilgiyi aynı oranda vergilendirdiği için eleştirilmekte ve genel olarak kabul görmemektedir. Aksine, internet ortamının bir serbest ticaret alanı olarak kabul edilip her türlü gümrük ve benzeri vergiler ile diğer dolaylı vergilerden arındırılması şeklinde de öneriler bulunmaktadır[332].

E-ticaretin uluslararası bir olgu olması nedeniyle vergileme konusuna da uluslararası bir çözüm bulunmalıdır. Her bir ülkenin getireceği çözümler diğer ülkelerce kabul edilmemesi halinde sorun çözülemeyecektir. Ortak çözüm için vergi idarelerinin yanında özel sektörün aktif katılımının sağlanması gerekmektedir. Vergi otoriteleri, e-ticaretle ilgili konularda iş çevresi ile yoğun çalışma ilişkisi içinde olmalıdır, gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse e-ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili sorunların çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya ihtiyaç vardır. Ülkeler, güvensizlik ve belirsizlik ihtimalinden, vergi tabanını koruyan fakat e-ticaretin gelişmesini engellemeyen bir vergi çerçevesinin oluşturulması konusunda birlikte çalışarak kaçınabilirler. Bununla birlikte soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği ülkelerin mali özerkliğine zarar vermemelidir[333].

---

[331] Murat Çak, "Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 6, İstanbul, 2002, s. 83.

[332] Arthur Anderson, **Yönetim ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı Ltd. Şti**, (Haz.), İnternetle Gelişimde Türkiye, 1. baskı, Türkiye İŞ Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2001, s. 327.

[333] Niyazi Çangir, "Türkiye'de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi", http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm#_ftn45. (28.03.2007).

3. Rekabet Eşitliği (Tarafsızlık İlkesi)

Vergi politikasının temel amacı ekonomik anlamda tarafsızlığı korumak ve eşitliği sağlamak olmalıdır. Vergi sisteminin tarafsızlığı, vergilemenin kişi ve kurumların vergilemeye karşı tutumlarını değiştirmeyecek şekilde oluşturulmasıyla sağlanabilir. Bu anlamda verginin konusunun genişletilmesi, tarafsızlığın sağlanmasında önemli bir araçtır. Eşitlik ise vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılmasıyla sağlanabilir. Bu amaçlara sadık kalınabilmesi için vergileme alanında elektronik ticarete konu olan ürünler ile geleneksel ticarete konu olan ürünler arasında farklı bir durum yaratılmamalı ve mükelleflerin vergisel avantajlar ya da dezavantajlar nedeniyle, söz konusu ticaret biçimlerinden herhangi birine yönelmelerine sebebiyet verilmemelidir. Mükelleflerin benzer ticari işlemlerini geleneksel yollarla ya da elektronik ortamlarda gerçekleştirmeleri hallerinde, benzer vergi oranlarıyla karşılaşmaları sağlanmalıdır[334].

Elektronik ticaret üzerine konulacak vergiler, aynı durumda bulunan ekonomik sektörler arasındaki rekabet eşitliğini devam ettirmelidir. Vergileme elektronik ticareti saptırmamalı ve engellememelidir. Vergi sistemi, ticaret tipleri arasında ayrım yapmamalıdır. Vergi sistemi, işlemlerin yerini veya doğasını değiştirecek teşvikler oluşturulmamalıdır. Teslim şekline bakılmadan elektronik ticaret geleneksel ticaretten daha yüksek veya daha düşük vergi oranlarına tabii olmamalıdır. Ayrıca, elektronik ticarette mal veya hizmet ithalatları yurtiçi elektronik ticaretten daha yüksek oranlarda vergilendirilmemelidir[335].

4. Çifte Vergilendirmeden Kaçınılması İlkesi

İş dünyası, elektronik ticaretin kolaylaştırdığı sınır ötesi işlemler nedeniyle ülkelerin tutarsız bir şekilde işlemlerin kendi vergilendirme alanlarına girdiğini iddia etme riski ve bundan dolayı çifte vergilendirmeye tabi olacaklarından endişe duymaktadır. Tutarlı vergileme ilkelerinin, tanımların ve kavramların benimsenmesi ile bu sorunların önemli bir kısmı ortadan kalkacaktır. Elektronik ticatrein vergilendirilmesinde çifte vergileme ilkesine uyum büyük önem taşımaktadır. Çifte vergilendirmeden kaçınma, tüketimin vergilendirmesini düzenleyen genel ilkeler

[334] İhsan Günaydın, "Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri", **Vergi Dünyası**, Nisan 2000, Sayı:224, s.100.
[335] Çak, s.85.

arasında ilk sırada olmalıdır. Çünkü çifte vergileme olasılığı elektronik ticaretin gelişmesini başka bir vergi faktöründen daha fazla engelleyecektir[336].

5. Sadelik ve Basitlik ilkesi

Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve şeffaf olmalıdır. Vergilemenin mükelleflere ve vergi idaresine getireceği külfet en az düzeyde tutulmalı ve yapılan işlemin vergisel sonuçlan önceden bilinebilmelidir. Uygulanacak vergi sistemi, gelirlerin büyük bir kısmını kapsamaya uygun olmalı, uygulanması kolay olmalı ve bütün bölümler için maliyetleri minimum olmalıdır. Başka bir deyişle, elektronik ticaret vergilendirilecekse bu ticarete uygulanacak vergiler açık ve istikrarlı olmalıdır. Böylece vergi mükellefleri kurallara uyabilir ve bu kuralları kararlarında dikkate alabilir[337].

Bir verginin, tarafları açısından anlaşılması zor, uyum yükü aşırı ve vergi idaresine maliyet yükü fazla ise verginin amacına hizmet etmediğinden verginin salınması doğru değildir. Geleneksel ticarette, alım ve satımın yüzyüze yapılmasından dolayı vergi sisteminin vergi mükellefleri tarafından uygulanabilirliği oldukça basittir. Elektronik ticarette ise taraflar yüzyüze gelmediğinden vergilendirme daha zordur. Elektronik ticaret yapan firmalar geleneksel ticaret yapanlara göre vergilemenin zorluğu nedeniyle daha avantajlı olmaktadırlar. Bu nedenle geleneksel ticaret yapan firmalar, elektronik ticaret yapanların rekabet avantajına sahip olacakları bir vergi sisteminin devamını savunmazlar. Çünkü bilgisayar ortamında ticaret yapan firmaların müşterileri elektronik alım satımlar üzerinden vergiden illegal bir şekilde kaçınabilmektedir[338].

6. Verimlilik ve Adalet İlkesi

Vergileme, uygun zamanda uygun vergi miktarı sağlamalıdır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli minimize edilmeli ve karşı tedbirler risklerle orantılı olmalıdır. Oluşturulacak vergi otoriteleri için idari maliyetleri ve vergi mükelleflerinin katlandıkları uyum maliyetlerini mümkün olduğunca minimuma indirmelidir. Vergilendirme sonucunda ikame etkisi yaratılmamalıdır. Ayrıca elektronik ticaretin

[336] E-Commerce Taxation Principle: A GIIC Perspective Prepared by the Electronic commerce Committe for the Global Information Infrastructure Commission. www.giic.org/focus/ecommerce. (10.02.2008).
[337] Cangir, s. 34.
[338] Cangir, s. 35.

vergilendirilmesinde, ülkelerin bu faaliyetlerden adil bir pay almalarının temin edilmesi gerekmektedir[339].

7. Etkinlik İlkesi

Vergi doğru zamanda uygulanmalıdır. Gerekli önlemler alınarak vergi kaçırma ve kaçınma ihtimali en aza indirilmelidir[340].

8. Esneklik İlkesi

Vergi sistemlerinin teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurduğundan emin olmak için esnek ve dinamik olmalıdır[341].

2.3.1.1.3.2. Elektronik Ticaretin Ortaya Çıkardığı Vergi Sorunları

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde görülen hızlı gelişmelerin, ölçek ekonomilerini yakalama ve ticari işlem maliyetini düşürmesi gibi avantajlarının yanında, aralarında vergileme olgusunun da bulunduğu birçok alanda kesinliğin olmaması, bu gelişmelerin en büyük engelini beraberinde getirmektedir. Elektronik bir ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karsısında mevcut yasal düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin temel sebeplerinden biri elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırması nedeniyle ulusların kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenine cevap vermemesidir.

Elektronik ticaret konusunda hukuksal yapısını tamamlamış örnek bir ülke olmadığı gibi, uluslararası platformlarda, vergileme alanında yapılan tartışmalar da devam etmektedir. Elektronik ticaretin ortaya çıkarmış olduğu vergi sorunlarını genel yapıları itibariyle teknik sorunlar ve yasal sorunla olmak üzere iki başlık altında toplayabilirz.

---

[339] Çak, s. 85.
[340] OECD — Committee on Fiscal Affairs: "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions", as presented to Ministers at the **OECD Ministerial Conference**, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce", 8 October 1998, s.4.
[341] Electronic Commerce, s. 4.

A. Teknik Sorunlar

Elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı bir çok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam yaratmaktadır. İnternet ortamında gerçekleşen elektronik ticarette bilgi kaynakları ortadan kalkmakta ve bilgiye erişim konusunda bazı güçlüklerle karşı karşıya kalınmaktadır. Bunlar[342];

- ✓ Mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesindeki güçlükler

Vergilemede birincil bilgi kaynağı mükellefin kendisidir. Fakat mükellef ve mükellefiyetin belirlenmesinde problemler devam etmektedir. Örneğin, internet ortamında bir kişinin hiç bir ilişkisinin bulunmadığı bir ülkeyi adres olarak göstermesi ve bir başka firmaya ait unvan ve markaları kullanması mümkün olup bunun uygulamalarıyla da karşılaşılmaktadır Sistemin şu anki işleyişinde kişilerin adres olarak gösterdikleri yerlerin gerçekten o kişilere ait olup olmadığını denetleyen bir mekanizma olmadığı gibi vergiye tabi işlem ile mükellef arasında bağlantı kurulmasını güçleştirmektedir.

- ✓ Defter ve Belge Düzeni

Tüm çağdaş vergi sistemlerinde beyan esasına dayanmaktadır. Beyanın dayanağı ise kural olarak yasal olarak tutulması gereken defter ve belgelerdir. Belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısıdır. Buna göre mükellefler matrahın saptanmasında ve beyanında gelir ve giderlerini belgeye bağlayacaklardır. Bu belgeleme vergi denetimi açısından büyük önem taĢıdığı gibi, mükellefler yönünden de ispat yükü açısından önemli olmaktadır[343].

Elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki karşılaşılabilecek sorunlar;

- Sistemde kullanılan belgelerin kontrol edilerek kayıt dışının önüne geçilmesi.

[342] Güneş, s. 9.
[343] Eser Sevinç, "Uluslararası Elektronik Ticarette Katma Değer Vergisi", 2009, http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/uluslararas_3101_-elektron_3101_k-t_3101_carette-katma-deger-verg_3101_s_3101_.aspx. (21.02.2011).

- Alıcı ve satıcının yüz yüze gelmediği bu ortamda kişilerin kimlikleri konusundaki bilgilerin doğruluğunun garanti edilmesi,böylece sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin önlenmesi.

Bu iki sorunun aşılması için belge düzeni konusunda mevcut işleyişteki işlevlerin elektronik ortama uyarlanması gerekmektedir. Bu bağlamda,mükelleflerin bu konuda yetkilendirilmiş ve teknik koşulları Maliye Bakanlığının koordinasyonunda belirlenmiş web sitelerinden belgelerini temin etmeleri şeklinde bir senaryo üzerinde çalışılabilir. Buna göre web sitelerinin görev, yetki ve sorumlulukları anlaşmalı matbaalara paralel bir şekilde düzenlenebilir. Mükellefler bir başkasının bilmesine imkan olmayan özel şifrelerini kullanarak anlaşmalı web sitelerinden belgelerini alabilirler. İçereceği bilgiler ve formatları ilgili mevzuat hükümleri uyarınca belirlenmiş olan bu belgelere ilişkin hem anılan sitede saklanması hem de Maliye Bakanlığının göstereceği elektronik adrese gönderilmesi sağlanabilir[344]. Bilgilerin doğruluğu, gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün korunması elektronik imzanın özel çeşidi olan "sayısal-dijital imza"sayesinde sağlanır. ABD'de geçerliliği kabul edilen elektronik imza ile bu şekilde imzalanan, ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgeler hukuki yükümlülük doğurabilecek, sisteme duyulan güven olan güven artacak ve kullanıcının sistemden beklentileri karşılanabilecektir.

Defter ve muhasebe kayıtları belgelere dayandığından elektronik ticaret ortamında belge düzeni konusundaki sorunların aşılması halinde defter ve muhasebe düzeni konusundaki sorunlar aşılmış olacaktır.

- ✓ Vergi Matrahının Belirlenmesi

Bilindiği üzere, gelir vergilemesinde matrah, gelirin safi miktarıdır. Vergi matrahının belirlenmesi gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesini kapsamaktadır. Elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde matrahın belirlenmesi sırasında özellikle kaynak ilkesi konusunda problemler yaşanmaktadır. Kaynak ülkesi işyerine atfedilebilen ticari kazancı vergileyebilmektedir. Anlaşma hukuku ,merkez ile şube veya şubelerin kendi aralarındaki işlemlerinden doğan kazancın bölüşümü emsal bedel esasına göre yapılmasını öngörmektedir. İşyerinin safi kazancın belirlenmesinde işyeri için yapılan giderlerin indirilmesi mümkündür.

[344] Niyazi Cangir, "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül- Ekim-Kasım- Aralık 1998, "Elektronik Ticarette Vergileme", Ankara, Mart 1999, s.104.

İnternet ortamında yürütülen faaliyetlerde geleneksel merkez - şube örgütlenmen biçimine bağlı kalmadan işlerin organize edilmesi mümkün olduğundan birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında paylaşımında ilave güçlüklerle kaşılaşılacaktır[345].

B. Yasal Sorunlar

Günümüzde, uluslararası elektronik ticaretin etkin bir şekilde yürütülmesini olanaklı kılacak yada destekleyecek kapsamlı bir hukuki çerçeve bulunmamaktadır. Hukuki altyapının kurulması sürecinde kanunen tanımlanması gereken bazı kavramlar ve oluşturulması gereken bazı kurumlar söz konusudur. Bu kavramalara örnek olarak; Elektronik İmza[346] (Elektronik imza aslında bir yazılımdır ve bir datanın üçüncü kişiler tarafından okunmasını ve değiştirilmesini engellemek amacı ile kullanılır), Onay Kurumu[347] (kullanıcılara sertifika dağıtımı yapan kurumdur), Elektronik Noter[348] (ticari işlemi geleneksel noterlik sistemine benzer şekilde onaylayan, işlemin zaman boyutuna geçerlilik kazandıran elektronik noterlik gibi bir mekanizmanın oluşturulması söz konusu olabilecektir. Zira, elektronik ortamdaki bilgilerin doğrulunun kanıtlanması için belgeleme yetkilerine de gereksinim vardır). Elektronik ticaretin ulusal mevzuat ve anlaşma hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi hukukunun temel kavramları olan ikametgah, işyeri ve kaynak ilkelerinin ortaya çıkardığı sorunlar gelirin ve harcamaların vergilendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır[349].

Elektronik Ticaret ve Harcamalar Üzerinden Alınan Vergi ilgili olarak Ülkemizde dahil olmak üzere bir çok Avrupa ülkesinde genel tüketim vergisi olarak Katma Değer Vergisi uygulanmaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte KDV uygulamalarında ortaya çıkabilecek sorunlar büyük ölçüde işlemin niteliği ve işleme taraf olanların kimliğine bağlı bulunmaktadır**.** Elektronik ticaretle bağlantılı KDV sorunları ülkelerarası mal teslimleri ve özellikle de hizmet itfaları ile ilgili olarak beklenmektedir.

[345] Güneş, s. 11.
[346] Bülent Sözer, **Elektronik Sözleşmeler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002, s.127.
[347] Ayşe Özyılmaz ve Saliha Evsenal, "Elektronik İmza", **Active Dergisi**, Ağustos-Eylül 2000, s.6.
[348] Mustafa Taşlıyan, **Elektronik Ticaret**, Sakarya Kitabevi, 1.Baskı, Kahramanmaraş, 2006, s.231.
[349] Güneş, s. 12.

2.3.1.1.4. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Çifte vergilendirme aynı vergi otoritesi tarafından yapılabildiği gibi, farklı otoriteler tarafından da yapılabilmektedir. Aynı vergi konusunun ülke içerisinde birden fazla vergi yükümlülüğü alanına girmesi veya merkezi ve yerel yönetimlerin aynı faaliyet üzerinden vergiler tahsil etmesi birinci, birden fazla devletin aynı vergi konusunu vergilendirme kapsamına alması ise ikinci duruma örnek taşkil etmektedir[350].

Uluslararası çifte vergilendirmenin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar; hukuki ve ekonomik boyutlardır. Hukuki boyut, aynı vergilendirme döneminde, aynı konu ve matrah ile ilişkili olarak birden fazla ülkenin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Ekonomik boyut ise, aynı vergi konusunun farklı mükellefler elinde birden fazla devlet tarafından vergilendirmesidir[351].

Günümüzde ülkeler vergilendirme bakımından "kaynak ilkesi" ve "uyrukluk ilkesi" ni kullanarak mali sınırlarını genişletmeye çalışmaktadır. Bu ise, aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi gibi vergilendirme mantığına uymayan önemli bir sorun ortaya çıkarmakta ve vergilendirme konusunda açık bir yetki kargaşası oluşturmaktadır. Çünkü her iki ilkenin de kabulüne bağlı olarak vergiye tabi iktisadi faaliyetin gerçekleştirildiği ulusal mali sınırlar, diğer ülkelerin yetki alanında faaliyet göstermesine rağmen uyrukluk münasebetiyle genişlemektedir. Çifte vergilendirmenin mikro etkilerini, çifte vergilendirme nedeniyle mükellefler açısından oluşan ilave gelir kayıpları bağlamında değerlendirmek mümkündür. Vergilerin iktisadi faaliyetler açısından önemli bir maliyet unsuru olduğu dikkate alındığında, çifte vergilendirmenin maliyetleri daha da arttıracağı ve mükellef faaliyetleri üzerinde saptırıcı ve kısıtlayıcı etkiler oluşturacağı aşikardır. Bu nedenle, çifte vergilendirme mükellefler açısından bir risk faktörü olma özelliği göstermektedir. Çifte vergilendirme riskinin aşılması amacıyla mükellefler, riskin bulunduğu alanlarda faaliyetten çekilme tercihinde bulunabileceği gibi, yasal olmayan yollara yönelme davranışında da bulunabilirler. Dünya ekonomisi bir bütün olarak ele alındığında ise, çifte vergilendirme riskinin bulunduğu ülkelerde faaliyet gösterilmesi iktisadi mantıkla

[350] Tobias Lindhe, (2001), "Mitigating Double Taxation in an Open Economy", Uppsala University, Sweden, 2001, s.1. http://www.nek.uu.se/pdf/2001wp5.pdf. (21.02.2011).
[351] Saraç, s.87.

çeliştiğinden, riskin olmadığı ülkelerde faaliyet gösterilmesi cazip hale gelmektedir[352].

2.3.1.1.5. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı yaygın olarak kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda henüz kabul edilebilir nitelikte bir tanım yapılamamıştır. Bunun nedeni kavramı bütün boyutlarıyla ortaya koyacak kesin bir kriterin bulunmamasıdır. Bu açıdan hemen hemen her kaynakta bir tanım verilmek yerine vergi cennetlerinin özellikleri anlatılmak yoluyla kavram açıklanmaya çalışılmıştır[353]. Ancak tatmin edici olmasa da vergi cennetleri şu şekillerde tanımlanabilmektedir; "Vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yargısal bir düzenlemedir"[354]. "Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir"[355]. "özellikle kıyı bankacılığı ve paravan şirketler vasıtasıyla kara para aklamanın kolay olduğu ve kullanıldığı yerlerdir"[356].

2.3.1.1.5.1. Vergi Cennetlerin Sınıflandırılması

Vergi cennetleri yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan ya da söz konusu vergileri bulundurmakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli koşullar altında yapılmasına olanak tanıyan ve kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkelerdir. Diğer ülkelere göre genellikle daha düşük vergi oranlarına sahip bir ülkedir.

Buradan hareketle vergi cennetlerini uyguladıkları vergi rejimine göre[357]:

---

[352] Saraç, ss.87-88.
[353] Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum–1", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:116, Ağustos 2002, s. 38.
[354] Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 235, Mart 2001, s. 92.
[355] Mustafa Çamlıca, "Uluslarası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Antlaşmalarının İstismarı", **Vergi Sorunları**, Haziran 1996, Sayı: 93, s. 95.
[356] Ülker MavraL, **Kara Para Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye Yansımaları**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2003, s. 67.
[357] Arıkan ve Akdeniz, ss. 285 – 338.

✓ **Verginin olmadığı ülkeler**: Bu gruba giren ülkelerde, kazanç, irat ya da servetler üzerinden hiçbir şekilde vergi alınmamaktadır. Bu gruba giren ülkelere Bermuda, Bahamalar, Turks&Caicos ve Cayman Adaları örnek gösterilebilir.

✓ **Verginin alınmadığı ülkeler**: Bu gruba giren ülkelerde ise yurt içi faaliyet kazançları vergilendirilmekte, yurt dışı faaliyet kazançları ise vergi dışı kalmaktadır. Bu grupta Liberya, Panama, Cebelitarık (Gibraltar), Isle of Man, Jersey, Barbados gibi ülkeler yer alır.

✓ **Düşük vergi oranı uygulayan ülkeler**: Bu gruba giren ülkelerde kazanç ister yurt içinde ister yurt dışında elde edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak uygulanan verginin oranı çok düşük düzeydedir. Güney Kıbrıs Rum Kesimi bu ülkelere örnek gösterilebilir.

✓ **Yabancı işlem ve yatırımcılar için vergi muafiyetinin ve farklı endüstriler için özel vergisel avantajların sağlandığı ülkeler**: Bu gruba giren ülkelerde, gelir, kazanç ve iratlar için vergi mevcuttur. Ancak belirli yabancı şirket ya da işlemlere vergi muafiyetleri ve avantajları sağlanmaktadır. Bu gruba giren ülkelere de Hollanda Antilleri, Liechtenstein, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Nauru, Macau gibi ülkeler girmektedir.

Bir başka sınıflandırmaya göre vergi cenneti ülkeler vergileme rejimlerine ve coğrafik konumlarına göre ikiye ayrılmıştır[358];

- Ülkelerin vergileme rejimlerine göre yapılan sınıflandırma;

  - ✓ Verginin bulunmadığı ülkeler (Cayman Adaları, Bahama ve Bermuda gibi),
  - ✓ Sadece vergi cennetlerinde elde edilen gelir üzerinden vergi alınması veya diğer ülkelerden elde edilen gelirlerden çok büyük oranlı vergi alınması (Panama ve Liberya gibi),
  - ✓ Belli tip şirketlere veya işlemlere vergi kolaylıkları ve avantajlar sağlayan ülkeler (Man Adası ve Monako gibi).

- Ülkelerin coğfari konumlarına göre yapılan sınıflandırma;

[358] Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 235, Mart 2001, ss. 92-93.

- ✓ Karayip Adaları Bölgesi; Bahama, Bermuda, Cayman Adaları, İngiliz Adaları, Hollanda Antileri, Turks ve Caicos Adaları, Aruba, Barbados, Nevis, Monsera, Panama v.s.
- ✓ Akdeniz Bölgesi; Cebelitarik ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi.
- ✓ Avrupa Bölgesi; Hollanda, Lihtenştayn, Andora, Monako.
- ✓ Şanel Adaları Bölgesi; Gunrnsey, Jersey, Man Adası.
- ✓ Pasifik Bölgesi; Vanutu ve Nauru.

OECD Komitesinin 1998 yılında yayınladığı Rapor'a göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört faktör bulunmaktadır:

- Belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması.
- Söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması.
- Yasal mevzuat ve idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun ve belirsiz oluşu.
- Yatırımcı şirketin asli faaliyetlerinin bu ülkede gerçekleşmemesi, söz konusu ülke mevzuatının sadece vergi teşvikleri nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır.

Bir ülkeden, vergi cenneti diğer bir ülkeye vergi nedeniyle yönelen sermaye hareketi, kendi menşe ülkesindeki kamu harcamalarından yararlanırken bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmayan bir "karşılıksız faydalanıcı" (beneficiaire sans contrepartie) durumuna girmektedir. Daha da geniş anlamda, vergi

cennetlerinin hükümetleri ve mukimleri, 'normal" vergilendirme ülkelerinin yarattığı genel kollektif hizmet ve ürünlerden yararlanan karşılıksız faydalanıcılar durumundadır[359].

[359] S. Saygın Eyüpgiller, Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri. http:www//archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%20-%2053%20SAYGIN%20EY%C3%9CPG%C4%B0LLER%20.doc. (21.02.2011).

2.3.1.1.5.2. Vergi Cennetlerin Vergi Avantajları

Vergi cennetleri, farklı sektörlerde çok ve çeşitli vergi avantajları sunmaktadır. Bu avantajlardan en çok yararlananlar ise kar transferi gibi yollarla vergiden kaçınmak isteyen uluslararası sermaye şirketleri ve karapara aklayıcılardır.

Vergi cennetlerinin sunduğu vergi avantajlarını altı başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar[360]:

- ✓ **Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar**

Vergi cennetleri, özellikle çokuluslu şirketlerin yatırım ve üretim yaptığı alanlar olarak bilinmektedir. Vergi cennetlerindeki serbest liman ve gümrüksüz bölgeler, bu ülkelerde üretim yapıp dünyaya buradan ihraç etmek isteyen şirktler için önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Şirketler buralarda üretimiş oldukları malları, global pazarda faaliyette bulunan diğer kardeş şirketlere yüksek bedellerle elde ettikleri karın vergi cenneti ülkede kalmasını sağlamaktadır. Bu şekilde hem elde ettikleri kar düşük veya sıfır oranda vergilendirilecek hem de kar vergi cenneti ülkede kaldığı için başka ülkelere transferi kolay olacaktır.

- ✓ **Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar**

Servetleri sürekli artış gösterenler açısından vergi cennetleri, bu servetin kime ait olduğunu gizlemek veya sahip olunan bir takım malları satmak konusunda bir kaçış kurtuluş yolu olarak kullanılmaktadır. Ayrıca, bu malların satılmak istenmesi durumunda taşınmazların kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak hemen hemen hiç vergi ödenmeksizin mallar satılmış olmakta ve söz konusu malların mülkiyetinin kime geçtiği de gizlenmiş olmaktadır.

- ✓ **Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar**

Turizm şirketleri ticari işlemlerini ve satışlarını vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirdikleri takdirde bu ülkeler tarafından sunulan vergi avantajlarından kolayca yararlanabilmektedir. Örneğin, bazı vergi cenneti ülkeler otel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirleri 30 yıl gibi süreyle vergi dışı bırakılması.

---

[360] Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s. 79.

✓ **Gemi Şirketlerine Sunulan Avantajlar**

Uluslararası alanda özellikle gemi taşımacılığı yapan şirketler, gemilerin vergi cenneti ülkeler adına tescil etmekte ve bu ülkelerin bayrağı altında faaliyetlerine devam etmektedir. Böylece, hem kendi ülkelerinin koymuş olduğu bir çok hukuki kural ve düzenlemeler ile ekonomik kısıtlamalardan kurtulmuş olmakta hem de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi cenneti ülkenin uyguladığı orana göre ya hiç vergi ödememekte ya da düşük oranlı bir vergi ödemektedirler. Özellikle Panama ve Liberya sağladığı avantajlar nedeniyle dünyadaki gemi şirketleri için önemli birer merkez durumundadır.

✓ **Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar**

Holding şirketlere bağlı şirketlerin vergi cenneti ülkelerde kurulması halinde söz konusu ülkeler vergi önceliklerini bu şirketlere vermektedirler. Bu yöntemle vergi cenneti olan ve olmayan iki ülke arasında eğer vergi anlaşması varsa temettülerden alınan stopaj azaltılmakta veya hiç alınmamaktadır. Örneğin, Hollanda ve Lüksembur'da bu yaygın olarak uygulanmaktadır.

Off-Shore finans şirketlerine sunulan avantajlar ise daha çok merkezi vergi cenneti olmayan bir ülkede bulunan bir şirketin, vergi cenneti olan ve olmayan ülkelerde bulunan şube veya şirketleri arasındaki borç-alacak ilişkisi açısından önem taşımaktadır. Bu şirketler arasındaki kredi alışverişi nedeniyle, krediye alan taraf için faiz gideri indirim konusu yapılacak, vergi cennetinde bulunan şirket de bu işlem nedeniyle zaten vergi ödemeyecektir. Böylece ana şirket, diğer şirketleri arasındaki bu faaliyet nedeniyle vergi cenneti ülkede bulunan şirkete maliyetsiz olarak kar transferi yapmış olacaktır.

2.3.1.1.5.3. Vergi Cennetlerin Vergi İdareleriyle İlgili Sorunlar

Son yıllarda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresinin modernizasyonu ve otomasyonuna yönelik bir çok yeni gelişme yaşanmasına rağmen, vergi idarelerinin karşılaştığı bazı sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar[361];

- Mükellef ve Vergi Sorumlularının Tespitindeki Güçlükler

[361] Yıldız, ss.118-119.

Yeni ortaya çıkan elektronik ödeme araçları ve internet teknolojisinin sağladığı kimliksizleştirme nedeniyle vergi idarelerinin mükelleflerin hepsini etmelerini güçleşmiştir. Firmaların yaptıkları çeşitli ticari işlemler için elektronik ödeme araçlarını veya yurtdışı bankacılık sistemlerini kullanması halinde, mükelleflerin kimlik ve bilgilerinin belirlenmesi çok daha güç olacak ve dolayısıyla vergi idaresinin yapılan ticareti kavraması nispeten zorlaşmıştır.

- İşlemlerin Takibindeki Güçlükler

Klasik vergi sistemlerinde kayıtlar yazılı defter ve belgelere (defter-i kebir, yevmiye defter, fatura, fiş) dayalı iken, günümüzde elektronik ortamlarda yürütülen işlemlerde kayıtlar tamamen manyetik ortamda oluşturulmakta ve yine menyetik ortamda saklanmaktadır. Vergi idarelerinin bu kayıtları takip ve denetimi ise teknik olarak çok zordur. Teknoloji ve değişim çağı olarak da adlandırılan bu dönemde şirketler yürüttükleri faaliyetlere ilişkin elektronik kayıtları vergi idarelerinden uzakta olan sınır ötesi güvenli bölgelerde saklayabilmektedirler.

- İşlemlerin Mahiyetini Anlamada Güçlükler

Yapılan işlemler her zaman bir mal hareketi şeklinde olmayıp bazen bir hizmettir ya da klasik anlamda mal olmakla beraber internet üzerinden dijital olarak aktarılabilen bir sanal mal teslimi şeklindedir. Bu işlemlerde taraflar gibi yapılan işlemlerin mahiyetleri de çok açık olmadığı için kayıt ve ödemeler konusunda zaman zaman belirsizlik yaşanmaktadır.

- İşlemlerin Gerçekleştiği Yerin Tespitindeki Güçlükler

Çok uluslu şirketler, küresel düzeyde yürüttükleri ticarette bir çok ülkeden üretim faktörünü bir araya getirerek mal ve hizmet üretmektedirler.bu şekilde meydana getirilen mal ve hizmetlerin hangi ülkede ve ne oranda meydana getirildiği ise vergileme açısından önemli ancak bir o kadar sorunlu bir konumdur. Bundan dolayı hizmetlerin meydana getirildiği yer zaman belirsiz bir hale gelmektedir.

- Kazancın Mahiyetini Tespitteki Güçlükler

Büyük bir çoğunluğu gelişmiş ülke kaynaklı olan sermaye, dünya düzeyinde sürekli bir şekilde hareket helinde olduğundan, karların vergilendirilebileceği

ülkelerin belirlenmesi kadar vergilendirilebilir kazançların tanımlanması son derece güçleşmiştir.

- Belge ve Kayıt Düzeni Konusundaki Güçlükler

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanır ve bu beyanın dayanağı yasal defter, belge ve kayıtlardır. Tutulması zorunlu olan bu defter ve muhasebe kayıtlarının iletişim teknolojisinin getirmiş olduğu yeni gelişmeleri takip etmesi, bunların elektronik ortamda yazılması ve saklanması vergi idareleri için çeşitli zorluklar ortaya çıkarmaktadır.

2.3.1.2. Kısa Vadeli Sermaye Hareketleri

Küreselleşme ile birlikte sermaye dolaşımını serbestleşmiş, sermayenin hacminde bir artış görülmüş ve sermaye dolaşımı yeni yatırım araçlarının gelişmesiyle birlikte hızlanmış ve yaygınlaşmıştır. Ülkeleri birbirine daha bağımlı hale getirmiş olan küreselleşme olgusu ile mali sermayedeki bu gelişme yerel sermaye hareketlerini gölgede bırakmıştır.

Az gelişmiş ülkeler ekonomik kalkınma çabalarında önemli bir sermaye kısıtı ile karşı karşıya iken, gelişmiş ülkelerde sermaye faktörü bol olarak bulunmaktadır. Ülkeler arasında sermaye donanımları açısından ortaya çıkan bu dengesizlik dünya ekonomisinde kaynak dağılımının etkin olmaması sonucunu doğurmaktadır. Dışa kapalı bir ekonomide ulusal tasarruflar sermaye birikiminin tek kaynağıdır. Ancak dışa açık bir ekonomide ulusal yatırımlar yabancı sermaye ile de finanse edilebilecektir. Az gelişmiş ülkeler finansal serbestleşme programları ile dışa açılarak uluslararası sermaye hareketlerinden faydalanmaya çalışmaktadırlar[362].

Son derece esnek ve hızlı hareket edebilen bu kısa vadeli fonlar ülkelerin krize girmelerine neden olmaktadırlar. 1990'ların başında ortaya çıkan Avrupa Para Bölgesi krizi, 1990'ların ikinci yarısında ortaya çıkmış olan Uzakdoğu krizi, Asya krizi, Malezya krizi, Rusya krizi, Arjantin krizi, Brezilya krizi gibi küresel etkiler

[362] Ferit Kula, "Uluslararasi Sermaye Hereketlerinin Etkinliği: Türkiye Üzerine Gözlemler", **C. Ü. İİBF Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2003, s. 2.

doğuran krizlerin temelinde kısa vadeli sermaye giriş çıkışları olduğu kabul edilmektedir[363].

2.3.1.3. Kara Para

Kapitalist sistemde her şey alım ve satıma konu olabilmektedir, ayrıca ülkeler geleceklerini tehlikeye atacak, ekonomik istikrarsızlıklar yaratacak faaliyetlere de izin vermemekte ve bunun için bir takım önlemler almaktadır. Bu önlemler daha çok kısıtlama ve yasaklama şeklinde olmaktadır, ancak yasaklanan ve kısıtlanan bu mal ve hizmetler yine de birileri tarafından üretilir, pazarlanır ve önemli bir gelir elde edilir. İşte bu gelir, kısaca kara para'dır. Ahlaki anlamda karapara yasalarla yasaklanmış olsun veya olmasın, karapara olarak adlandırılsın veya adlandırılmasın toplum nazarında suç sayılan hareketler sonucunda elde edilen tüm kazançlar olarak tanımlanabilir. Bu itibarla karaparanın en geniş tanımının ahlaki anlamda karapara olduğunu söylemek yanlış olmaz. Çünkü toplum tarafından erdemsiz bir yolla kazanıldığına inanılan her para ahlaki açıdan karapara kapsamına girecektir. Toplum nazarında karapara olarak değerlendirilen her kazancın hukuken de karapara olması beklenemez. Ahlaki anlamda kullanılan karapara ile mücadele, toplumsal mekanizmalar ile sağlanacaktır[364].

Kara paranın uyuşturucu madde ticareti ile sınırlı olarak yapılan tanımı 29 Kasım - 1 Aralık 1994 tarihleri arasında yapılan Strazburg Konferansı'nda genişletilerek "Her türlü kriminal aktivitelerden elde edilen kazanç" olarak açıklanmıştır. Kazanılma anından itibaren kara para olarak nitelendirilen birinci grup kara paraya, uyuşturucu madde kaçakçılığından veya silah kaçakçılığından kazanılan paralar örnek olarak gösterilebilir. Çünkü söz konusu kazanç; yasadışı yollardan elde edilmiş olup, hiçbir şekilde meşruiyet kazanmamıştır. Ancak, tamamen yasalara uygun olarak kazanılan paranın, bu kazanç nedeniyle ödenmesi gereken verginin kaçırılması amacıyla saklanması halinde, kazanılma anında kara para niteliğinde olmayan kazancın, sonradan kara para niteliğine dönüşmesi söz

[363] Tuncay Kapusuoğlu, "Tobin Vergisi Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yıkıcı Etkisini Önlemede Bir Çözüm Olabilir mi?", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 250, Haziran 2002, s. 65.
[364] Jack Needham, "Laundry Man", 2003.
http://www.atin.org/detail.asp?cmd=articledetail&articleid=460. (21.02.2011).

konusu olmaktadır. Vergi kaçakçılığı nedeniyle elde edilen kazanç, ikinci grup kara paraya örnek oluşturmaktadır[365].

Küreselleşme bir yandan piyasaların işlem hacmini ve çeşitliliğini arttırarak, diğer taraftan da mal ticaretini arttırabilmek için gümrüklerdeki bürokrasiyi basitleştirmeye dönük uygulamalar yaparak, uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi kara paranın elde edildiği suçların işlenmesini kolaylaştırmaktadır[366].

Bu ortamda ülkelerin kendilerini koruyabilmesi her zaman mümkün olmamakta, bir ülkenin kara para aklaması diğer ülkeler ve küresel finansal sistem açısından sorun oluşturabilmektedir. Bütün bir dünya mali sisteminin entegrasyonu anlamında küreselleşme, para aklamayı gerçekten uluslararası bir olgu haline getirmiştir.

2.3.1.4. Toplumsal ve Kültürel Sorunlar

Küreselleşme ya da uluslararası bütünleşme, yeni bir olgu olmayıp çok uzun zamandır süregelen tarihsel bir gelişmenin sonucudur. Yani olan bu sürecin son yıllarda giderek hızlanmış ve yoğunlaşmış olmasıdır. Aynı şekilde, küreselleşme sadece ekonomik boyutlu bir oluşum değil; siyasal, sosyo-kültürel, ekolojik, teknolojik ve ideolojik boyutlara sahip bir süreci ifade etmektedir[367].

11 Eylül 2001 tarihine kadar gerçekleşen terör eylemleri bir ülkeyi ya da bir coğrafi bölgeyi etkilerdi. Genellikle terör eyleminden direk olarak o ülkenin insanı etkilenir ve teröre çözüm arayışları o bölge ülkeleri tarafından aranırdı. ABD'ye yapılan terör saldırısından sonra terörle ilgili tüm kavramlar ve teröre yaklaşımlar değişti. Bu değişim hem tüm insanlığı hem de tüm devletleri etkiledi[368]. Küresel terör küresel korkuyu da beraberinde getirdi. Küresel terör sadece uluslararası ilişkileri değil insanların günlük yaşamlarını da etkiler[369].

---

[365] Hatice Banu Özsuca, "Avrupa Topluluk Hukukunda Bankaların Kara Paranın Aklanması için Kötüye Kullanılmaktan Korunması", (Yüksek Lisans Tezi), A.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1993, s. 5.
[366] Muhammet Akdiş, **Para Politikalarının Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkinliği ve Türkiye**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 2, Afyon, 2000, s. 4.
[367] Yüksel, s.12.
[368] Faruk Örgün, "Küresel Terör", Okumuş Adam Yayınları, İstanbul, 2001, s. 46.
[369] Örgün, s. 47.

2.3.2. Global Sorunlara İlişkin Çözüm Önlemleri

Global sorunları sırasıyla anlatıldıktan sonra çeşitli uluslar arası kuruluşlar (OECD, İMF gibi) ve topluluklar (Avrupa Birliği gibi) tarafından bu sorunlara karşı çeşitli düzenlemeler ve önlemler ortaya konmuştur. Buna göre bu kısımda adı geçen kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemeler ve alınan önlemler ele alınmıştır.

2.3.2.1. Küresel Vergi Sorunlarına İlişkin Önlemler

Yukarıda sayılan sorunların etkilerini ortadan kaldırmak için hiçbir değişiklik yapılmıyorsa ya da vergileri artırmaya yönelik dengeleyici bir tazyikin olmaması durumunda, çok sayıda OECD ülkesinde-belki de bazı gelişmekte olan ülkelerde bile-vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı düşecektir. Bu düşüşün ne kadar olacağını ölçmek için henüz çok erkendir. Bazı akademisyenler bu orandaki düşüşün refah açısından faydalı olabileceğini ileri sürmektedir. Bununla beraber, ülkeler için vergilemede karşılaşılan sorunları etkileri tamamen ortadan kaldırılamıyorsa bu sorunların etkilerini hafifletici yöntemlerin geliştirilmesi ya da potansiyel vergi kayıplarını önleyici yeni vergilerin uygulamaya konulması mümkün olabilir.

Yıllardan beri vergi uzmanları, global gelirlerin vergilendirilmesini tavsiye etmektedirler, şimdiye kadar çok sayıdaki ülke, böyle bir sistemi uygulamaya koymaya çalışmıştır. Bu konudaki radikal bir değişim, global gelir vergisinden farklı gelir türlerini [ücretler, kiralar, faizler, kâr payları] farklı biçimde vergilendiren aleni sedüler vergilere doğru bir yöneliş olabilir. Böyle bir yaklaşım, mobil olan gelir vergisi tabanı üzerinden alınan vergi oranlarının düşürülmesini mümkün kılacaktır. Bu durum belki vergi sistemin adaleti konusundaki soru işaretlerini artırabilir ama 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 transfer gelirlerini içeren ikili [dual] gelir vergileme sistemini uygulamaya başlamıştır. Ancak, bu değişiklik yalnızca vergi tahsilatındaki düşüşü kısmen önlemekten öteye gitmeyecektir[370].

[370] Vito Tanzi, "Globalization and the Work of Fiscal Termites", Çeviren: Hüseyin ŞEN, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", **Vergi Dünyasi Dergisi**, Sayı: 241, Eylül 2001, s.168.

2.3.2.1.1. Transfer Fiyatlandırma Düzenlemeleri

Transfer fiyatlaması uygulamaları konusunda uluslar arası şirketlerle devletler arasında zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır. Sorun ve olaylar boyut kazanıp da ülkelerin vergi yasaları tek başına bu sorunları çözmeye yeterli gelmeyince uluslar arası işbirliği yapılması kaçınılmaz olmuştur. Bu doğrultuda OECD, AB ve BM tarafından yürütülen önemli çalışmalar ve gerçekleştirilen ikili anlaşmalar bulunaktadır.

2.2.1.1.1. OECD' nin Çalışmaları

OECD Model Vergi Anlaşması; iki akit ülkeden birinde yerleşik, gerçek veya tüzel kişilerin diğer akit ülkede elde edecekleri yurt dışı kazanç ve iratların bu ülkelerden hangisinde vergilendirilmesi gerektiğini belirlemeye yönelik hükümler içermektedir[371]. Bu kapsamda ülkeler kendilerine has düzenlemeleri zaman içinde OECD Modeli ve Transfer Fiyatlandırma Rehberi çerçevesinde birbiriyle uyumlu hale gelmektedir. Üye olmayan ülkeler ile bu ülkelerdeki vergi mükellefleri OECD'nin çalışmalarını örnek alarak, kendi hukuki uygulamaları ile uyumlaştırma çabasına girmektedirler. Ülkeler genellikle kendi uygulamalarında OECD Modelini örnek almakla birlikte bundan uzaklaşma eğilimleri de bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması konusu özellikle ekonomik kriz döneminde çok uluslu şirketleri zorlamaktadır. Örneğin Arjantin'deki ekonomik kriz sürecinde, transfer fiyatlandırması ve vergi planlaması hususlarında çok uluslu şirketler büyük zorluklar çekmişlerdir. Arjantin kriz sonrası dönemde transfer fiyatlandırma konusunda yeni hukuki düzenlemelere gitmiştir. Yapılan düzenlemeler sonucunda, bu ülke transfer fiyatlandırması uygulamalarına karşı en sert tavrı gösterilmiş; ancak yine de düzenlemeler OECD ile tutarlılık göstermiştir[372].

Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenleme, OECD Modelinin Bağımlı Teşebbüsler başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki gibi yer almaktadır:

[371] A.Bayazıt Balcı, "Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları- Uluslar arası Vergi Anlaşmalarında 'Daimi İşyeri' Kavramının Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, s. 38.
[372] Işık, ss. 52-53.

- ✓ Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya,
- ✓ Aynı kişiler, doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında,

ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir[373].

Transfer fiyatlaması konusunda çok uluslu şirketler ile vergi idareleri arasında yaşanan sorunların giderilmesi konusunda OECD'nin yürüttüğü çalışmalardan ilki 1977 yılında "OECD Vergi Anlaşma Modeli" olmuştur. Daha sonra 1979 yılında OECD bütün ülkeler tarafından kullanılabilecek "transfer fiyatlandırması rehberi" adlı bir rehber hazırlamıştır[374]. Bu rehberde OECD transfer fiyatlamasının belirlenmesi hususunda üç yöntem belirlemiştir. Bunlar;

Karşılaştırılabilir Kontrol Yöntemi: Bağımsız tarafların benzeri durumlarda, benzeri mallar için uyguladıkları fiyat, transfer fiyatlamasında olması gereken fiyattır.

Yeniden Satış Fiyat Yöntemi: Bağımsız tarafın ürün için ödediği fiyat, satıcının harcamalarını ve kabul edilebilir bir karı kapsayan uygun bir pay eklendikten sonra oluşan fiyattır.

Maliyet Artı Yöntemi: Alt şirkete ya da diğer bir bölüme satışa maliyete eklenen uygun bir paydan sonra oluşan fiyattır.

OECD, sonraki yıllarda yapmış olduğu çalışmalarla yukarıdaki yöntemlere ilave olarak diğer yöntemler başlığı altında başka yöntemler de tavsiye etmiştir. Bu yöntemler ise, kar bölüşüm yöntemleri, işleme dayalı net marj yöntemi ve global

[373] Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 296, Nisan 2006, s. 22.
[374] Saraçoğlu, s.107.
[374] Işık, s.110.

formüle dönüşüm yaklaşımıdır[375]. Ayrıca, uygulamaya konulan fonksiyon ve risk analizi çalışmaları ile de şirketlerin gerçekleştirdikleri fonksiyonlar, üstlendiği riskler, sahip olduğu varlıkların değerinin belirlenmesi sağlanarak yöntemler belirlenmekte, karşılaştırma yapılmakta ve dokümantasyon sağlanarak transfer fiyatlamasının temeli oluşturulmaktadır[376].

Bu yöntemler dışında OECD' nin çalışmalarında ayrıca, maddi olmayan varlıklar, süreçler peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve çeşitli olaylara ilişkin örneklere yer verilmiştir. 1977 yılında hazırlanan bu rehber 1995 yılında revize edilerek "uluslar arası şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi" adı altında tekrar yayınlanmıştır. Aynı çalışma bir takım ilaveler ve revizyonlarla 1999 yılında güncellenmiştir. OECD'nin genel amaçları çerçevesinde hazırlanan bu raporla transfer fiyatlamasında uluslar arası bir uyum sağlanmaya ve bu alandaki sorunlar çözülmeye çalışılmaktadır. Böylece vergi idarelerinin kendi aralarında veya vergi idareleri ile çok uluslu şirketler arasında ihtilafların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Genel anlamda ülkeler bu rapordaki tavsiyeler doğrultusunda kendi yasal düzenlemelerini gerçekleştirmektedirler. OECD'nin hazırlamış olduğu bu rehberde transfer fiyatlaması ile mücadele konusunda genelde başvurulan ve tavsiye edilen yöntem "Emsaline Uygunluk Prensibi" dir[377]. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle diğer kişilerle yapılan mal ya da hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olup olmaması şeklinde tanımlanmıştır[378]. Emsal fiyat ilkesine göre, transfer fiyatı içeren iki şirket aynı şirket yapısının bir bölümü değil gerçekten iki ayrı şirketmiş gibi olacak olan fiyatın aynısı olmalıdır[379]. Piyasa fiyatı prensibi ise, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde yer almakta ve OECD üyesi olan veya olmayan ülkeler arasındaki iki taraflı vergi anlaşmalarının çerçevesini oluşturmaktadır. Bu şekilde bağımsız kuruluşların karşılaşabilir işlem ve koşulları referans alınarak yapılan kar düzenlemesinde yaklaşım uluslar arası şirketler grubunun bir üyesinin birleştirilmiş

---

[375] İbrahim Güler, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Muhasebe Rehberi, Kasım 2006, http://www.muhasebenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi. (15.10.2007).

[376] Canan Aladağ, "Transfer Fiyatlamasına Yöntemsel Bakış ve Türkiye'de Beklenen Düzenlemeler; Fonksiyon ve Risk Analizi, Dokümantasyon, Karşılaştırma/ Emsal Bedel Bulma", İstanbul, 2006, http://www.vergiportali.com/doc/TF/TFSUNUM3.pdf. (10.10.2007).

[377] Yıldız, s. 88.

[378] Adnan Ersoy ve Ömer Güzeldal, "Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı Mıyız", **Vergi Dünyası**, Sayı: 299, Temmuz 2006, s. 93.

[379] İhsan Günaydın ve Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri- II", **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s.121.

tek bir işin ayrılmaz parçası olarak değerlendirilmesinden ziyade, grubun bağımsız varlığı olarak göz önüne alınması olacaktır[380].

Ayrıca OECD uygulamaya koyduğu mesafeli duruş prensibi ile de birbiriyle iş yapan, birbirine çeşitli bağlarla (akrabalık veya hissedarlık) bağlı olmayan kişilerin birbirinden bağımsız olarak hareket ederek sadece kendi çıkarlarını düşüneceklerini ifade etmektedir. Bağlı şirketler ve yakın akrabalar arasındaki işlemlerde bu prensibin geçerli olmayacağı varsayılmaktadır. Bu nedenle bağımlı işlemlerde devir veya satış bedeli yerine gerçek fiyata göre düzeltilen fiyat devire ve vergilendirmeye esas alınmaktadır. Bir başka anlatımla ilişkili şirketler arasında mal ve hizmetlerin fiyatı, ilişkinin olmadığı üçüncü şirketlerle (bağımsız şirketler) ilişkideki gibi olmalıdır[381].

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesi çerçevesinde, bir ülke yetkili vergi otoritesi, beyan edilen karın gerçeği yansıtmadığını ve eğer emsal bedel kuralı uygulansaydı karın daha farklı çıkacağını tespit ederse, bu durumu diğer ülkenin yetkili otoritesi ile paylaşma yükümlülüğü altındadır. Bu çerçevede her iki ülkenin yetkili organlarının sorununun çözümüne yönelik, karşılıklı olarak uzlaşma ve işbirliği içinde olmaları beklenmektedir. Tespit edilen transfer fiyatlaması saptamalarında ispat yükümlülüğü çoğu ilkede vergi idarelerine aittir. Vergi idaresi, yapılan işlemlerdeki fiyatlamanın piyasa fiyatı prensiplerine uygun olmadığını ispat etmek zorundadır[382].

2.3.1.1.2. Avrupa Birliği'nin Çalışmaları

Transfer fiyatlaması ve çifte vergileme konusunda AB'ye bağlı ülkelerin tamamı OECD düzenlemelerini dikkate almaktadır. Özellikle OECD Vergi Anlaşma Modelinin 9. maddesindeki "Emsaline Uygunluk İlkesi" tüm üyelerce kabul edilmiştir. Buna karşılık transfer fiyatlaması ile ilgili ortaya çıkan bazı uluslar arası sorunlar hala çözüme kavuşturulamamıştır. Konu ile ilgili olarak Birlik içinde ilk çalışmalar 1976 yılında yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışma bağlantılı şirketler arası kar transferinde yapılan düzeltmelerle ilgili olarak doğan çifte vergilendirmenin

[380] Yıldız, s. 88.
[381] İstanbul YMMO, "Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslar arası Transfer Fiyatlamasına İlişkin Düzenlemeler", Rapor, 15 Mayıs 2006, s.18. http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/25.%20yeni%20kurumlar%20vergisi%20taslag%C4%B1nda%20uluslar%20arasi%20transfer%20fiyatlamasina%20iliskin%20duzenlemeler.pdf. (15.02.2011).
[382] Tokatlıoğlu, s. 89.

giderilmesine ilişkin "Konsey Direktifi Tasarısı" olarak adlandırılmıştır. Bu tasarıya göre transfer fiyatlaması ile ilgili olarak "Emsaline Uygunluk İlkesi"'ne aykırılık olması durumunda bir ülke tarafından yapılan düzeltme, çifte vergileme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için ikinci bir düzeltme öngörülmektedir. Ancak bu tasarı farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerklik alanına etki yapması olarak değerlendirilmiştir[383]. Uluslar arası transfer fiyatlaması konusunda uyulması gereken prensip ve ölçütlerin ne olması gerektiği konusunda AB Konseyi'nin 1990 yılında yaptığı çalışmaya gore; uluslararası olaylarda ölçütlerin benimsenmiş ve üç grupta toplanmıştır.

- Birleşme Direktifi: 1969 yılında komisyon tarafından önerilen bu direktif, farklı ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilemeye ait olarak sistem direktifidir[384]. Bu direktifin amacı vergilemede uygulanabilirliği olan ortak bir sistem oluşturmaktadır. Bu bağlamda sınır ötesi işlemlerde vergi tarafsızlığı üç yolla sağlanmaya çalışılmaktadır. Bunlardan ilki, bir birleşmede transfer edilen aktif ve pasiflerin gerçek değeri ile vergi konusu değerleri arasında sermaye kazançlarının vergilendirilmesi açısından bir farklılığa izin verilmemeli, vergi dışı bırakılan gizlenmiş kaynaklar olmamalıdır. İkincisi, transfer edilen şirketlere ait varlıkların aktarılmasından dolayı, alıcı şirketin edindiği karlar, vergilendirmeye maruz kalmayacaktır. Üçüncüsü ise alıcı şirketin sermayesi, temsil edilen hisse senetlerinin transfer edilen şirketin hissedarlarına dağıtılmadığından dolayı vergilendirilen kazanç doğmayacaktır[385].
- Ana Şirket Alt Şirket Direktifi: Bu direktifte amaç, ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylarda vergilendirmeye ait ortak bir sistem oluşturmaktır. Buna göre ana şirketin bulunduğu ülke diğer ülkelerdeki alt şirketin getirdiği karları ya vergilendirmemekte veya dışarıda ödenen verginin içerideki vergiye kadar olan kısmını indirim konusu yapmaktadır. Ancak burada ana ve alt şirketlerinin bulunduğu ülkeler zorla herhangi bir vergi almamaktadır[386].
- Tahkim Anlaşması: Konsey tarafından kabul edilen bu üçüncü ölçü, üye ülkelerin vergi idareleri arasında, transfer fiyatlamasına ilişkin olarak geliştirilmiştir. Transfer fiyatlaması ve çifte vergileme konusunda AB Konseyi, Komisyonun önerisi doğrultusunda 23 Temmuz 1990 tarihinde Tahkim Anlaşması'nı

[383] Yıldız, s. 89.
[384] Saraçoğlu, s.111.
[385] Yıldız, s. 90
[386] Saraçoğlu, s.111.

yapmıştır. Anlaşma karın saptanması konusunda daha önce belirtildiği gibi "emsaline uygunluk ilesi" esas alınmıştır. Ancak taraflar düzeltim konusunda anlaşamazlarsa, önlerinde iki aşamalı bir süreç vardır[387]. İlk aşama, karşılıklı anlaşma sürecidir. Buy süreçte amaç, çifte vergilemeyi önleme yolunda bir sonuç üzeride karşılıklı anlaşmaya varmaktır. Bu süreç OECD Anlaşma Modeli'ne uygundur. Ancak olayın bildirilmesinden itibaren iki yıl içerisinde anlaşma sağlanamazsa ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada ise, karşılıklı anlaşma süreci başarısızlıkla sonuçlanmışsa veya iki yıl sonunda anlaşma olamamışsa ilgili ülkelerin makamları hemen bir "danışma komisyonu" tayin etmektedir. Danışma komisyonunun tek görevi, çifte vergilemeyi önleme yolunda bir sonuca varmaktır. Tahkim süreci bu yapıyı ifade etmektedir. Komisyon altı ay içinde bir sonuca varmak zorundadır. Gerek OECD gerekse AB ülkelerinin transfer fiyatlaması konusunda benimsemiş oldukları "emsaline uygunluk ilkesi "uygulaması, hesapların subjektif ve karmaşıklığı nedeniyle tek bir sonucun elde edilmesini güç kılmaktadır[388].

2.3.1.1.3. Birleşmiş Milletlerin Düzenlemeleri

Birleşmiş Milletlerin, Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli (BM Modeli) 1979 yılında yayınlanmıştır. OECD Modelinin gelişmekte olan ülkelerce benimsenmemesi nedeniyle geliştirilmiştir. Çifte vergilemenin önlenmesi olayını, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hepsini birden kapsayacak şekilde ele almaktadır. BM Modeli, uluslararası vergilendirmede uyrukluk ve kaynak ilkelerinin bağdaştırılması görüşünü temsil etmekle birlikte, OECD modeline kıyasla kaynak ilkesine daha çok ağırlık vermektedir. Buna karşılık son zamanlardaki güncellemelerle birlikte BM Modeli, giderek OECD Modeline benzemektedir. OECD Modelinin Bağımlı Teşebbüsler başlıklı maddesi 9 uncu maddesi, BM Modelinde de aynı başlık ve madde numarasıyla düzenlenmiştir. Maddenin ilk iki fıkrası her iki Modelde de aynıdır. Ancak BM modelinde OECD Modelinden farklı olarak 3 üncü fıkra mevcuttur. BM Modelinin 3 üncü fıkrasında, teşebbüslerden birine atfedilebilen hileli vergi kaçakçılığı, ağır kusur, vergi borcunu isteyerek ödememe hallerine bağlı durumlarda, birinci fıkra çerçevesinde karlarda bir artış doğuracak şekilde ayarlama yapılmış ise 2 nci fıkradaki çifte vergilendirmeyi gidermeye yönelik yargısal, idari ve diğer hukuksal düzeltmelere tatbik

[387] Yıldız, s. 90.
[388] Tokatlıoğlu, s. 91.

edilmeyecektir. Bundan hareketle, BM Modelinin kötü niyetli mükelleflere karşı daha sert bir yapı sergilediği sonucuna varılabilir[389].

2.3.1.1.4. Yapılan İkili Anlaşmalar

Günümüzde çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlama uygulamaları ülkeler arasında karşılıklılık ilkeleri çerçevesinde belirlenmeye başlamıştır. Buna göre ülkelere diğer ülkelerin getirdikleri düzenlemelere karşılık olarak yeni düzenlemeler getirilmektedir. Her bir ülke normal olarak transfer fiyatlamasının uluslar arası şirketler tarafından kullanılması suretiyle vergiden sakınıldığını ve vergi hasılasında olması gerekenden daha az bir getiri sağlayacağını tahmin etmektedir. Bu nedenle çok sayıda yerli ve yabancı ülke, uluslar arası şirketlerin fiyat politikalarını ve uyguladıkları transfer fiyatlamalarını kontrol ve denetim için özel mekanizmalar oluşturmuştur. Bir çok gelişmiş ülke transfer fiyatı uygulamalarını önleme ve yol açacağı zararlarını telafi etmek için gerekli tedbirleri almış durumdadır[390]. Buna karşın yabancı sermaye ve yatırımları çekmek amacıyla transfer fiyatlamasına özellikle yasalarında imkan bırakan Malezya, İrlanda, Porto Rico vb. ülkeler de bulunmaktadır. Ancak bu ülkeler her geçen gün daha fazla uluslar arası tepkilerle karşılaşmaktadır[391]. Ayrıca ülkelerin vergiden kaçınmaları önlemek amacıyla geliştirdiği çeşitli mekanizmalar da bulunmaktadır. Bu tür mekanizmalar OECD'nin Örnek Vergi Anlaşması'nın ekinde yer alan "Çifte Vergilendirme Anlaşmaları ve Üs Şirketlerin Kullanılması" adlı raporda dört başlık altında sıralanmaktadır. Bu mekanizmalardan genel gözetim önlemleri olarak adlandırılan ve transfer fiyatlaması ile özel usul kurallarından oluşan ilk ikisi, daha çok vergiden kaçınma girişimlerini caydırma ve saptırmaya yöneliktir. Üçüncü mekanizma "gerçek mahiyetin şekle üstünlüğü" ilkesinin vergi sistemine yerleştirilmesi suretiyle vergiden kaçınma durumlarında vergi cennetinde bulunan "üs şirketin" tüzel kişiliğinin reddedilmesi, bu üs şirketin gerçekte vergi cennetinde değil de sahibinin yerleşik olduğu ülkede yerleşik sayılması, üs şirketin" sahibinin yerleşik olduğu bir ülkede bir daimi iş yerine sahip olduğunun kabul edilmesi veya üs şirkete ait görünen kazancın gerçekte bu şirketin sahibine ait olduğunun ileri sürülm suretiyle vergilendirme yapılmasıdır[392].

---

[389] Işık, ss. 60-61.
[390] Günaydın, s. 170.
[391] Yıldız, s. 91.
[392] Beyazıt Balcı, "Uluslar arası Çifte Vergilendirme Sorunları-I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 263, Temmuz 2003, s.14.

2.3.1.1.5. Amerika Birleşik Devletleri Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1970'li yıllardan itibaren Amerikan Vergi Hukuku gelişme göstermiştir. Amerikan işletmelerinin küresel pazarlarda rekabet etmelerini sağlamak amacıyla birkaç yaklaşım tasarlanmıştır. Su anki hukuk ise, Amerikan işletmelerinin yabancı ülkelerde bağlı ortaklık kurmasına imkan tanımaktadır. Yabancı ülkedeki iştirakin geliri ise gerçekleştirdiği faaliyetler neticesinde elde edilen kar üzerinden vergilendirilmektedir. Amerikan işletmeleri, yabancı ülkedeki iştiraklerine mal ve hizmet satabilmekte ve vergi planlaması için de transfer fiyatı kullanmaktadır. Su anda yürürlükte olan kanun, transfer fiyatlarının belirlenmesi hususunda esnek hükümlere sahiptir[393].

Amerikan Birleşik Devletleri İç Gelirler İdaresi (IRR)'nin 482. bölümü, ilişkili kuruluşlar arasında yapılan işlemlerde emsal bedel ilkesini getirmiştir[394]. IRR'de transfer fiyatının belirlenmesinde altı tane yöntem belirtilmektedir. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir[395]: (Yöntemler, OECD ile paralellik gösterdiğinden bu yöntemlere ilişkin açıklamada bulunmadık).

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi.
- Yeniden satış fiyatı yöntemi.
- Maliyet artı yöntemi.
- Karşılaştırılabilir karlar yöntemi.
- Kar paylaşım yöntemi.

Görüldüğü gibi ABD tarafından yapılan düzenlemeler ile OECD tarafından yapılan düzenlemeler hemen hemen aynı olmakla birlikte, ülkelerin yasal ve ekonomik durumları bazı farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Örnegin ABD sistemi fiyatlamada en iyi emsal bedel ilkesini esas almaktayken, OECD'de hangi yöntemin kullanılacağı husus uygulayıcılara bırakılmaktadır. Ancak yöntemin seçilmesinde bazı şartların gözetilmesi istenmektedir[396].

---

[393] Styron W.Joey, "Transfer Pricing and Tax Planning", **The CPA Journal**, Vol.77, No.11, November 2007, s.40.
[394] Molly Dean, Frederick J.Feuch ve L.Murphy Smith, "International Transfer Pricing Issues and Strategies For The Global Firm", **Internal Auditing**, Vol.23, No.1, February 2008, ss.14-15.
[395] Styron W. Joey, s. 42.
[396] Mehmet Aktaş, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2003, s.178.

2.3.2.1.2. Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetlerine Karşın Yapılan Düzenlemeler

Zararlı vergi rekabeti konusunda iki uluslararası işbirliği çalışması olduğu görülmektedir. Birincisi OECD'nin başlattığı zarar verici vergi rekabeti çalşmasıdır. İkincisi ise, Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalardır.

2.3.2.1.2.1 OECD'nin Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Alınan Önlemler

Zarar verici vergi rekabeti, ülkelerin vergi oranlarını diğer ülkelere göre net bir şekilde düşük tutumları sebebiyle global alanda vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde olumsuz etkilere neden olmasıdır[397]. Söz konusu etkilerin ortadan kaldırılması amacıyla 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyince zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde meydana getirdiği olumsuz ve çarpıklık oluşturunca etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir raporun hazırlanmasına karar verilmesiyle başlamıştır.

Nisan 1998'da Paris'te yapılan Bakanlar Konseyi toplantısında zarar verici vergi uygulamalarıyla mücadele etmek üzere "Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti" Raporunun kabul edilmesiyle 1996 yılında başlanan çalışmaların ilk bölümü tamamlanmıştır[398]. Bu Rapor'la birlikte bir Forum oluşturulmuştur. Bu Forum'da[399] vergi cenneti ve zararlı tercihli vergi rejimi ülkelerini belirleme ve üye olmayan ülkelerin de çalışmaya dâhil edilmesiyle ilgili hükümler bulunmaktadır.

1998 raporunda yer verilen görüşler üç grupta toplanmaktadır. Bu tavsiyelerin bir kısmı, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile mücadelede ulusal vergi yasaları ve bunların uygulanma şekillerine ilişkindir. Diğer iki gruba giren tavsiyeler ise, uluslararası işbirliğine ilişkin olanlar ve vergi anlaşmalarıyla ilgili olanlar şeklinde gruplandırılmıştır[400].

---

[397] Yüksel Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 Raporu Yayımlandı", **Vergi Sorunları**, Sayı:106, Ocak 2002, s. 46.
[398] Öz, s. 94.
[399] OECD, 1998 Raporu, ss. 73-78.
[400] Fethi Heper ve Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-1", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002b, s. 26.

1998 raporunun amacı, zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin finansal ve diğer hizmet faaliyetlerine ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını çarptığı ve vergi sistemlerinin adilliğini, tarafsızlığını ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl azalttığını ifade edilmektedir[401].

Zarar verici vergi rekabetin 1998 raporunda işbirliği çerçevesinde alınacak tedbirlerin önemine dikkat çekilmekte gerek ülkelerin tek taraflı ya da bu sorunun iki taraflı anlaşmalarla önlenmesini öngörmüştür. Ülkelerce tek taraflı olarak alınabilecek önlemler şunlardır[402]:

- ✓ Yabancı şirketlere yönelik kontrol veya eşdeğer kurallarla ilgili öneri:ülkeler yabancı şirketlerin mali sistemlerine yönelik olarak uluslararası standartlara uygun veya eşdeğer kurallar getirmelidir.
- ✓ Yabancı yatırım fonu ile ilgili veya eşdeğer kurallara yönelik öneri: bu fona sahip ülkeler, zararlı vergi rekabetine yol açmayacak şekilde kullanılmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır.
- ✓ İştirak kazançları istisnası ve yabancı geliri vergi dışı tutan diğer sistemlerin zararlı vergi rekabeti çerçevesinde sınırlandırılmasına yönelik öneri: bu tür istisnaları uygulayan ülkeler yurtdışından elde edilen gelirin vergiden kaçınma davranışına yönelik olarak istisnadan faydalanma amacıyla ülke içine girip girmediğini kontrol edecek kurallar getirmelidir.
- ✓ Yabancı yatırımlara dair bilgilerin ülkelerin raporlama yapma zorunluluğu ve diğer ülkeler ile paylaşılması önerisi.
- ✓ Yöneticilerle ilgili öneri: mükelleflerin konumuyla ilgili idari kararlar alan yöneticilere doğrulama ve kararı geri alam yetkisi verilmelidir.

Raporun iki taraflı anlaşmalarla önlemesi öngörülmüştür. Ancak bu anlaşmaların önünde 4 engelin olduğu belirtilmiştir[403], bunlar:

- ✓ Zararlı vergi rekabeti olma özelliği taşıyan uygulamalarının önlenmesine yönelik tedbirlerin alınması ilgili otoritesinin yetkilerini aşabilmektedir.

[401] OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global İssue", Organisation For Economic Cooperation And Development, Paris, 1998, s. 8, http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf. (21.02.2011).
[402] Saraç, s.192.
[403] Saraç, s.193.

- ✓ Ülkeler alacağı tedbirlerin diğer ülkeler tarafından uygulanmaması durumunda kendi mükelleflerinin rekabetçi bir dezavantaj ile karşı karşıya kalabileceklerini düşünebilmektedir.
- ✓ Zararlı vergi rekabetinin türlerinin tümünün gözetim altında tutulması ihtiyacı, idari maliyetlerin önemli oranda artmasnıa neden olabilmektedir.
- ✓ Koordineli olmayan iki taraflı önlemler mükelleflerin uyum maliyetlerini arttırabilmektedir.

1998 yılında çalışmalara başlamış olan Forum'un hazırladığı Rapor Haziran 2000'de yapılan Bakanlar Konseyi toplantısı bildirisiyle birlikte açıklanmıştır. "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler" adlı Raporda yapılan çalışmalar ve yapılması planlanan çalışmalara yer verilmiş, vergi cenneti ve zararlı tercihli vergi rejimlerine sahip olan ülkeler listesi açıklanmıştır[404].

2000 yılında hazırlanan raporda kamuoyuna yapılan açıklamada vergi cenneti olan ülke ve bölgeler listelenmiş ve 35 ülke bu listeye dahil edilmiştir. Teknik bakımından vergi cenneti oldukları kabul edilen ancak 2000 yılı raporunda önce tahhütte bulunanlar 6 ülke, vergi sistemlerindeki zarar verici uygulamaları 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldıracaklarına dair güvence verdikleri için bu listeye dahil edilmemiştir. Listeden çıkarılan ülkeler: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta Mauritius ve San Marino'dır[405].

Yayınlanan bu Rapor'dan sonra üye ülkeler arasında görüşmelere devam edilmiştir. Yapılan bu görüşmeler sonucunda Kasım 2001'de "Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi 2001 İlerleme Raporu"[406] yayımlanmıştır. 2001 yılı ilerleme raporuna ilişkin en önemli husus, vergi cennetlerine ilişkin çalışma kapsamında yapılan değişikliklere ilişkindir. Bu raporda vergi cennetlerinin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, 1998 raporunda vergi cennetlerinin tanımlanması amacıyla yer alan, sadece Şeffaflık ve Etkin Bilgi Değişimi Olmaması kriterlerinin yeterli olduğu, diğer bir değişle İzole Edilmiş kriterinin kullanılmadığı bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Ayrıca 2001 raporunda işbirliği yaşanmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımlara ilişkin ise, söz konusu ortak yaptırımların, vergi

[404] OECD, "Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifiying and Eliminating Harmful Tax Practices", 2000, http://www.oecd.org/dataoecd/25/27/44430257.pdf. (21.02.2011).
[405] Karaca, s. 95.
[406] OECD, "The OECD's Project On Harmful Tax Practıces: The 2001 Progress Report", 2001, http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf (07.07.2009).

cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercihli rejimlere aynı anda uygulanması kararı alınmıştır[407].

2004 yılında ise yapılan çalışmaların sonuçlarının açıklandığı "Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu" yayınlanmıştır. Bu raporda geçmiş dönemlerde vergi rekabeti uygulamalarının önlenmesi için yapılan çalışmalar ve geleceğe yönelik planlar hakkında bilgi verilmiştir[408].

Vergi cennetlerine ilişkin 2004 raporu daha önceki raporlardan farklı şekilde kaleme alınmıştır. Rapor konuya ilişkin olarak Genel Forumlar şeklinde yapılan çalışmaların önemine vurgu yaparak bilgi değişimi konusunda adil bir ortam yaratmanın gerekliliğinin altına çizmekte ve böylece vergi cennetleri tarafından vurgulanan kaygıları projenin resmi metnine taşımaktadır[409].

2004 raporunda, vergi cennetlerinde gerçekleştirilen zarar verici vergi uygulamalarına karşı gerçekleştirilecek savunma önlemlerinin alınacak tedbirlerin genel ilkeleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir[410];

- ✓ Önlemler zarar verici vergi uygulamalarının olumsuz etkilerini gidermeyi hedeflemelidir.
- ✓ Üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etki olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.
- ✓ Ülkelerin, önlemlerin uygulayıp uygulamaması konusunda egemenlik hakları bulunmaktadır.
- ✓ Zarar verici vergi uygulamalarının farklı şekillere karşı farklı durumlarda farklı önlemler uygulanabilir.
- ✓ Ülkeler arasında işbirliğiyle uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini arttıracaktır.
- ✓ Ortak önlemler, vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük getirmeyecek şekilde geliştirilmelidir.
- ✓ Zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilen savunma önlemlerinde ortak yaklaşımın, dinamik değişen, durumlara uyum

[407] OECD, 1998 Raporu.
[408] Öz, s. 27.
[409] Bülent Taş ve Yüksel Karaca, "**19. Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları"**, 10-14 Mayıs, Antalya, 2004, ss. 444-445.
[410] Öz, s. 31.

sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur. Bu uygulamalar sürekli olarak devam etmeli ve doğrulama yöntemleri etkin şekilde kullanılmalıdır.

Ancak OECD bünyesinde yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan yaptırım kararlarının uygulanabilirliği ve bağlayıcılığı bir yana ABD'nin tavrının tercihli vergi rejimlerinin o kadar da zararlı olmayacağı yönünde koyması büyük hayal kırıklığı yaratmıştır. OECD bünyesinde büyük umutlarla başlatılan bu çalışmaların sadece vergi cennetinin büyük bir kımından alınan taahhüt mektupları ile sınırlı kalacağından endişe edilmektedir[411].

2.3.2.1.2.2. Avrupa Birliği'nin Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Düzenlemeler

Avrupa Birliği'nde vergilerin uyumlaştırılması ve zararlı vergi rekabetini önleme çalışmaları 1957 yılında imzalanan Roma Anlaşması'na dayandırılsa ve 1962 Neumark Komite (Neumark Committee) Raporu'yla başlamış olsa da[412] özellikle 1990'lı yıllarda yoğunluk kazanmaya başlamıştır[413]. 1996'da AB'ye üye ülkelerin Ekonomi ve Maliye Bakanlarının "Avrupa Birliği'nde Zarar Verici Vergi Rekabetiyle Mücadele Paketi" adıyla başlattıkları çalışmalar bugün hala devam etmektedir[414]. Bu müzakere dokümanı temelinde 2003'e kadar şirketlerin zararlı kabul edilen vergisel faydalarını bitirmek için tarafların taahhütlerini içermektedir[415].

AB bünyesinde 1957 yılında imzalanan Roma Anlaşması'ndan[416] sonra 1990 yılında Hollanda Maliye Bakanı Onno Ruding başkanlığında bir komite görevlendirilmiş ve bu komite kurumlar vergisiyle ilgili çalışmalar yapmış ve "Ruding Komitesi Raporu" olarak anılan raporu yayımlamıştır.

---

[411] İsmail Engin, "Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiey", Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 22-25 Mayıs, Fethiye, Turmob Yayınları, 2002, s.195.

[412] Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, s.13.

[413] ÇAK, a.g.e., s. 22.

[414] Semih Öz, (2004), "Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 139, Temmuz 2004, http://yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004074645.htm. (20.07.2009).

[415] Vivek H. Dehejia & Philipp Genschel, "Tax Competation in the European Union", Discussion Paper 98/3, February 1998, ss.18-19.
http://edoc.mpg.de/get.epl?fid=61096&did=430171&ver=0. (12.09.2009).

[416] Günay, s.125.

Birincisi Mart 1996'da yayımlanan memorandumla AB'ye üye ülkelerin vergi sistemlerinde zararlı vergi rekabeti sonucunda ülkelerin vergi matrahlarının aşındığı ve piyasaları bozucu etkilerinin olduğu dile getirilmiştir. Yayımlanan memorandum sonucunda üye ülke maliye bakanları zararlı vergi rekabeti uygulamalarını takibe almışlar ve çalışmalarının sonucunu Ekim 1996'da rapor halinde açıklamışlardır[417].

Aralık 1997 tarihinde AB, Birlik içinde faaliyet gösteren şirketlerin uyması gereken kuralların belirlendiği ve hukuki olarak bir yaptırımının olmadığı ancak politik bazı yaptırımlara sahip olan "Code of Conduct" (Eylem Kodu ya da İş Davranış Kuralları) girişimini kabul etmiştir[418].

Komisyonun 1997 yılındaki teklifinin ardından, Konsey işletmelerin vergilendirilmesi alanında uyulması gerekli temel ilkelerin (Code of Conduct) belirlenmesi amacıyla 9 Mart 1998 tarihinde üye ülkeler ve Komisyon temsilcilerinden oluşan bir grup görevlendirmiştir. Bu grubun düzenlediği raporda, Tek Pazar kuralları ile uyuşmayan 66 adet zararlı vergi uygulaması tespit edilmiştir. Bu uygulamalarla ülkeler vergi avantajları sunarak şirketlerin vergi merkezlerini veya yatırımlarını o bölgeye çekmeyi amaçlamaktadırlar. Bu bölgelere örnek olarak, Fransa'nın deniz aşırı topraklarında yer alan yönetimleri, İspanyanın Kanarya adaları ile Ceuta ve Melilla'yı, İngiliz egemenliğine ait Cebelitarık ve Finlandiya'nın Aland Takım adalarını verebiliriz[419].

Bu düzenleme ile zararlı vergi uygulamalarının tespiti, takip ve revizyonu; tasarrufların vergilendirilmesi, faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri için asgari bir temel oluşturma amaçlanmıştır. İşletme Vergilendirmesinin Eylem Kodu (Code of Conduct for Bussiness Taxation), kurumlar vergisi oranına atıf yapmaktan daha çok, AB üyesi ülkeler açısından vergi matrahına ortak bir standart geliştirmeye yönelik bir niyet göstergesi olmuştur[420].

Bu düzenlemeye uyulup uyulmaması üye ülkelerin isteğine bırakılmış olmasına rağmen, bu düzenleme, Topluluk nezdinde olumsuz etkilere yol açan vergi rekabetine bir kısıtlama getirme girişimi üzerine siyasal bir anlaşmayı ifade etmektedir. Komisyon yaptığı incelemeler sonucunda zararlı vergi uygulaması

[417] Çak, s. 28.
[418] Öz, s.117.
[419] Nurettin Bilci, **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 274.
[420] İsmail Engin, **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Ankara, 2006, s.112.

karakterindeki bu avantajların geri iade edilmesine karar vermiş, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı da Komisyonun bu kararını onaylamıştır. Bunun üzerine söz konusu zararlı vergi uygulamalarının en geç 2012 tarihinde sona erdirecek olan direktif 2003 yılında kabul edilmiştir[421].

2.3.2.1.3. Çifte Vergilendirmeye Yönelik Önlemler

Aynı bir vergi kaynağından bazen ikiden fazla vergi alınma ihtimali doğabilir. Bunun tipik örneği veraset vergilerindedir. Nitekim mal ve emlağı Türkiye'de, ikametgahı Mısır'da ve mirasçıları Fransa'da olan bir kimsenin ölmesi halinde, her üç devlet kalan terekeden veraset vergisi almak isteyebilir. Çünkü Türkiye ölenin mal varlığının Türkiye'de, Mısır aynı kimsenin ikametgahının Mısır'da ve Fransa mirastan faydalanacak olanların Fransa'da bulunmasını, veraset vergisi almak için yeterli neden saymış olabilir[422].

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere taraf devletlerin alacağı tedbir mahiyetindeki düzenlemelerde başlıca iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar istisna yöntemi ile kredi yöntemidir. Kredi yönteminin vergi anlaşmalarında uygulanan şekli, diğer ülkelerde ödenen verginin mahsubunu öngördüğü için, pek çok çalışmada bu yöntem, mahsup yöntemi olarak ele alınmaktadır[423].

- ✓ **İstisna Yöntemi**

Bu yöntemde dış ülkelerde yatırım yapan müteşebbislerin elde ettikleri gelir, ikamet edilen devlet tarafından istisnaya tabi tutulmaktadır. Bu tür istisna, bütün gelir unsurları için değil, sadece yabancı işyerlerinin sınai ve ticari kazançlarına, dış ülkelerde bulunan gayrimenkul gelirlerine, yerli şirketlerin dış ülkelerden elde ettiği temettülere uygulanır. Daha çok, vergi anlaşması bulunmayan hallerde devletlerin iç hukuki düzenlemelerinde kullanılan bu yöntemin geniş ve tam anlamıyla uygulanması, devletler arasında imzalanmış iki taraflı vergi anlaşmalarında görülmektedir. Her iki durumda da, bu yöntemin uygulanması yabancı kaynaklı yatırımcı için kaynak ülkede vergi eşitliği ve rekabet olanağı sağlamaktadır.

---

[421] Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006. s. 65.

[422] Cihat Ertürk, "AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu", 2006, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/cihat/003/htm. (17.10.2007).

[423] Şerafettin KALAYCIOĞLU, "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması", 2003, http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_kalay.doc. (14.04.2007).

- ✓ **Kredi Yöntemi**

Bu yöntem istisna yöntemine göre daha fazla rağbet görmektedir. Devletler bu yöntem sayesinde, varlıkların vergi oranı düşük ülkelere gidişini denetleyebilmekte ve vergilendirme yetkisini olabildiğince genişletebilmektedir.

Kredi yönteminde, yatırımcının ikamet ettiği ülke, bazı kanuni limitler içinde, sanki vergiyi kendisi almış gibi yabancı ülkede ödenen verginin mahsubuna imkan vermektedir. İstisna yönteminde, konu vergi matrahı iken, mahsup yönteminde verginin kendisidir.

Son yıllarda artan ülkeler arası entegrasyon süreci ile ortaya çıkan Avrupa Birliği, NAFTA gibi ekonomik bloklar, ayrıca GATT anlaşmaları çerçevesinde ülkeler vergi sistemlerini diğer ülkelerle ve ekonomik entegrasyona dahil olduğu ülkelerle uyum sağlayacak şekilde yeniden düzenlemek zorundadırlar. Örneğin Avrupa Birliği'nde, Roma Antlaşması'nın 25'inci maddesi gereğince "Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin benzer ürünlerine, kendi ürünlerine uyguladığı dolaylı veya dolaysız vergi dışında fazladan vergi uygulamaz" denilmektedir. Anlaşmanın 220'inci maddesinde ise, "Birlik içinde çifte vergilendirme kaldırılmıştır" hükmü yer almaktadır[424].

2.3.2.1.4. Elektronik Ticarete Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Elektronik ticaret global bir olgudur. Bu itibarla elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da global bir çözüm bulunması zorunludur. Her ülkenin kendi başına geliştireceği çözümlerin diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunun çözümlenemeyeceği açıktır. Ayrıca, ortak çözüm arayışında vergi idarelerinin yanı sıra özel sektörün aktif katılımının ve katkısının sağlanması gerekir. Elektronik ticaretin vergilemesi konusunda ülkelerin ortak bir yaklaşım geliştirmeleri sorunun mahiyeti gereğidir. Bu çerçevede, gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili problemlerin çözümünde karşılıklı yardımlaşma ve dayanışmaya ihtiyaç bulunmaktadır.

---

[424] Ali Rıza Gökbunar, "Vergileme İlkleri ve Küreselleşme", CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 4, 1998, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf. (01.10.2007).

Elektronik ticaretin vergileme rejimi sade ve şeffaf olmalıdır . Vergilemenin mükelleflere ve vergi idaresine getireceği külfet minimum düzeyde tutulmalı ve yapılan işlemin vergisel sonuçları önceden bilinebilmelidir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde tarafsızlık ilkesine uyulmalıdır. Vergileme ile elektronik ticaretin gelişmesi engellenmemeli, ayrıca benzer faaliyetlere göre avantajlı bir durum yaratılmamamsına da özen gösterilmelidir. Başka bir ifade ile,vergileme elektronik ortamda yapılan faaliyetler ile geleneksel biçimde yapılan faaliyetler arasında tarafsız kalmalıdır[425]. Elektronik ticaret ile ilgili çalışmaları, OECD, Avrupa Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü'nün yaptığı düzenlemeleri olarak Üç'e ayırabiliriz.

- **Dünya Ticaret Örgütü (WTO) Çalışmaları**

İnternet üzerinden satışı yapılan ürünler, fiziksel olarak gümrüklerden geçmedikleri ve aynı zamanda belli bir kotanın üzerinde olmadıkları sürece, gümrük vergilerine tabi bulunmamaktadırlar. Dünya Ticaret Örgütü üyelerinin 1998 yılı Mayıs ayında yaptıkları toplantı da ürünlerin elektronik olarak iletiminin vergilendirilmesi üzerindeki moratoryumun uygulanmaya devam edilmesi yönünde karar alınmıştır[426].

DTÖ açısından, elektronik işlemlerin mal veya hizmet olarak kabul edilmesi tâbi olacakları gümrük rejimini de etkilemektedir. Diğer taraftan, OECD ve AB tarafından hizmet olarak değerlendirilmeleri öngörülmekle birlikte, bu işlemler DTÖ uygulamaları bakımından mevcut düzenlemeler altında hizmetler kategorisinde sayılmamaktadır. OECD ve AB yaklaşımlarından farklı olarak DTÖ çalışmaları, internet üzerindeki işlemlerin mal veya hizmet ticareti kapsamına girmemesi durumunda, yeni kuralların getirilmesi veya mevcut olanlar yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini söylemektedir[427].

Dünya Ticaret Örgütü'nün Hizmetler Ticareti Genel Anlaşması olan GATS, Uruguay Raundu'nda kabul edilen bir anlaşmadır. GATT (Genel Ticaret ve Tarife Anlaşması) fiziksel ürünleri kapsamına alırken, GATS sadece hizmetleri kapsamaktadır. İnternet üzerinden yapılan elektronik işlemlerin hizmet olup olmadığı ve hangi kategoriye girdiğinin tespit edilmesi GATT ve GATS'ın uygulanması açısından önemlidir. Bu konudaki anlaşmazlık özellikle yazılım, video filmleri, müzik,

[425] Güneş, s.15.
[426] World Trade Organization, "Declaration on Electronic Commerce", May 1998b www.wto.org/anniv/ecom.htm. (12.12.2009).
[427] World Trade Organization, "Electronic Commerce and The Role of The WTO", **Specilal Studies**, No.2, Geneva, 1998a, http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/special_study_e.pdf. (21.02.2011).

kitap, dergi ve gazete gibi ürünlerde ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu ürünler geleneksel yollarla teslim edildiğinde mal sınıfında yer alacak ve GATT hükümlerine tabi olacaktır. Ürünlerin elektronik olarak aktarılması durumunda ürünler mal niteliği taşımayacağından ve gümrüklere girme gibi bir durum oluşmayacağından GATS hükümlerine tabi olacaktır[428].

GATS hizmetleri sektörler bazında 11 kategoriye ayırmakta ve bu kategoriden hiçbirine girmeyen hizmetleri ise "diğer kategori" kapsamında değerlendirmektedir. Sektörler itibariyle hizmetler şu şekilde kategorize edilmiştir: İletişim, proje, dağıtım, eğitim, çevre, finans, sağlık ve sosyal, turizm ve seyahat, kültür ve spor ve işletme hizmetleridir. WTO internet üzerinden yapılan işlemlerin büyük bir kısmının hizmet olduğu görüşündedir. Bu nedenle hizmetler GATS kapsamında değerlendirilecektir. Ancak GATS internet üzerinden yapılan hizmetlerin, yukarıda sayılan hizmet kategorisinden hangisine gireceğini açıklamamaktadır. WTO'nun çözüm bulması gereken sorun bu noktada ortaya çıkmaktadır. Ancak bu soruna henüz bir çözüm bulunamamıştır. GATS, elektronik ticaret altyapısını oluşturan iletişim ve bilgi teknolojisi hizmetlerinde liberalleşmeyi desteklemektedir. Elektronik ticaret konusunda WTO'nun diğer bir anlaşması da Fikri Mülkiyet Haklarının ticaretle ilgili boyutlarıdır. Bu anlaşmayla fikri (entellektüel) mülkiyetin korunması amaçlanmıştır[429].

- **OECD Çalışmaları**

OECD'nin vergi politikası konusunda ana organı Mali İşler Komitesi, e-ticaretin vergileme sorunları konusundaki çalışmalarını Turku Konferansı sonrasında hızlandırmış ve belli bir programa bağlamıştır. Söz konusu program Mali İşler Komitesi Çalışma Programı olarak adlandırılmaktadır. Bu program, Ekim 1998'de yapılan "Sınırsız Bir Dünya: E- Ticaretin Potansiyelini Gerçekleştirme" adlı OECD Bakanlar Konferansı'nda oluşturulan vergileme çerçeve koşullarına sıkı sıkıya bağlıdır. OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin resmi görevlileri, iş hayatından ve

[428] Neslihan Coşkun, "Elektronik Ticarette Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi SBE, Enstitü Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, 2005, s.160 http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi.asp?dosya=203. (03.01.2011).
[429] Coşkun, s.162.

sivil toplum kuruluşlarından geniş bir katılım yoluyla gerçekleştirilen konferans sonunda ulaşılan sonuçlar[430]:

- Hükümetler, geleneksel ticaret işlemlerine uyguladıkları vergileme ilkelerini değiştirmeksizin e-ticaret işlemlerine de uygulamalıdırlar. Bu ilkeler:

  - ✓ Tarafsızlık: Çift vergileme ve istemeden vergi dışı bırakma gibi sonuçlara yol açmaması açısından vergileme, hem e-ticaretin biçimleri arasında hem de geleneksel ticaret ile e-ticaret arasında tarafsız ve eşitlikçi bir nitelik sergilemelidir,
  - ✓ Etkinlik: Vergileme, mükelleflerin vergi ödevine uyma maliyetleri ile hükümetlerin vergi idaresine ilişkin maliyetlerini mümkün olduğunca minimize etmelidir.
  - ✓ Kesinlik ve Basitlik: Mükelleflerin konumlarını belirlemeleri açısından vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır.
  - ✓ Etkililik ve Doğruluk: Vergileme, doğru zamanda doğru vergi hasılatını sağlayacak ve vergi matrahının aşınmasını, vergiden kaçınmayı en aza indirecek şekilde düzenlenmelidir.
  - ✓ Esneklik: Vergileme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmeleri izleyebilecek esnekliğe ve dinamizme sahip olmalıdır.

- OECD Mali İşler Komitesi, halihazırdaki vergileme kuralları aracılığı ile bu ilkelerin hayata geçirilebileceğine ve bu kurallar çerçevesinde alınacak yeni veya gözden geçirilmiş idari önlemlerin, mevcut vergileme ilkelerinin uygulanmasına yöneltilmesi ve e-ticaretin farklı bir vergilendirmeye maruz kalmasına yol açmaması gerektiğine inanmaktadır.
- E-ticareti mümkün kılan teknolojiler, mükellef hizmetlerinin geliştirilmesine yönelik olarak hükümetlerin aktif olarak izlemeleri gereken önemli fırsatlar sunmaktadır.
- Bu ilkelerin hayata geçirilmesi süreci, şirketler, vergi mükellefi diğer gruplar ve OECD üyesi olmayan ülkelerle yoğun bir diyalogu gerektirmektedir.

- Ottowa Konferansı, gümrük tarifeleri ile vergilendirme arasında ayırım yapılmasının önemli olduğunu da onaylamıştır. E-ticaret hizmetlerinin

[430] Ahmet Polatlı, "Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaret", 2009, http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/yeni-ekonomi-ve-elektronik-ticaret.htm. (13.02.2011).

gümrük tarifelerine tabi tutulmaması gerektiği, yani Dünya Ticaret Örgütü'nce uygulanan mevcut muafiyetin korunması gerektiği konusunda geniş bir görüş birliği vardır. Ancak bu, Ottowa Vergileme Çerçeve Koşullarınca oluşturulan tarafsızlık ilkesini ihlal edecek bir biçimde e-ticaret için vergisiz bir ortam yaratılması gerektiği anlamına da gelmemektedir. Ottowa Konferansı'ndan bugüne kadar çerçeve koşullar, uluslar arası çapta geniş bir kabul görmüş ve e-ticaretin beraberinde getirdiği vergileme sorunlarının çözülmesi temelinde bir uzlaşmanın geliştirilmesi için sağlam bir zemin olarak algılanmıştır.

1997 yılı 19-21 Kasım tarihleri arasında Finlandiya'da Turku Konferansında, elektronik ticarette vergilendirme, devletin önlem alması gereken bir alan olarak belirlenmiş, hukuki belirsizliklerin en aza indirilmesi gereken meseleler kategorisinde ele alınmıştır. Bu kategori hem yükümlülük (liabilities) hem de yetki (jurisdiction) problemi yaratan alanları, yani vergilendirme, fikri haklar ve ticaret hukukunu içermektedir. Konferansta vergi tartışmalarının temelini OECD Mali İşler Komitesinin hazırladığı rapor oluşturmuştur. Bu raporda, internetin vergi idaresi ve vergi politikası açısından getirdiği sorunlar ele alınmış, internetin özelliklerinin gelir ve tüketim vergilerini ve uluslararası vergi düzenlemelerini nasıl etkilediği incelenmiş ve bu sorunların çözümünde devletlerin kullanabileceği seçenekler sıralanmıştır[431].

OECD'nin tüketim vergileri açısından e-ticaret satışlarının tüketimin yapıldığı yerde vergilendirilmesi, mal değil hizmet olarak sınıflandırılmaları ve vergilerin yine alımı yapan taraflarca (örn. sorumlu sıfatıyla) ödenmeleri yönündedir. Vergiye kayıtlı olmayan kişi ve kuruluşların vergi yükümlülüklerini nasıl yerine getirecekleri konusunda kısa dönemde kayıt yapılması dışında bir sistem önerilemezken, uzun dönemde teknoloji temelli sistemlerle (dijital sertifikalar veya güvenilir üçüncü şahıslar gibi) raporlamaların yapılması öngörülmektedir[432]. Vergi idaresinin mükelleflere sundugu hizmetler açısından ise, bilişim teknolojilerinin yeni imkanlar sunduğu ve bu imkanların söz konusu hizmetleri iyileştirmek için kullanılması gerektiği vurgulanmaktadır[433].

Sonuç olarak OECD bünyesinde yapılan çalışmaların içeriğine bakıldığında, vergi ile ilgili uluslararası bazı kuralların standartlaştırılmaya çalışıldığı, artık hiç bir

[431] Billur Yaltı, **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s. 26.
[432] Peter R. Merrıll, "International Taxation of E-Commerce", The CPA Journal, Vol. 71, November, NY, 2001, http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5346/is_200111/ai_n21481172/. (17.01.2011).
[433] Richard Jones & Subhajit Basu, "Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem", **International Review Of Law Computers &Technology**, Vol:16, No:1, 2002, ss.35-52.

dünyada devletlerin hem vergi düzeninin yapısı anlamında, hem de idari anlamda bir diğerinden bağımsız kurallar koymasının pek bir anlam ifade etmediğinin vurgulandığı, bundan dolayı da sistemin yeknesaklaştırılması gerektiği konusuna dikkat çekildiği görülmektedir. Bu durum aslında sağlıklı bir vergi rekabetine dönülme gayreti olarak değerlendirilir. Zaten OECD üuesi olmayan devletler dahil, çoğu ülkeler dünya devletlerinin uyması gereken vergileme standartlarının tespit edilemsi, hem çok güçlü hem de çok taraflı bir işbirliği kurulmasının sistemin oturması açısından gerekli olduğunu vurgulamaktadır[434].

- **Avrupa Birliği Çalışmaları**

Avrupa Birliği (AB), e-ticaret ve vergilendirilmesi üzerine görüşlerini ve planlarını çeşitli belgelerle ortaya koymaktadır. Avrupa Komisyonu'nun 1997 yılında yayınladığı "Elektronik Ticaret üzerine Avrupa Girişimi"nde AB e-ticarette açık ve tarafsız vergi ortamının yaratılmasını desteklemektedir. Bu kapsamda, yeni vergilerin konmaması, elektronik iletim ile satılan ürünlerin mal değil hizmet olarak değerlendirilmesi ve bu satışların KDV kapsamında olması yönündeki görüşlerini bildirmektedir[435]. AB ülkeleri vergi gelirlerinin büyük kısmını tüketim vergilerinden (özellikle KDV) elde ettikleri için, mevcut düzenlemeler altında vergilendirilemeyen e-ticaretin kanunlar kapsamına alınması bakımından AB çalışmaları KDV düzenlemeleri üzerine odaklanmaktadır.

Avrupa Birliği'nin raporlarında daha çok dolaylı ve dolaysız vergiler konusunda AB'nin izleyeceği yön ve ilgi alanları hakkında olmuştur. Bu raporda Birliğin elektronik ticareti özellikle topluluk içinde desteklenmesi ve yeni ekonominin vergiden kaçınmayla ilgili sorunun denetlenmesi ve vergileme alanında yapılan çalışmalarda Belirlik ve Tarafsızlık ilkelerine uyması tavsiye edilmiştir.

AB, elektronik ticaretin dolaysız vergiler üzerinde önemli bir etki ve sorun meydana getirmeyeceği görüşündedir. Bu konuda en önemli sorun daimi işyerinin tespit edilmesidir. AB'de bir işletmenin, AB içinde yerleşik olması AB içinde daimi işyerinin olması anlamına gelmektedir. AB bu soruna çözüm konusunda OECD'nin Model Anlaşmasını esas almaktadır. Bu doğrultuda web sitesi ve sunucu daimi

[434] Yıldız, s.104.
[435] Europen Commission, A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, The Council, The Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM(97)157, Nisan 1997, ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf (19.12.2010).

işyeri anlamında vergilendirilebilir bir ortam değildir. Ancak, web sitesi sahip olunan sunucuda host ediliyorsa işyeri sayılacaktır[436].

Avrupa komisyonu 1999 yılında yapılan çalışmasında, elektronik ortamda yapılan ticarette KDV uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Daha sonra gerekli düzenlemeler yaprıktan sonra 2001 yılında bir direktif değişikliği yapmıştır. Bu direktiflerle, AB dışındaki işletmelerin AB tüketicilerine yaptığı bilgisayar yazılımı, müzik, bilgi ve internet hizmetleri gibi elektronik hizmetleri vergilenebilir hale gelmiştir. Komisyonun direktifte yaptığı bir başka değişik ise AB'de mukim işletlmelerce, AB dışındaki kişilere sunulan belli hizmatlerin KDV'den istisnası ile ilgilidir. Buna göre, yeni 9F maddesi ile bu tür hizmetlerin değerlendirme yeri alıcının işyerinin bulunduğu yer, bunun mevcut olması halinde, daimi adresinin ya da ikametgahının bulunduğu yer olarak kabul edilmiştir. Aynı zamanda komisyonun hazırladığı yeni direktif önerisine göre, halen AB tüketicilerine satış yapan ve hiçbir mükellefiyeti bulunmayan AB dışındaki satıcı firmalar, satışları 100 bin Euro'yu aşarsa 15 üye ülkenin her hangi birinde kayıt ve tescil yaptırmak zorunda kalacaktır. Ancak bu düzenlemelerin yalnızca hizmetlerle ilgili olduğunu, AB satıcılarının dahil bulundukları üye devletten başka üye devletteki tüketicilere hizmet dışı satışlarda, bu uzaktan satışlara ilişkin bir eşik olduğu belirtilmelidir[437].

2.3.2.2. Sermaye Hareketlerine Yönelik Önlemler

1980'ler boyunca mali piyasalara getirilen serbestleştirmeyle, yeni yatırım araçları şişmeye başlamıştır. Mali piyasalar esasen istikrarsız bir mekanizma olup, dengesizlikleri büyütmekte ve denetlenmediğinde büyük felaketlere yol açabilmektedir. Bu nedenle; piyasa ekonomisini ve demokrasiyi korumanın en önemli yolu mali piyasaları denetlemektir[438].

İlk kez 1972 yılında Princeton Üniversitesi'nde verdiği bir konferansta James Tobin kısa vadeli sermaye hareketlerinin zararlarının bir parça da olsa önlenebilmesi için böyle bir fikri ortaya atmıştır. 1981 yılında portföy teorileri konusunda yaptığı bir

[436] http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi.asp?dosya=203. (10.03.2009).
[437] Yıldız, ss.106-107.
[438] Ömer Özpınar ve Ergün Şimşek, "Küreselleşmenin Getirdiği Sorunlar ve Bu Sorunlara Çözüm Önerileri", Uludağ Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı: 2, 2003, s.10. http://kutuphane.uludag.edu.tr/Univder/PDF/iibf/htmpdf/2003-22(2)/Mak-1.pdf. (19.10.2007).

çalışma ile Nobel Ekonomi ödülü almış olan Tobin, bu vergi önerisini ilk kez 1978 yılında teorileştimiştir[439].

Tobin vergisinin temel felsefesi, kısa vadeli, spekülasyon amaçlı sermaye hareketlerinin üzerine düşük oranlı bir vergi koymak suretiyle bu sermaye hareketlerinde spekülasyonun cazibesini azaltarak önleme düşüncesi yatmaktadır. Bu verginin amacına ulaşabilmesi bütün ülkelerde aynı oranda ve aynı anda uygulanmasına bağlıdır. Şayet, bazı ülkeler bu vergiyi uygulamaz veya düşük oranda uygular ise malî sermaye o ülkeye yönelecek ve verginin kendisinden beklenen işlev yerine getirilmemiş olacaktır. Vergi evrensel nitelikte ise göreceli pozisyonlar aynı kalacağından spekülatif olmayan sermayenin ülkeye girişi etkilenmeyecektir. Döviz kurlarının kısa dönem beklenti ve risklere göreceli olarak daha yüksek derecede uzun dönem temellere yansımasını sağlamak ilk amaçtır. Uluslararası krizleri önlemek amacıyla bu tür spekülatif işlemlerin yasaklanması ya da dünyanın her yerinde geçerli olan tek bir para birimine geçilmesi gibi önlemler pek gerçekleştirilebilir gözükmediğinden bu tür krizleri önlemenin en uygun yolu Tobin vergisidir. Tobin vergisine göre, sermaye giriş ve çıkışlarının % 0.1-0.2 gibi cüz'i 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 spekülatif sermaye akımları üzerinde önemli bir vergi yükü oluşturularak bu tip akımlar cezalandırılabilir. Zira, uluslararası para hareketlerini yasaklamak imkânsızdır. Tek bir para birimine geçiş ise en azından şimdilik mümkün gözükmemektedir. Şimdiye kadar, malî sermeye krizlerini önlemeye yönelik olarak ortaya atılmış en ciddi öneri Tobin vergisidir. Tobin vergisine ek olarak ulusal sermaye denetimlerinin uygulanmasını, spekülatif sermaye hareketlerine karşı bir döviz havuzu rolü oynamasını öngören Asya Para Fonu gibi fonların ve Dünya Mali Otoritesi'nin (World Financial Authority) kurulmasını önermektedir[440].

2.3.2.3. Kara Paraya Yönelik Önlemler

Küreselleşme bir yandan piyasaların işlem hacmini ve çeşitliliğini arttırarak, diğer taraftan da mal ticaretini arttırabilmek için gümrüklerdeki bürokrasiyi

[439] Kapusuzoğlu, s. 65.
[440] Seyhan Erdoğdu, "Küresel Mali Reform ve Tobin Vergisi", **Mülkiye Dergisi**, Cilt: XXV, Ankara, Temmuz- Ağustos 2001, s.141.

basitleştirmeye dönük uygulamalar yaparak, uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi kara paranın elde edildiği suçların işlenmesini kolaylaştırmaktadır[441].

Bu ortamda ülkelerin kendisini koruyabilmesi her zaman mümkün olmamakta, bir ülkenin kara para aklaması diğer ülkeler ve küresel finansal sistem açısından sorun oluşturabilmektedir. Bütün bir dünya malî sisteminin entegrasyonu anlamında küreselleşme, para aklamayı gerçekten uluslararası bir olgu haline getirmiştir. Organize suç örgütleri ve sistemin açıklarını bilen bilinçli fertler, açık sınırlardan, özelleştirmeden, serbest ticaret bölgelerinden, sınır güvenliği sağlayamayan devletlerden, kıyı ötesi bankacılık hizmetlerinden, elektronik malî transferlerden, akıllı kartlardan, siber bankacılıktan faydalanarak her gün milyonlarca dolarlık kara parayı aklayabilmektedir[442].

1990 Şubat ayında FATF'nin "hareket adımları" olarak nitelendirilebilecek olan ilk raporu 40 öneri ile birlikte açıklanmıştır. FATF'nin önerileri[443];

1. Paranın Aklanması Önlemede Ulusal Hukuk Sistemin Geliştirilmesi,

2. Mali Sistemin Rolünün Güçlendirilmesi,

3. Uluslararası İşbirliğinin Güçlendirilmesi ana başlıkları altında toplanmıştır.

Başka bir deyişle, kara paranın aklanmasının önlenmesi için ceza hukuku, banka hukuku ve uluslararası işbirliği alanlarında 40 önemli nokta önerilmiştir. FATF tarafından getirilen önerilerin genel çerçevesi söyle özetlenebilir[444]:

- ✓ Her ülkenin, daha fazla gecikmeden, Viyana Sözleşmesi'ni tümüyle uygulama yolunda harekete geçmesi ve bunun için gerekli yasal düzenlemeleri yapması,
- ✓ Bankaların veya malî kuruluşların gizlilik yasalarının, kara para aklanmasının önlenmesi amacıyla getirilen önerilerin uygulanmasını kısıtlamayacak ölçüde dikkate alınması,
- ✓ Etkin bir para aklanmasını önleme programı, para aklanmasının soruşturulması, yasal takibatı ve ortadan kaldırılması hususlarında mümkün olduğunca çok yönlü işbirliğinin yapılması ve karşılıklı hukukî desteğin verilmesi.

[441] Akdiş, s. 4.
[442] Günay ve Şahbazov, s.134
[443] Deniz Özyakışır, "Küreselleşme Süreciyle Birlikte Artan "Kara Para" Sorunu ve Soruna Yönelik Küresel Mücadele", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 58, Temmuz - Eylül 2005, ss. 94-95.
[444] Özyakışır, s. 95.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
IRAK – TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER

Irak Cumhuriyeti son 30 yıl içerisinde dünyada ve asırlar boyunca hiç benzeri olmayan bir dönem geçirmiştir. 1980'li yıllarında İran'la 8 yıl süren savaş, 1990'larda Amerika ve muhalifleriyle birlikte başlatılan savaş 31 Aralık 2011'de Amerikan askerlerin çekilmesiyle sona ermiştir. Tüm bu olaylar Irak ekonomisini ve dolayısıyla vergi kaynaklarını derinden etkilemiştir. Irak vergi sistemi hakkında yapılan araştırmaların çok kısıtlı olması yanında, bu araştırmalar özellikle ekonomik, teknik ve yasal açıdan ele alınıp vergi kaynaklarını artırmada yardımcı olmasını sağlamaktadır.

Vergi kaynaklarının geliştirilmesinde özellikle bireylerin büyük rolü bulunmaktadır. Çünkü insanların eğitim seviyeleri ve örf ve adetleri yaşam standartlarıyla ne kadar uyumlu olursa ekonomik gelişmeyi daha da hızlandırmaktadır. Bunun tersi düşünülürse, insanalar bu gelişmeye engel teşkil etmektedir. İşte bu engel Irak'ta sorunların odak noktasıdır[445]. Bu bölümün birinci kısmında Irak'ın ekonomik durumu ve karşılaşılan güçlükler ve çözüm önerilerini ele alınacaktır. İkinci kısımda vergi idarelerinin yapısı ve bu idarelerin karşılaştığı sorunları ele alınacaktır. Üçüncü kısımda Irak ve Türkiye'de uygulanan vergi sistemlerini karşılaştırıp aradaki farkları ortaya koyulacaktır. Bu bölümün son kısmında ise, Irak vergi sistemi için uygulama imkanı bulunan bazı vergi önerileri ve diğer öneriler ortaya konulmuştur.

3.1. IRAK'IN YAPISI

Bu kısımda Irak'ın siyasal ve hukuki yapısı, ekonomik yapı ve karşılaşılan güçlükler ve en son Irak'ın vergi yapısı ve karşılaşılan sorunlar ele alınacaktır.

3.1.1. Siyasal ve Hukuki Yapı

En eski doğu medeniyetlerinin doğduğu Mezopotamya, 633-642 yılları arasında İslam toprakları arasına girmiştir. Emeviler ve Abbasiler döneminde, en parlak devrini yaşamıştır. O zamanlar Bağdat dünyanın en önemli kültür ve ticaret

[445] توفيق المرياتي ، "عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته" ، **مجلة البحوث الاقتصادية والادارية** ، السنة السابعة ، العدد الثالث ، بغداد ، 2005 ، ص 13.

merkezi olmuştur. Irak, 637 yılında Müslümanlar tarafından fethedilmesinden sonra hazreti Ali Bin Ebu Talib döneminde İslam'ın merkezi olmuş ve başkent ise Küfe olmuştur. Hazret Ali ile Emeviler arasındaki Saffayin (Sıffin) Savaşı da Irak sınırları içinde olmuştur. Bu savaştan sonra Irak günümüze kadar süren farklı mezhep ve etnik grupların mücadelelerine sahne olmuştur. Emeviler döneminden sonra Abbasiler bu bölgeye hakim olmuş ve 1055 yılından itibaren Selçukluların hakimiyetine girmiştir[446].

Eskiden Osmanlı İmparatorluğu'nun yönetiminde olan Irak, I. Dünya savaşından sonra İngilizlerin işgali altında kalmıştır. Irak halkının İngilizlere karşı yıllar süren sert direnişlerinin sonucu, 3 Ekim 1932 yılında İngilizlerden bağımsız olarak Irak Kraliyeti ilan edilmiştir. Irak Kraliyetinin başına Hz. Muhammed (S. A. V.) soyundan olan Kral Faysal geçmiştir. 1958 yılında gerçekleşen kanlı devrim ile krallık yönetimi devrilip, Cumhuriyet ilan edilmiştir. General Abdülkerim Kasım Cumhurbaşkanı olmuştur. Irak bu darbenin ardından Bağdat Paktı'ndan* çekildiğini açıklamıştır. Irak'ta bu dönem özellikle komünizm ve etnik milliyetçiliğin hızla yayıldığı yıllardır. 8 Kasım 1963'te Baas Partisi mensupları ve ardındaki milliyetçiler darbe girişiminde bulunmuşlardır. Fakat general Abdülselam Arif lider olmuş ve ülke genelinde komünist avı başlatılmıştır[447].

1968 yılında Baas Partisi tarafından Arif yönetimine karşı devrim gerçekleştirilmiştir. Bu devrim sonucu, Baas Partisi mensubu olan Ahmet Hasan El-Bekir cumhurbaşkanı olarak ilan edilmiştir. İlerleyen yıllarda Saddam Hüseyin tarafından gerçekleştirilen devrimle Temmuz 1979 yılında Irak'ın cumhurbaşkanı olarak ilan edilmiştir. 25 yıl boyunca Saddam Hüseyin tarafından demir yumrukla yönetilen Irak iki savaşa girmiştir. Birincisi; 1980-1988 yılları arası sekiz yıl süren Irak-İran savaşında, 1 Milyona yakın insan ölmüştür ve 400 Milyar Dolar'lık bir zarara uğramıştır. İkinci savaş ise, 2. Körfez Savaşıdır. Ağustos 1990 yılında Irak Kuveyt'i işgal etmiş ve 19. il olarak ilan edilmiştir (Irak'ın tarih kaynaklarına göre Küvveyt Irak'a ait bir ildir). Bu işgal sonucu Amerika ve müttefik kuvvetleri (Toplam

---

[446] http://tr.wikipedia.org/wiki/Irak. (23.09.2011).

* Şubat 1955 yılında Türkiye ve Irak arasında askeri işbirliği şeklinde kurulmuştur. Daha sonra İngiltere , İran ve Pakistan Bağdat Paktına dahil olmuşlardır. Bağdat Paktının amacı bu bölgelerin stratejik öneme sahip olması ve özellikle Soviyetler Birliğinin Ortadoğu'da nüfuz kurmasını önlemeye yönelik kurulmuştur. 1958 yılında Irak hükümeti Pakttan çekilmiştir. 1979'da önce İran ve sonra Pakistan ve Türkiye'nin çekilmesiyle Bağdat Paktı sona ermiştir. Daha fazla bilgi için: http://ar.wikipedia.org/wiki/بغداد - حلف (25.12.2011).

[447] The World Factbook. https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/iz.html. (23.09.2011).

34 ülke) Birleşmiş Milletlerin kararlarını çiğneyerek Irak'a savaş ilan ettiler ve Küvveyt'teki Irak ordusunu tamamen yok etmişlerdir. Bu savaştan sonra Amerika ve müttefik kuvvetler Irak'a 13 yıl boyunca savaş uçaklarıyla ve okyanuslardaki savaş gemileriyle bombalamaya başlamıştır. Bu süreç içerisinde Irak'a bir takım ekonomik yaptırımlar ve ambargo uygulanmıştır. Bu yaptırımların sonucu alt yapı ve ekonomi tamamen çökmüştür. 21 Mart 2003'te ise, Amerika, İngiltere ve müttefikleriyle beraber (kuzey Irak'taki Kürt yönetimiyle işbirliği yaparak) başlayan hava saldırısı ve onu takip eden kara harekatı sonucunda 9 Nisan 2003'te başkent Bağdat'a giren koalisyon güçleri Saddam Hüseyin yönetimini devirmiştir. Bir yıl boyunca Irak'ın yönetimi Amerika elinde kalmıştır. Haziran 2004'te Geçici Irak Hükümeti kurulmuştur. 2006 ve 2010 yıllarında seçimler yapılarak halk tarafından Irak parlamentosu teşkil edilmiştir[448].

3.1.1.1. Yasama Organı

Irak anayasasına göre, İslam kuralları hukukun temel kaynağıdır. Yasama organı iki koldan oluşmaktadır[449]:

3.1.1.1.1. Parlamento: Irak parlamentosu 275 üyeden oluşmaktadır. Ülke genelinde yapılan seçim sonuçları onaylandıktan sonra cumhurbaşkanı resmi bildiriyle, parlamento 15 gün içerisinde (yaşta en büyük olan üye meclis başkanı olarak) toplantı yapıp, meclis başkanı ve iki yardımcısı seçilir. Parlamento 4 yılda bir halk tarafından seçilmektedir. Parlamentonun görevleri ise;

- Yeni kanunlar çıkarmak,
- Yürütme organını denetlemek,
- Cumhurbaşkanını seçmek,
- Devlet tarafından yapılan uluslararası anlaşmalar mecliste görüşülüp parlamento toplamının 2/3'sinin onaylamasıyla yürürlüğe girmesi,
- Devletteki önemli atamaları onaylamak, bu atanmalar;
    - ✓ Genelkurmay başkanı ve yardımcıları, istihbarat başkanları,
    - ✓ Bakanlar kurulunun önerdiği büyükelçiler ve özel atamalar,
    - ✓ Yargıtay mahkemesi başkanı ve üyeleri (oybirliğiyle),

[448] http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%B1%D8%A7%D9%82. (23.09.2011).
[449] **دستور الجمهورية العراقية** ، المادة 48 ، 2005 .

- ✓ Oybirliği şartıyla, cumhurbaşkanının sorgulanmasını gerektiren durumlarda sorguya çekmek veya görevden alınmasını sağlamak.

3.1.1.1.2. Federasyon Konseyi: Parlamentonun 2/3'sinin onaylamasıyla kurulan bir meclistir. Federasyon konseyinin üyeleri ülkenin her bölgesini temsil eden kişilerden oluşmaktadır. Bu konseye girme koşulları ve görevleri parlamentonun 2/3'sinin onaylamasıyla özel bir kanunla düzenlenmektedir.

3.1.1.2. Yürütme organı

Yürütme Organ Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu'ndan oluşmaktadır. Bu kurulların yetkileri anayasa ve kanuna göre belirlenir[450].

3.1.1.3. Yargı Organı

Yargı Organ tamamen bağımsızdır. Mahkemeler tarafından yönetilmektedir. Yargı organı[451];

- Yüksek yargı meclisi,
- Yüksek federal mahkemesi,
- Yargıtay federal mahkemesi,
- Savcılık (The Prosecutor's Office),
- Yargı denetim konseyi,
- Kanunla belirlenen diğer federal mahkemelerden oluşmaktadır.

Ülke Profili

Ülke adı: Irak Cumhuriyeti

Başkent: Bağdat

Bağımsızlık Günü: 3 Ekim 1932

Yönetim Biçimi: başkanlık tipi cumhuriyet

---

[450] **دستور الجمهورية العراقية** ، المادة 66 ، 2005 .
[451] **دستور الجمهورية العراقية** ، المادة 89 ، 2005 .

Nüfus: 31.494.287 (2009)

Yüz Ölçümü: 438.317 km2

Resmi Diller: Arapça, Kürtçe (İngilizce çok yaygın)

Bölgesel Diller: Türkmence, Süryanice

Para Birimi: Irak Dinarı (IQD)

Döviz Kuru: 1 ABD Doları= 1.17 IQD

Önemli Şehirler: Bağdat, Basra, Musul ve Kerkük

Yaş Ortalaması: 69.1 yıl (2006)

Etnik Yapı: % 75- % 80 Arap, % 15 Kürt, % 10 Türkmence, Süryani ve diğerleri.

Din: % 97 Müslüman, % 3 Hıristiyan ve diğer.

Okur Yazar Oranı: 15 yaş ve üzeri için %40.4 (2003 verileri).

Komşu Ülkeler: İran, Ürdün Kuveyt, Suudi Arabistan, Suriye ve Türkiye.

Doğal Kaynaklar: Petrol (Irak dünyanın 3. rezervine sahip), Doğalgaz, Fosfat, Sülfür.

3.1.2. Irak'ın Ekonomi Yapısı, Özellikleri ve Göstergeleri

Irak ekonomisi 20. Yüzyılın ikinci yarısından sonra geliştirme çabası içine girmiştir. Bunu gerçekleştirmek için özellikle 1950'li yıllarında bir takım liberal politikalar uygulanmaya başlanmıştır. 1960'lar ve 1970'lerde ise sosyalist (Socialist) türü politika olmuşmuş özel sektörü teşvik etmeye yönelik bir ortam hazırlanmaya başlanmıştır. 1990'larda ise Birleşmiş Milletler tarafından Irak'a iktisadi ambargo uygulamasıyla bir takım iktisadi ve siyasi sınırlamalar getirilmiştir. Bir kaynak çatışması (petrol ve su) sonucu Irak 2003 yılında Amerika ve müttefikleri tarafından işgal edilmiştir. Irak Cumhuriyeti bu süreçten geçerken özellikle sosyal refah seviyesi olumsuz yönde etkilenmiştir. Bunun nedeni ise, 1990'lardaki iktisadi ambargo ve

2003'te Irak'ın işgalidir. İktisadi ambargonun sonucu Irak'taki düşük gelirli olanlara daha fazla yük gelmesi, beşeri sermayenin tahrip olması, ekonomik ve sosyal açıdan yoksulluk seviyesinin altında olan kişilerin artmasıdır[452].

Irak çok zengin bir kaynak zeminine sahiptir (Dünyanın 3. Petrol rezervi, bol su kaynakları, 7 Milyondan fazla işgücü), bu kaynaklar açısından Irak diğer körfez ülkelerine göre çok yüksek seviyededir. Bu kaynakların toplamına bakacak olursak, Irak'ı önümüzdeki 10 yıl içerisinde eskiden olduğu gibi üst orta gelirli ülkelerin seviyesine taşıyabilmektedir. Bu hedefe ulaşabilmek için üç seviyeli bir dönüşümden geçilmesi gerekmektedir. Birincisi, çatışma durumundan yeniden yapılanmaya (Rehabilitation) dönüşüm. İkincisi, devlet kontrolünde olan kapalı ekonomiden daha liberal ve büyümeye yönelik bir geçiş. Üçüncüsü ise, aşırı bir şekilde petrol gelirine yüklenmekten ekonomik çeşitlendirmeye (Economic Diversification) geçişini sağlanması gerekmektedir[453].

Tablo 16: Irak'ın Ekonomik Göstergeleri

	2001	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**
Para Birimi	Irak Dinarı (ID)								
Para Birimi $ Paritesi	1929	1956	1936	1453	1472	1475	1267	1203	1182
GSYİH (Billion ID) Current Prices	41.945	41.022	29.586	53.235	73.533	95.588	111.504	155.636	139.330
GSYİH (Billion ID) Constant Prices	25.6	40	27	42	43	48	49	54	57
Kişi Başına Düşen Gelir (ID)	1480131	1356453	976794	1728936	2353058	2926339	3372433	--------	--------
Enflasyon Oranı (%)	-	-	33.6	27	37	53.2	30.8	2.7	-2.8
İşsizlik (%) (15-24) yaş	----------	----------	----------	43.8	29.6	30.3	----------	30	15
İhracat (Fob-Milyon Dolar)	12.372	10.236	10.082	17.810	23.697	30.529	39.587	63.726	39.427
İthalat (Cif-Milyon Dolar)	18.152	7.742	10.063	21.302	23.532	20.892	19.556	35.496	38.437
İç Borç (Milyon ID)	3552.885	4798.584	5543.684	6079.688	6593.960	5645.390	5193.705	4455.569	8434.049
Nüfus (Milyon)	24.813	25.565	26.340	27.139	27.963	28.810	29.682	31.895	32.105
Yüz Ölçüm	438.317 km2								

Kaynak:1. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Department, Annual Economic Report 2005, 2008, 2009.
2. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Department, Annual Bulletin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.
3. Iraqi Ministry of Finance, Budget Department.

[452] سالم توفيق النجفي ، "التجارب الاشتراكية في العراق وأثار تحولها الى سياسات السوق وأثر العولمة واعادة الهيكلة" ، **مركز دراسات الوحدة العربية** ، ندوة دولة الرفاهية الاجتماعية ، 28 – 30 تشرين الثاني 2005 ، مصر ، ص 1 .

[453] البنك الدولي ، "اعادة بناء العراق: الاصلاح الاقتصادي والمرحلة الانتقالية" ، وحدة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، موجز تحليلي ، وثيقة خاصة ، ص 1-4 .(25.09.2011) https://www.siteresources.worldbank.org/.../ExSumArabic.doc

Irak ekonomisindeki son gelişmelere bakacak olursak, petrol üretimi ve ihraç edilmesi sürekli bir yükselme eğiliminde olup savaştan önceki seviyesine ulaşılmasına hedeflenmektedir. Diğer sektörler ise durgunluk içerisindedir. Yüksek işsizlik oranı, yoksulluk ve aktif olmayan sosyal güvenlik sistemleri insanların umdukları demokratikleşmeyi tahrip etmektedir.

2003'ten sonraki şiddet olayların artması sonucu, yapılanmanın önünde büyük bir engel teşkil etmektedir. Sosyal sermaye büyük hasar görmesinden dolayı ve ekonomik canlanmanın başarılı olması için reform gerektiren sektörler arasında (bir görüş birliği içerisinde) öncelikli olanları seçmek gerekmektedir. Yapılan araştırmalara göre, güçlü ve düzenli bir reform stratejisi kullanan ülkeler diğer ülkelere göre 10 yıl içerisinde kişi başına düşen GSYİH'daki payı % 50 oranında arttırmaktadır[454].

Irak'ta yoksulluk oranı % 8 - %10 arasındadır. Aynı zamanda nüfusun %12 - %15'i yoksulluk seviyesine düşme tehlikesindedir. Bununla birlikte işsizlik, eski rejimden kalan asker ve milisler, savaşta sakatlananlar, evlerinden sürünen insanlar ve yurtdışındaki mültecilerden geri dönenler de yoksulluk tehlikesi altındalardır[455].

Bütün bunlara rağmen 2003 ve 2004 sürecinde kurumsal ve kamu politikalarda bir takım reformlar gerçekleştirilmiştir. Özellikle kamu maliyesi, ticaret sektörü ve mali sistemde bir ilerleme kaydedilmiştir. Bu reformların amacı ise, fiyat dengesizliklerini ortadan kaldırmak, rekabeti artırmak ve ekonomik verimliliğini yükseltmektir. Gerçekleşen bu reformlar kapsamında Irak, IMF'nin ekonomik istikrar programına uyum sağlarsa ve borçlarını imtiyazlı şartlarla ayarlarsa Irak tekrardan uluslararası mali sisteme hızlı bir şeklide entegre olacaktır.

Bu gelişmelere karşın Irak birçok sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Sosyal göstergelere göre Irak düşük seviyeli ülkelerin sırasındadır. Alt yapı hizmetleri açısından Irak Cumhuriyeti eskiden çok yüksek bir seviyeye sahiptir (özellikle ülkedeki insanların tümüne elektrik ve nüfusun % 81'i temiz su kaynakları sağlanmıştır). Ancak 10 yıl içerisinde bu hizmetlerin kalitesi giderek düşmüştür. Örneğin, 2004 yılında nüfusun sadece % 15'ine elektrik ve nüfusun % 20'sine içme

---

[454] **البنك الدولي** ، ص 3 .

[455] عاطف قبرصي ، "إعادة نظر في دور الدولة في التنمية الاجتماعية الاقتصادية: (اجتماع الخبراء حول الحكم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومكافحة الفقر بالقاهرة ، نوفمبر 2001)" ، **سلسلة دراسات مكافحة الفقر** ، العدد 14 ، الأمم المتحدة ، الأسكوا واخرون ، 2002 ، ص 121 .

suyu da sağlanmıştır. 2004 yılının son çeyreğinde ise, reform ve yeniden yapılanma amacıyla, ulusal strateji planı ilan edilmiştir. Bu strateji planı uluslararası alanda desteklenmiş ve daha kapsamlı olması önerilmiştir[456].

Irak ekonomisinin canlanması açısından en önemli etken güvenlik durumunun sağlanmasıdır. Güvenlik sağlandıktan sonra, Irak'ta yeniden yapılanma stratejisinin üç ana amacı olacaktır. Bunlar[457];

- Yeterli sayıda işyerlerinin kurulması (productive jobs),
- Vatandaşların isteklerini yerine getirecek şekilde kamu tesisleri ve hizmetlerinin yeniden yapılandırılması. (özellikle elektrik, su, yollar, okullar ve hastaneler),
- Düşük gelirli insanlara sağlık hizmetlerinin sağlanmasıdır (vital service).

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için üç araç bulunmaktadır. Bunlar;

- Teşvik sisteminin reformu: bu reformun amacı, özel sektörün hızlı ve verimli bir şekilde büyümesidir.
- Serbest fiyat politikası uygulamasının yanında yoksul ve fakirleri koruyacak sosyal güvenlik kurumlarının oluşmasını sağlamak.
- Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri benimseyen kurumların oluşması: bu kurumların amacı ise, petrol ve diğer kaynakları iyi şekilde yönetilmesidir.

3.1.3. Irak Ekonomisinin Karşılaştığı Güçlükler ve Çözüm Önerileri

Geçen 30 yıl içerisinde Irak 2 savaşa (1. ve 2. Körfez Savaşı) girmiştir. Bu savaşların sonucu, büyük dış borç yükü ve ciddi ekonomik sorunları ortaya çıkarmıştır. Bu kısımda Irak ekonomisinin karşılaştığı güçlükleri ele alacağız.

3.1.3.1. İş İmkanları ve Yeniden Yapılanma

Irak nufusunun bir çoğu genç kesimden oluşması nedeniyle çalışma gücü hızlı bir şekilde büyümektedir. Yıllık büyüme oranı % 2.4'tür. İşsizlik ise, % 30 oranında olup, orta doğudaki diğer ülkelerin iki katıdır. Kadınların çalışma gücündeki

---

[456] وزارة المالية العراقية ، **قسم الأحصاءات المالية**.
[457] **البنك الدولي** ، ص 1-4 .

payı ise % 19 oranındadır. Aynı bölgedeki diğer ülkelere göre düşük seviyede olduğunu gözlemlenmektedir. Irak'taki politika uygulamalarında karşılaştığı en büyük güçlük, özel ve kamu sektörlerinin yeni iş imkanı sağlamasındaki oransal önemidir. Yapılan araştırmalara göre, özel sektörü göz ardı ederek, sadece kamu sektörünün yapılandırmaya yönelik bir strateji izlenmesi dahilinde, bu strateji 5-8 yıl içerisinde bile büyümeyi ve iş imkanı sağlamakta başarısız olacaktır. Buna göre bu süreçte özel sektörü canlandırmaya yönelik strateji izlenmelidir. Ayrıca kadınlar çalışma gücündeki payını arttırarak, büyümeye yönelik olumlu bir adım atılabilir. Irak'ta özel sektörde çalışan kadınların, kamu sektörde çalışan kadınlara göre daha fazla zorluklarla karşılaşmaktadırlar[458]. Buna göre, bu güçlükleri ortadan kaldırmaya yönelik doğru bir strateji izlenmelidir. Önerilen çözüm ise, sermaye ve iş piyasasında yer alan önemli kurumların geliştirilmesidir. Yani yatırımlar için gerekli zemin hazırlanmalıdır. Irak'taki yatırımları teşvik etmek amacıyla iki yol izlenmelidir. Bunlar;

- Kamu yatırımları yönetmek ve kamu kurumların yeniden yapılandırılması: Irak'taki ticari amacı olan kamu kuruluşlarını yeniden canlandırmak ve üretkenliğini yükseltmeye yönelik bir strateji izlenmelidir. Ayrıca kapalı ekonomiden açık ekonomiye yönelik bir eğilim geliştirilmelidir. Mesela, yabancı sermayeyi teşvik etmek ve düşük gümrük tarifeleri uygulamak.
- Uzun vadede güçlü ve rekabet edebilen sanayi sektörüne dayalı bir ekonomik çeşitlendirme (özellikle hizmet sektöründe) geliştirilmelidir.

İş piyasası ile ilgili olarak, Irak'ta özel sektördeki işlerin özelliği, düşük verimliliğe sahip olmasıdır. Bunun için özel sektörde çalışanlarının maaşları düşük olması nedeniyle bu sektör cazibesini yitirmiştir.

Buna göre Irak hükümeti bu sorunu çözmeye yönelik üç adım atması gerekmektedir. Bu adımlar;

- Özel sektör faaliyetlerini desteklemek,
- Irak'ın yeni yapılanma sürecinde özel sektöre daha fazla önem vermek,

---

[458] سالم توفيق النجفي ، "التنمية الاقتصادية في العراق : الحاضر والمستقبل،" ورقة قدمت إلى : **احتلال العراق وتداعياته عربياً وإقليمياً ودولياً: بحوث ومناقشات الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية** ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، 2004، ص 859-860.

- Kamu sektördeki maaşların orta seviyede tutulmasını sağlamak.

3.1.3.2. Fiyatlandırma Sisteminin Düzeltilmesi

Irak (2003-2004) dönemlerinde serbest fiyat politikasında önemli gelişmeler kaydetmiştir. Özellikle makroekonomik düzeyde uyguladığı döviz politikaların sonucu, yabancı para piyasasında istikrar sağlamıştır. Bu politikayı devam ettirmenin yararı ise, yerel üretimlerin (petrol sektörü hariç) rekabet gücünü arttırmaktadır. Irak'ta hemen hemen tüm sektörlerdeki fiyatların serbest olduğu görülmektedir. Ayrıca Irak'ta devlet destekli bazı sektörler bulunmaktadır. Bu sektörler; gıda, yakıt, elektrik ve diğer kamu sektörlerdir. Bu destekler GSYİH'nın % 50'nı geçmektedir. Irak'ta yapılan bu plansız destekler, devlet bütçesine büyük yük teşkil etmesiyle, ekonomide olumsuz etkenler meydana getirmektedir. Aynı zamanda devletin sunduğu hizmetlerde aksamalar yaşamaktadır. Buna göre fiyat reformunu gerçekleştirmek amacıyla şu hedefleri göz önüne almak gerekmektedir:

- Ekonomideki verimlilik kaybını azaltmak.
- Özel sektördeki üretkenliği arttırmak amacıyla teşviklerin arttırılması.
- Kamu mali kaynaklarda tasarruf yapma sonucunda, daha aktif ve verimli üretimi ortaya çıkarmak.

Irak'ta devlet tarafından gıda ve yakıt sektörüne olan destekler özellikle 2. Körfez savaşından sonra Irak hükümetine uygulanan ambargo ve ekonomik yaptırımlar yüzünden 1991'da başlamış ve günümüze kadar uygulanmaktadır. Bu destekler Irak'ta açlık krizini önlemiştir. Devlet tarafından uygulanan bu destekler fakir insanlara ve hayat standardının altında yaşayanlara yaşama fırsatı sağlamıştır, devlete ise, ağır yük teşkil etmiştir. Çünkü devlet gelirlerinin % 21'ni tüketmektedir. Yani 1 Dolarlık gıda devlete 6.3 Dolar'lık bir maliyet teşkil etmektedir[459]. Buna göre devletin atması gereken adımlar; vatandaşlara dağıtılan gıda karnelerdeki bentlerin bir kısmını düşürmek ve özel sektörün gıda piyasasındaki rolünü güçlendirilmelidir.

3.1.3.3. Ticaret Sistemi

Ticaret sisteminin serbestleştirilmesi, Irak'taki fiyatlandırma sisteminin geliştirilmesinde önemli bir etkendir. Irak hükümeti (2003-2004) yıllarında serbest

[459] البنك الدولي ، ص 5.

ticaret politikasını uygulamaya yönelik adımlar atmıştır. Örneğin, sınır engellerinin kaldırılması, yurtdışından gelen ürünlere % 5 oranında imar vergisi konulması ve yabancı para piyasasının serbestleştirilmesidir. Serbest para politikasının sonucu ise, ticaret sisteminde büyümeye yönelik gelişmeler ve iş fırsatları sağlamıştır. Irak'ta öncelikli olarak kısa vadede gümrük idarelerini yeniden yapılandırmak ve standartlara uygun gıda maddeleri yetiştirmek gerekmektedir. Ayrıca zirai ve imalat ürünleri ihraç edebilmek için, yerel ürünlerin kalitesini yükseltmek gerekmektedir. Buna göre Irak'ta bulunan Ölçme ve Kalite kontrol Kurumu bu hedefleri yerine getirmekte önemli bir rol oynamaktadır[460].

3.1.3.4. Petrol Gelirlerini Yönetmek

Irak hükümetinin elinde iki seçenek bulunmaktadır. Bu seçeneklerden birincisi; petrol gelirlerini direk halka dağıtmak, ikincisi de bu gelirleri merkezi bütçe yoluyla gelişmeye yönelik idare edilmesidir. Kısa vadede petrol üretimi ve ihraç edilmesi birçok engelle karşılaşmıştır. Petrol şirketlerine ait boru hatların terör olaylarına maruz kalması bu engellerin başında gelmektedir. Orta ve uzun vadede ise, güçlü bir petrol üretimi şartıyla, petrol gelirlerinin hızlı bir şekilde yükselmesini sağlayabilir[461].

Irak'ta petrol gelirine aşırı yüklenilmesi sonucu imar ve yeniden yapılanma sürecinde önemli bir engel taşımaktadır. Çünkü petrol fiyatları sürekli değişmekte ve bunun sonucu belirsizlik artmakta ve yatırımlar azalmaktadır. Bu faktörler ise ekonomik gelişmeyi ve çeşitlenmeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Son olarak, Irak ekonomisinde petrolün önemli bir gelir kaynağı olmasından dolayı, bu kaynağını aktif şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Ayrıca bütçedeki ve petrol şirketlerindeki gelirlerin nasıl muhasebe edildiği daha açık olmalıdır. Yani petrol sektöründeki bu gelirler daha şeffaf bir şekilde yönetilmelidir.

---

[460] البنك الدولي ، ص 6.
[461] البنك الدولي ، ص 7 .

3.1.3.5. Yoksulluğu Azaltmak

Irak'ın Yoksulluk konusunda iki seçeneği vardır. Birincisi; geniş kapsamlı sosyal güvenlik kurumları geliştirmek. İkincisi; şimdi olduğu gibi plansız şekilde var olan mali destek programlarını devam ettirmektir[462].

Bize göre birinci seçenek daha fazla kabul görmüştür. Özellikle nüfusun büyük kısmı önceden görülmemiş iktisadi ve sosyal yönden büyük risk altındadır. Irak'ta öncelikli olarak fakir kesimi belirlemek gerekmektedir. Bunun için ailelerin aylık minimum ihtiyaçlarını yerine getirebilecek giderleri hesaplanmalıdır. Bir sonraki adım ise, sosyal güvenlik kanalları geliştirmek ve sürekli finanse edilmesidir.

Irak'ta mevcut sosyal güvenlik kanalları iki şekildedir. Birincisi, devlete ait olmayan sosyal güvenlik kanalları. Bu tür kurumlar devlete tabi olan kurumlardan daha aktif şekilde çalışmaktadır. Hayır kurumları, yardım yapan aileler ve dernekleri buna örnek olarak gösterebiliriz. İkincisi ise, devlete ait sosyal güvenlik kanallar. Bu kanallar özellikle Irak'a uygulanan ambargo ve savaşlar yüzünden pasif kalmıştır ve yoksul insanların sadece %15'ne yardım eli uzatılmıştır. Irak'ın emeklilik sistemiyle ilgili olarak, nüfusun çok az bir kesimini hitap etmektedir. Buna rağmen aktif değildir ve sürdürülebilir özelliği taşımamaktadır.

Yukarda belirttiğimiz yapısal sorunlar ülkedeki tasarruf kaynaklarını azaltmakta olup, uzun vadede Irak ekonomisine ciddi zararlar vermektedir. Bunun için Irak emeklilik sisteminde ve sosyal güvenlik kanallarında ciddi reformların yapılması kaçınılmazdır. Ayrıca bu kurumlarda çalışanların bilgi, beceri ve gerekli yeteneklerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Son olarak, Irak'ın tüm devlet kurumlarında idari yolsuzluklar yüksek derecede yaygındır. Bu yolsuzlukların önüne geçmeye yönelik hükümet tarafından bir takım prosedürler uygulanmıştır. Mesela, her bakanlıkta bağımsız bir Genel Müfettiş'in olması, bunun yanında Dürüstlük Komisyonu (Commidity of Impartiality), ve Yüksek Denetim Meclisi Komisyonu oluşturulmuştur[463]. Adı geçen genel müfettişin görevleri;

---

[462] حسن لطيف كاظم الزبيدي ، "الفقر وسط الغنى في العراق" ، **مجلة مدارك** ، العدد التاسع ، ص 9 .
[463] البنك الدولي ، **اعادة بناء العراق** ، ص 9 .

- ✓ Bakanlıkların kayıt defterlerini ve faaliyetlerini denetlemek.
- ✓ Devlet memurları (Bakan dahil) hakkında gereken durumlarda idari soruşturmalar yapmak.
- ✓ Bakanlıkların ekonomik yönünü, verimlilik ve faaliyetlerini denetlemek.
- ✓ Bakanlıklarda performans denetimini sağlamak.

Irak'ta yeni kurulan Dürüstlük Komisyonu ise, devlet kurumlarındaki yolsuzluklar hakkında gereken soruşturmaları yapıp, gereken raporları mahkemeye sunmakla sorumludur. Irak'ta kurulan denetim kurumları daha yeni olmasından dolayı birçok belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Başarılı olup olmaması da belli değildir. Bunun için ırak hükümeti bu yolsuzluklarla mücadele ederken[464];

- ✓ Yasama yapılarının düzenlenmesi ve desteklenmesi,
- ✓ Güçlü hesap sorma kurumlarının inşa edilmesi,
- ✓ Yolsuzlukları önlemeye yönelik uygulamalar geliştirmek,
- ✓ İnsanların daha bilinçli olmaları için olanaklar sağlamak, gerekmektedir.

Buna göre reform gerektiren alanlar şöyledir[465];

- Petrol sektörünün reformu: petrol şirketlerinin daha aktif ve verimli olması için uluslararası ticaret standartlarını uygulamak.
- Ticaret sektörünün reformu: gümrük tarifelerini azaltmak.
- Mali sektörün reformu: devlet bakanlıkların yeniden yapılandırılması ve bankacılık sektörünün serbestleştirilmesi.
- Fiyat mekanizmalarının reformu ve desteklerin azaltılması.
- Özel sektörü daha aktif hale gelmesini sağlamak ve işsizliği azaltmak.
- Devletin ekonomik faaliyetlere müdahalesinin azaltması: özelleştirme ve özel sektörün daha aktif olmasını sağlamak.
- Enflasyonu azaltmak amacıyla para politikalarında reformlar.
- Vatandaşlara daha kaliteli hizmet sunmak amacıyla, devlet kurumlarının idari kısımlarını geliştirmek.
- Yabancı yatırımları teşvik etmektir.

---

[464] الزبيدي ، ص 6 .
[465] وزارة المالية العراقية ، دائرة الموازنة ، موازنة عام 2005 ، ص 9 .

3.1.4. Irak'ın Vergi Yapısı ve Vergi Sistemindeki Sorunlar

Irak Vergi Sistemi, dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergiler; gelir, kurumlar, arsa ve emlak vergilerinden oluşmaktadır. Dolaylı Vergiler ise, tüketim ve gümrük vergilerini kapsamaktadır. Vergi idareleri ise, Dolaysız Vergiler idaresi, (General Commission For Taxes) Vergi Genel Heyeti ve Dolaylı Vergiler İdaresi, (General Commission For Customs) Gümrükler Genel Heyeti'dir. Vergi idareleri Maliye Bakanlığına bağlı bulunmaktadır. Ayrıca vergi politikası bölümü bulunmaktadır. Bu bölüm, yeni vergi kanunları çıkarmak ve vergi stratejilerini geliştirmekle sorumlu tutulmaktadır. Irak Vergi Sisteminde mevcut vergilerin toplam gelirler içindeki payı ise Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17: Irak Vergi Sistemindeki Vergi Gelirlerinin Dağılımı (Milyon Irak Dinar'ı)

	Gelir Ve Servet Vergileri (1)	**Emtia Vergileri (2)**	**Toplam Vergi Gelirleri (3)**	**Toplam Gelirler (4)**	**3 : 4 %**
2003	349	0	349	2146.346	16.2
2004	78.374	81.269	159.644	32982.739	0.5
2005	206.981	288.301	495.282	40502.890	1.2
2006	350.903	240.326	591.229	49232.349	1.2
2007	---------	--------	1228.336	54599.451	2.25
2008	---------	--------	985.837	71088.578	1.39
2009	----------	---------	3334.809	47112.517	7

Kaynak: 1. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Departmrnt, Annual Economic Report 2005, 2008, 2009.
2. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Departmrnt, Annual Bulletin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.
3. Iraqi Ministry of Financial, Budget Department.

Irak Vergi Sistemindeki vergilerin toplam gelirler içindeki payı çok düşük olduğu görülmektedir. Bunun birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlar;

- Eskiden olduğu gibi şimdiki hükümette aynı şekilde Irak'ın yapılanmasında birinci derecede petrol gelirlerine önem vermesidir. Devlet bütçesindeki gelirlerin % 92'si petrol gelirlerinden oluşmaktadır[466]. Önceden söylediğimiz gibi petrol fiyatlarının sabit olmaması olumsuzlukları neden olabilir.

[466] عبدالله البندر ، "ندوة في النظام الضريبي في العراق" ، **مجلة العراق للاصلاح الاقتصادي** ، العدد الخامس ، عدد خاص ، ص 4 .
* 2007 yılında Irak ekonomisini canlandırmak amacıyla Gümrük Vergileri uygulaması parlamentonun kararıyla uygulamadan kalkmıştır.

- Vergiden kaçınmanın çok yaygın olması.
- Vatandaşlarda vergi bilincinin olmaması.
- Gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda dolaylı vergilere, özellikle gümrük vergilerine önem verilmesine rağmen, Irak'ta bu vergi uygulamadan durdurulmuştur*.

Vergi gelirlerinin GSYİH'daki payı ise, tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18: Irak Vergi Gelirlerinin GSYİH'daki Payı (Milyon IQD)

Yıl	Vergi Gelirleri (1)	GSYİH (2)	1 : 2 %
2003	349	29585	1.2
2004	159.644	53235	0.3
2005	495.282	73533	0.7
2006	591.229	95588	0.6
2007	1228.336	111504	1.1
2008	985.837	155636	0.6
2009	3334.809	139330	2.3

Kaynak:1. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Departmrnt, Annual Economic Report 2005, 2008, 2009.
2. Central Bank of Iraq, Statistics & Research Departmrnt, Annual Bulletin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.
3. Iraqi Ministry of Financial, Budget Department.

Görüldüğü gibi Irak vergi sistemindeki gelirlerinin ister toplam gelirler içinde, ister GSYİH'daki payı çok düşüktür. Bunun nedeni ise, vergi sisteminin mali kaynak sağlamadaki rolünün aktif olmamasıdır. Irak'ta özellikle vergiden kaçınma olayının çok yaygın olması nedeniyle vergi sistemindeki gelirler olumsuz yönde etkilenmiştir. Ayrıca bu sorunun ortaya çıkması sadece Irak vergi sisteminin vergi idaresindeki ya da vergi kanunlarındaki yetersizlikleri ortaya koymasıyla değil, uzun yıllar boyunca (özellikle savaş dönemlerinde) Irak ekonomisinin maruz kaldığı dengesizlikleri de bu sorunun daha da derinleşmesine neden olmuştur. Tüm bu olayların sonucunda insanların vergi bilinçlerinin düşük olmasına neden olmuştur. Bunun için Irak vergi sistemindeki sorunları ortaya koymamız gerekmektedir. Bu sorunlar;

3.1.4.1. İdari Açıdan Sorunlar

Vergi idresinin karşılaştığı sorunları Irak'ta vergi idaresinin yapısını anlatırken detaylı bir şekilde ele alacağız.

3.1.4.2. Ekonomik Açıdan Sorunlar*

Bu sorunları iki kısma ayırabiliriz. Bunlar;

- *Ekonomik Durumlarla ilgili Sorunlar*: Irak'ın son 30 yıl içerisinde geçirdiği savaşlar, ekonomisinin yeniden yapılanmasına ve gelişmesine engel olmuştur. Tablo 16'da baktığımız zaman Irak'taki enflasyon oranlarının yükselme eğiliminde olduğunu görmekteyiz. Enflasyon oranlarının yükselmesi Irak Dinarı'nın satın alma gücünün ve kişi başına düşen milli gelirin azalmasına yol açmıştır. Bu etkenlerin yanı sıra, Irak alt yapısının tahrip olması nedeniyle, genel hizmet seviyesi düşmüştür ve ekonominin birçok sektöründe verimlilik azalmıştır. Irak ekonomisi bu süreçten geçerken, mükellef vergi yükümlülüklerini yerine getirmekte başarısız olmuştur. Bu sorun yüzünden bütçedeki vergi gelirleri yok denecek seviyeye gelmiştir.
- *Çifte Vergilendirme:* bir yıl içinde aynı mükellefe ve aynı gelir kaynağına aynı vergiyi almak suretiyle tanımlanan çifte vergilendirme Irak'taki kamu maliyesinde görülen sorunlardan birisidir. Devletin bu sorunu önleyecek kanunların çıkarılması ya da uluslar arası anlaşmalara gidilmesi gerekmektedir. Irak'ta devletin mali kaynaklara ihtiyaç duyduğu bazı durumlarda mali otoriteler bilinçli olarak çifte vergilendirmeye gitmektedir. Bunun yanı sıra vergi sisteminde var olan vergilerin yanında ek vergi alınmaktadır. Örneğin; bir mükellefe uygulanan gelir vergisi yanında Irak'ın imarı için % 5 harç ödemek zorunda kalmaktadır.

3.1.4.3. Yasal Açıdan Sorunlar (Vergi Kanunlarında Karşılaşılan Sorunlar)

Bu sorunları şöyle özetleyebiliriz;

- Vergi kanunlarının genel olmaması: çünkü aynı kanuna tabi mükelleflerin maddi ve ailevi durumlarına göre bir ayrım yapılmaktadır.
- Vergi kanunları sınırlı süreyle geçerli olması (uygulanmaktadır): Çünkü yasama organı, yürütme organına vergi toplama yetkisini belli bir zaman süresi için vermektedir.

* Irak vergi sisteminde yapılan değişiklikler nedeniyle, maliye yazarlarına göre bu sebeplerin fazla kabul görmediğini iddia ediyorlar. Çünkü son yıllarda vergi oranların düşürülmesi, aile muafiyetleri uygulamaları ve gümrük vergilerini kaldırmaya yönelik uygulamalar ortaya konulmuştur. Ayrıca çifte vergilendirmenin yaygın olması vergiden kaçınmayı arttırmıştır. Kaynak: **Tax Strategy in Iraq For The Year 2004**, issued by the Coalition Provisional Authority.

- Ülkenin siyasi ve ekonomik durumuna göre vergi kanunları sürekli değişmektedir. Yapılan değişiklikler; vergi oranlarının sürekli değişmesi, artan oranlı ya da tek oranlı vergilemeye geçiş, mükellefin veriye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Dolayısıyla vergiye karşı tepkiler doğmaktadır.
- Vergi kanunları kapsamında olan vergi ve harçlar hakkında birçok hükmün bulunmaktadır. Bu hükümlerin çok olması bazı olumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır. Bunlar;

  - ✓ Vergi sistemde bir zaaf oluşturmakta ve vergiden kaçınmayı arttırmaktadır.
  - ✓ Mükelleflerin bu hükümlere ayak uydurmalarının zor olması.
  - ✓ Vergi idaresi vergi borcunu hesaplarken yanlış hesaplamalar yapabilme olanağının yüksek olmasıdır.

Son olarak, Irak vergi sisteminde değişikliğe uğrayan kanunlar şöyledir;

- ✓ 1982 yılı (113) sayılı gelir vergisi kanunu.
- ✓ 1959 yılı (162) sayılı emlak vergisi kanunu.
- ✓ 1962 yılı (26) sayılı arsa vergisi kanunu.
- ✓ 1984 yılı (23) sayılı gümrük vergisi kanunu.

Irak'ta vergi kanunları sayısının az olmasına rağmen, onlarca değişikliklere uğramıştır. Örneğin, 1959 yılı (162) sayılı emlak vergisi kanununun uğradığı değişiklikler;

✓ 1984 yılı (48) sayılı kanunun çıkarılmıştır. Bu kanuna göre, eski kanundaki hükümde vergi borcunun kanunda belirlenen süreçte ödenmemesi halinde ceza daha da arttırılır. Aynı zamanda mükellef vergi borcu geciktirirse (vergi borcu ve ceza) ödenir. Yeni kanuna göre, eğer mükellef gecikme sebeplerini açıklayıp, mali otoriteler uygun görürse Maliye bakanı mükellefi cezadan affetme (eğer ceza ödenmişse geri verilmesi) yetkisi verilmiştir.

- ✓ 1996 yılı (15) sayılı kanuna göre takdir komisyonlarına verilen ek ücretler kaldırılmıştır.
- ✓ 2003'te Irak işgalinden sonra kurulan Geçici Konseyi (2003'te Irak işgal edildikten sonra devleti yönetmek için Amerika'nın baskısıyla

kurulan bir konseydir) tarafından emlak vergisinin uğradığı değişiklikler;

- Emlak vergisi oranı %10 olarak değişmiştir.
- Bazı bentlerin uygulamadan kaldırılması veya diğe düzeltilmesi.

Görüldüğü gibi sadece emlak vergisi birçok değişikliğe uğramıştır. Aynı zamanda diğer vergilerde de değişikliklere uğramıştır. Burada kendini ortaya çıkaran soru; vergi borcunu hesaplayan ya da tahsil eden kişiler bu değişikliklere nasıl ayak uyduracaklardır.

3.1.4.4. Sosyal Açıdan Sorunlar

Sosyal açıdan sorunların en başında vergi mükelleflerinde olan vergi bilincinin düşük olması gelmektedir. Mükelleflerde vergi bilincinin düşük olmasının birçok göstergesi bulunmaktadır. Bunlar;

- Vatandaşların kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya kıyasla daha fazla vegi ödediklerini hissetmeleri,
- Fertlerde, devletin kamusal malları kötü bir şekilde kullanılmasına yönelik bir intiba bulunması,
- Vergi kanunlarının bazı ülkelerde örf ve adetlere aykırı olmasından dolayı bu kanunlarda cebir (zorunluluk) ve saygı azalmaktadır. Ayrıca mükellefler arasında adaletin bulunmaması vergi bilincini azaltması,
- Vergi sayılarının arttırılması, oranlarının arttırılması durumunda vergi yükünün ağır olduğuna dair bir his uyandırmasıdır. Bunların sonucunda vergiden kaçınmanın artması,
- Eğitim seviyesinde düşüklük,
- Irak ekonomisinin geçirdiği özel durumlar özellikle 1980'li yıllarında (Irak-İran) savaşı ve 2. Körfez savaşı, vatandaşlardaki vergi bilincini olumsuz yönde etkilemektedir.

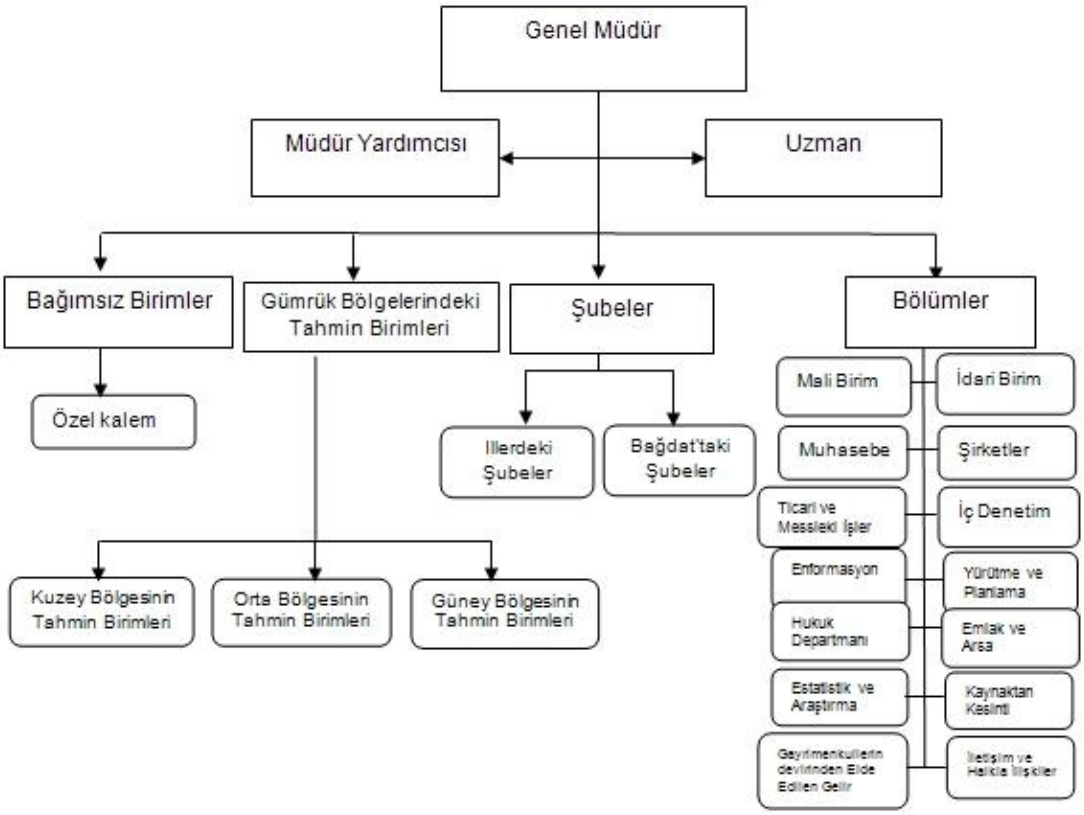
Bu sorunları ortadan kaldırmaya yönelik birçok öneriler bulunmaktadır. Örneğin, vergilerin ekonomideki önemini ortaya koymak için konferanslar düzenlemek, vergi ödevinin vatandaşlık görevi olduğunu toplumda yerleştirmek ve vergi dairelerinin ister kadroları, ister kullandıkları muhasebe yöntemlerini geliştirmeye yönelik bir eğilimin olması gerekmektedir.

3.2. IRAK'TA VERGİ İDARELERİN YAPISI VE SORUNLARI

3.2.1. Vergi Genel Komisyonu (Heyeti) (General Commision For Taxes)

Maliye Bakanlığının 1981 yılı kanununa göre Gelir Vergisi Müdürlüğü ile Genel Gelirler Müdürlüklerinin birleşmesiyle 1982 yılında Vergi Genel Heyeti (komisyonu) kurulmuştur. Vergi Genel Heyetinin organizasyon yapısına bakacak olursak, bu heyet 14 bölümden oluşmaktadır. Ayrıca Bağdat'ta 18 diğer illerde ise 28 şubesi bulunmaktadır[467]. Vergi Genel Heyetinin organizasyon yapısı şekil 13'te gösterilmiştir.

Şekil 13: Vergi Genel Heyeti'nin Organizasyon Yapısı



Kaynak: الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب. www.iraqtax.org/english/Current-structure.htm. (23.03.2012).

[467] وزارة المالية العراقية ، الهيئة العامة للضرائب .http://www.iraqtax.org/index.asp?LanguageAction=Arabic (22.02.2012).

Bağdat ve diğer illerdeki vergi daireleri tablo 19'da gösterilmiştir.

Tablo 19: Bağdat ve Diğer İllerdeki Vergi Daireleri

Bağdat'taki Vergi Daireleri	**İllerdeki Vergi Daireleri**
Kazımıya Şubesi	Ninava Sağ ve Sol Bölge Şubeleri
Rusafa Şubesi	Basra Şubesi
Kark Çevresi Şubesi	Selahattin Şubesi
Kark Merkez Şube	El-Jazeera Şubesi
Karrada Şubesi	Diyala Şubesi
Azamiya Şubesi	Samarra Şubesi
Şaap Şubesi	Kerkük 1. ve 2. Şube
Bağdat El-Cedide Şubesi	Anbar Şubesi
Mahmudiya Şubesi	Felluce Şubesi
El-Sadır Şubesi	Kerbela Şubesi
Meştel Şubesi	Divaniye Şubesi
Nahda Şubesi	Vasıt Şubesi
El-Davre Şubesi	Ziikar Şubesi
Beyya Şubesi	Babel Şubesi
El-Rabii Şubesi	Aşşar Şubesi
El-Raşid Şubesi	Necef Şubesi
El-Medain Şubesi	Misan Şubesi
El-Hurriya Şubesi	Zubeer Şubesi
----------	Küfe Şubesi
----------	Musenna Şubesi
----------	Kurna Şubesi

Kaynak: . الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب www.iraqtax.org/english/Current-structure.htm. (23.03.2012).

Vergi Genel Heyeti aşağıdaki kanunları idare etmekle sorumludur;

- Değişen 113 sayılı 1982 yılı Gelir Vergisi Kanunu.
- Değişen 162 sayılı 1959 yılı Emlak Vergisi Kanunu.
- Değişen 26 sayılı 1962 yılı Arsa Vergisi Kanunu.

3.2.2. Vergi Genel Komisyonunun Genel Hedefleri

- Vergi genel komisyonunun hedefi vergi kanunlarını iyi şekilde uygulayıp merkezi hükümetin vergi gelirlerini arttırmaktır. Bu hedefe ulaşabilmek için var olan kaynakların optimum şekilde kullanılması ve uzman kadrosu yoluyla adil bir vergi idaresi oluşturmaktır.
- Vergi genel heyetinin stratejisi şu şekildedir; vergi mükelleflerindeki vergi bilincini uyandırıp mükellef kendiliğinden vergi yükümlülüklerini ödemektir. Bu stratejinin amacına ulaşabilmek için vergi dairelerinde çalışanların kalitesini yükseltmek, yeni teknolojiyle donatılmış ve kaliteli bir hizmetle gerçekleştirilebilir.

3.2.3. Vergi İdarelerinin Karşılaştığı Sorunlar

Yasama organının çıkardığı vergi kanunlarının sağlıklı bir şekilde uygulanması vergi idarelerinin sorumlulukları kapsamındadır. Ayrıca vergi idarelerinin mükellefle temas halinde olması nedeniyle, vergi kanunları hakkında düzeltme ya da değişiklikleri önermesinden sorumlu tutulmaktadır. Buna göre vergi sisteminin iktisadi ve sosyal hedeflerinin yerine getirilmesi ve vergiden kaçınma olayının önüne geçilmesinde vergi idarelerinin önemli rolü olmuştur[468].

Irak'ta vergi idarelerinin yaşadığı sorunlar şöyledir:

- Birden fazla vergi tahsilat yönteminin bulunması

Örneğin, gelir vergisi tahsilinde uygulanan tahsil yöntemleri şöyledir[469];

- ✓ Beyannameye dayanan tahsil: Gelir Vergisi Kanununa göre, mükellefin bir yılda elde ettiği geliri için ertesi yıl 1 Ocak- 31 Mayıs tarihleri arasında vergi borcunu ödemekle yükümlüdür.
- ✓ 1985 yılı (2) sayılı Muhasebe Defterleri Tutma Sistemi kanunu'na göre, muhasebe defterleri tutmak zorunda olan mükellefler için uygulanan bir yöntemdir. Buna göre mükellefin tuttuğu defterdeki kar ve zarara göre vergilendirme işlemi yapılmaktadır.

---

[468] أيسر أحمد التكريتي ، "الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي – دراسة تقويم" ، **بحث دبلوم عالي** ، كلية الادارة والاقتصاد ، العراق ، 1999 ، ص 3 .

[469] عبدالله محمود أمين ، "فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق" ، **اطروحة دكتوراه** ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2000 ، ص 141 .

- ✓ İdarece yapılan takdir yöntemine göre tahsil: bu yönteme göre mükellefin verdiği beyanname ya da muhasebe defterlerine bakmaksızın, mali otoriteler tarafından gelir tahmini yapılıp vergi borcu tahsil edilmektedir.
- ✓ Dış görüntülere dayanan vergi borcu tahsili: bu yönteme göre, mükellef hakkında elde edilen bazı bilgilere göre, dış görüntülere dayanarak ve mükellefin gerçek ödeme gücüne bakmaksızın vergi borcu tahmini yapılmaktadır.

Vergi otoritelerine göre birden fazla tahsil yönteminin bulunma nedeni, çeşitli gelir kaynaklarının bulunması ve bu kaynaklardan elde edilen gelirlerin farklı olmasıdır.

Farklı tahsil yöntemlerin bulunması, takdir işlemini yapan memurun her yöntem kurallarını iyi bir şekilde bilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellefin vergiden kaçınması daha kolay olmaktadır. Örneğin, muhasebe defterlerinin eksik ya da sahtesinin verilmesi veya dış görüntülere dayanan tahmin yönteminde tüm gelir kaynaklarının gösterilmemesidir. İdari yöntemde ise, memurlara rüşvet teklif etme olanağı yüksek olmasıdır.

- Tahsil şeklinin esnek olmaması

1982 yılı (113) sayılı gelir vergisi kanununa göre, vergi idaresinin vergi borcunu belirleyip mükellefe tebliğ tarihinden itibaren belli bir zaman içerisinde (gelir vergisi 31 Mayıs'ta ödenmiş olmalı) ödenmelidir. Aksi takdirde, ödeme tarihinden itibaren 21 gün içinde ödenmezse, vergi borcunun %5'i oranında ceza uygulanır. Vergi borcu ve cezası 21 gün içinde ödenmezse, toplam borca %10 oranında ceza uygulanır. Eğer mükellef bu vergi borcunu taksit şeklinde ödenmesine dair bir isteği olursa, mali otoriteler uygun görmesi halinde taksit miktarları ve ödeme tarihleri belirlenir[470].

Görüldüğü gibi vergi borcunun mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 21 gün süre verilmekte ve mükellefin mali durumunu göze almaksızın uygulanmaktadır. Eğer mükellef borcunu ödemezse ceza uygulanır. Bu sebepler yüzünden mükellefte vergiden kaçınma isteği uyandırmaktadır.

---

[470] أسعد جواد كاظم ، "فاعلية الضريبة في التمويل والتوازن الاقتصادي" ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2001 ، ص 8 .

- Vergi mükelleflerinin iyi bir şekilde belirlenememesi

Vergi mükelleflerinin belirlenmesi (vergiye tabi olan mükelleflerinin belirlenmesi ve bu mükelleflerin vergi idaresindeki defterde adlarının yazılması) anlamına gelmektedir[471]. Bu işlemin doğru bir şekilde yapılması vergi dairelerinin vergi kanunlarını sağlıklı bir şekilde uygulamasına olanak verdiği gibi vergiden kaçınma davranışının önlenmesine de yardımcı olur. Vergi idarelerinde iyi bir kayıt sisteminin olması, vergi mükelleflerini belirlemede başarılı olmasını sağlamaktadır.

Irak'ta böyle bir sistem bulunmamaktadır. Bunun yerine çok ilkel ve bilgisayar sistemine dayanmayan kayıt sistemi bulunmaktadır. Bu kayıt sistemine göre, illerde bulunan vergi idarelerinde (vergi borcunun tahmin eden bölüm) vergi mükelleflerinin sadece adı ve dosya numarası bulunmaktadır. Mükellef hakkında diğer ek bilgiler bulunmamaktadır. Buna göre mükellefin diğer vergi dairelerine kayıtlı olup olmamasını öğrenmek mümkün değildir. Örneğin, vergi idaresi başkanlığının bir mükellef hakkındaki bilgiler ya da mükelleflerin devlet kurumlarıyla olan ticari işlemlerle ilgili bilgiler dağıtması için bu mükelleflerin hangi vergi dairesine tabi olduğunu bilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde birçok gelir vergilendirme dışında kalmaktadır. Vergi mükellefleri hakkında tüm bilgileri bilgisayar sistemine taşıması hakkında ilk adım 1992 yılında vergi idaresi başkanlığı tarafından gerçekleştirilmiştir. Sadece Bağdat'ta 20500 mükellefle ilgili bilgiler bilgisayar ortamına taşınmıştır. Bu sistemin yeni olmasından dolayı bir kısım aksaklıklar ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda mükellefler hakkında eksik bilgilerin olması nedeniyle bir takım sorunlar ortaya çıkmıştır ve uygulamadan kaldırılmıştır[472].

- Vergi İdaresinde Kadro Eksikliği

21. Yüzyılı girmemize rağmen Irak'taki vergi idarelerinde hem eleman sayısının hem de kalitesinin düşük olduğunu görmekteyiz. Maliye Bakanlığının verilerine göre, 2005 yılında vergi idaresi başkanlığı ve tüm illerdeki vergi dairelerinde toplam 3056 memur çalışmaktadır[473]. Ayrıca vergi idarelerinde çalışan fertlerin eğitim seviyelerinin düşük seviyede olması nedeniyle hem vergiden kaçınmayı arttırmakta hem de vergi gelirlerinin olumsuz yönde etkilemektedir.

---

[471] عبد المنعم فوزي ، **المالية العامة والسياسة المالية** ، دار المعارف ، مصر ، 1965 ، ص 17 .

[472] مجيد عبد جعفر الكرخي ، "مقترحات للارتقاء بكفاءة الادارة الضريبية " ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2001 ، ص 12 .

[473] سرمد عباس النجار ، "التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع اشارة خاصة للعراق" ، **رسالة ماجستير** ، كلية الادراة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العراق ، 2003 ، ص 133 .

Maliye Bakanlığının verilerine göre vergi idarelerinde çalışanların eğitim seviyeleri tablo 20'de gösterilmiştir.

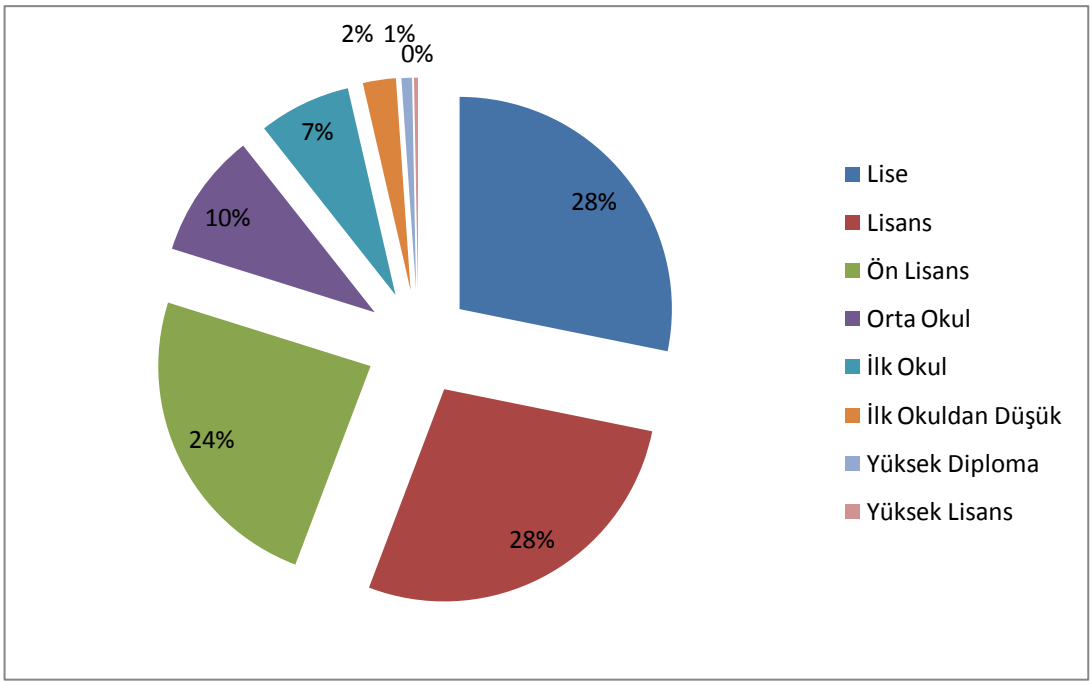
Tablo 20: Irak'ta Vergi İdarelerinde Çalışanlarının Eğitim Seviyeleri

Eğitim Seviyesi	Eleman Sayısı	Toplam Kadrodaki Önemi (%)
Lise	860	28.1
Lisans	842	27.5
Ön Lisans	735	24
Orta Okul	292	9.5
İlk Okul	214	7
İlk Okuldan Düşük	76	2.5
Yüksek Diploma	25	0.8
Yüksek Lisana	12	0.3

Kaynak: وزارة المالية العراقية ، الهيئة العامة للضرائب ، دائرة التخطيط والمتابعة

Vergi idarelerinde çalışanlarının eğitim seviyerleri şekil 14'te gösterilmiştir.

Şekil 14: Irak'ta Vergi İdarelerinde Çalışanların Eğitim Seviyeleri



Kaynak: وزارة المالية العراقية ، الهيئة العامة للضرائب ، دائرة التخطيط والمتابعة

- Vergi Denetim Sistemlerinin Bulunmaması

Vergi kanunlarını sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi ve mükellefleriyle olan ilişkileri bir denetim sistemine tabi olması durumunda, daha adil ve eşitlik özelliğine

sahip bir vergi sistemi ortaya çıkmaktadır[474]. Vergi sistemindeki denetim müesseseleri iki şekildedir. Birincisi, merkezi idarenin vergi daireleri üzerine olan denetimidir. İkincisi ise, vergi idarelerinin mükelleflerine (vergi tahsili, vergiden kaçınmayı önleme) olan denetimidir. Bu denetim sistemlerinde bir dengesizlik ortaya çıkarsa vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemiş olacaktır[475]. Irak vergi sisteminde ise, herhangi bir denetim sistemi bulunmamaktadır.

- Vergi İdarelerinde Çalışanların Prim ve Maaşlarının Düşük Olması

Irak'ın Maliye Bakanlığı kapsamındaki vergi dairelerinde maaşların düşük olması nedeniyle şu sorunlar ortaya çıkmıştır[476];

- ✓ İlgili uzmanlarının vergi idaresi kadrosuna girme isteklerin olmaması.
- ✓ Primlerin düşük olması nedeniyle istifa olayların yaygın olması.
- ✓ Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmak amacıyla ya da daha düşük vergi ödemeleri için çalışanlara rüşvet verilmesi.

Bu olumsuzlukların önlemesi için ve çalışanların iktisadi ve sosyal yönden etkilenmemelerini göze alarak devlet tarafından verilen prim ve maaşların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Birçok gelişmiş ülkede vergilendirme alanında çalışanların yüksek mertebede tutulması sağlanmaktadır. Ayrıca maddi ve manevi desteklerin arttırılmasına yönelik bir eğilim bulunmaktadır. Örneğin, Norveç'te vergi dairelerinde çalışan kişiler, savcıların taşıdığı "Dokunulmazlık" özelliğine sahiptirler[477].

- İdari Yolsuzluklar

Vergi gelirlerin olumsuz yönde etkileyen en büyük etkenlerden biri idari yolsuzluklardır. Bu yolsuzlukların yaygınlaşması bütçedeki vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Ayrıca devletin iktisadi, sosyal ve mali hedeflerden sapmasına neden olmaktadır. Uluslar arası Şeffaflık Konseyi sınıflamasına göre; Irak, dünyada idari yolsuzluklar yönünden üçüncü mertebede olduğunu

---

[474] حامد عبد المجيد دراز ، **دراسات في المالية العامة** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 1988 ، ص 70 .
[475] محمد صادق شمسة ، "تأثير اجراءات الرقابة الضريبية" ، **مجلة المالية** ، العدد الاول ، العراق ، 1989 ، ص 9-15 .
[476] حسن صادق المرصفاوي ، **التجريم في التشريعات الضريبية** ، دار المعارف ، مصر ، 1973، ص 17 .
[477] نظام جبار طالب ، "دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي" ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2001 ، ص 3 .

yayınlamıştır. Bu yolsuzluklar sonucu hükümetin bütçedeki gelirleri arttırmaya yönelik çabalarına engel olmaktadır[478].

3.3. IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİ OLUŞTURAN VERGİLER

Irak ve Türk vergi sistemlerini oluşturan vergileri önce sıralamamız gerekmektedir. Irak vergi sistemi dört vergiden oluşmaktadır. Bu vergiler 3 gurup altında toplanmaktadır. Bunlar; Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir, kurumlar ve emlak vergilerini kapsar. Irak vergi sisteminde kurumlar vergisi gelir vergisinin içinde yer almaktadır. Yani Türkiye'de olduğu gibi gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi bir ayrım bulunmamaktadır. Irak'ta emlak vergisi ise gelir üzerinden alınan bir vergi türüdür. Türkiye'de emlak vergisi servet üzerinden alınan vergiler kapsamı içindedir. Irak'ta servet üzerinden alınan vergiler sadece arsa vergisini içermektedir.

Türkiye'de ise, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisini kapsar. Ayrıca Irak'ta tüketim üzerinden alınan her hangi bir vergi bulunmamaktadır. Dış ticaret üzerinden alınan vergiler Irak'ta sadece gümrük vergilerini içermektedir. Türkiye'de dış ticaret üzerinden alınan vergiler gümrük vergileri, ithalde alınan KDV, ithalde alınan ÖTV, ithal damga resmi ve rıhtım resmini kapsar. Irak ve Türk vergi sistemlerini oluşturan vergiler tablo 21'de gösterilmiştir.

[478] مصطفى كامل النعيمي ، "ظاهرة غسيل الاموال وعلاقتها بالجهاز المصرفي والاجراءات الدولية لمكافحتها " ، **رسالة ماجستير** ، كلية الادراة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العراق ، 2005 ، ص 20 .

Tablo 21: Irak ve Türk Vergi Sistemlerini Oluşturan Vergiler

Türk Vergi Sistemi	Irak Vergi Sistemi
1. Gelir üzerinden alınan vergiler ➢ Gelir Vergisi ➢ Kurumlar Vergisi 2. Servet üzerinden alınan vergiler ➢ Motorlu Taşıtlar Vergisi ➢ Veraset ve İntikal Vergisi ➢ Emlak Vergisi 3. Tüketim üzerinden alınan vergiler ➢ Katma Değer Vergisi ➢ Özel Tüketim Vergisi ➢ Banka Ve Sigorta Muameleler Vergisi ➢ Özel İletişim Vergisi ➢ Şans Oyunları Vergisi ➢ Damga Vergisi ➢ Harçlar ➢ Diğer Vergiler 4. Dış ticaretten alınan vergiler ➢ Gümrük Vergisi ➢ İthalde Alınan KDV ➢ İthalde Alınan ÖTV ➢ İthal Damga Resmi ➢ Rıhtım Resmi ➢ Diğer Vergiler	1. Gelir üzerinden alınan vergiler ➢ Gelir Vergisi ➢ Emlak Vergisi 2. Servet üzerinden alınan vergiler ➢ Arsa Vergisi 3. Dış ticaretten alınan vergiler ➢ Gümrük Vergileri • İthalat Vergisi • İhracat Vergisi • Transit Vergisi

3.4. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1. Mükellef Açısından Değerlendirme

- **Irak Gelir Vergisi Sisteminde Mükellefiyet**

113 sayılı 1982 yılı Gelir Vergisi Kanununda hangi ilkenin benimsenmesi açık bir şekilde belirlenmemiştir. Ama kanunun 1., 5. ve 13. maddelerine göre Irak'ta

gelir vergisine tabi olmak için iktisadi etki esas alınmıştır[*] ve bunun yanında uyrukluk ilkesi de benimsenmiştir. Bu maddeye göre Irak'ta yerleşmiş olan ve olmayanlar vergiye tabidir (bu ikamet eden Iraklı ve yabancı olabilir). Yani ikamet ilkesi benimsenmemiştir. Buna göre Iraklılar için Irak'ta ve Irak dışında elde ettiği gelir vergiye tabi olur. Burada uyrukluk ve iktisadi etki ilkelerini benimsemiştir. Ama yabancılar için sadece Irak'ta elde ettiği gelir vergiye tabi olur.

Irak Gelir Vergisi 113 sayılı 1982 yılı kanununa göre gelir vergisi mükellefleri aşağıda açıklanmıştır[479].

1. Mukim Olan (Yerleşmiş) Mükellefler

Irak gelir vergisi kanunu Mukim olan (yerleşmiş) mükellefler üç gruba ayırmıştır. Bunlar;

A. Irak'lı Mukimler (yerleşmiş olan)

Irak vatandaşlarının Irak'ta yerleşmiş sayılabilmeleri için beş koşulu vardır. Bunlar;

- Gelirin elde edildiği yıl içinde dört ay Irak'ta bulunması. Bu sürenin sürekli ya da aralıklarla olması veya mükellef ailesinin yanında olup olmaması durumu değiştirmemektedir.
- Geçici olarak Irak dışında bulunması; yani bireyin belli bir süre (tam olarak kanunda belirlenmemiş) yurtdışında bulunması ve Irak'a dönme niyetinin olması. Mesela yurtdışında tedavi, öğrenim ve iş görüşmeleri için 8 aydan fazla kalsa bile geçici bir süre olarak hesaplanmaktadır.
- Irak hükümetine ait olupta yurtdışında bulunan resmi kurumlar ve projelerde çalışılması. Büyükelçilikler ve konsolosluklar örnek gösterilebilir.

---

[*] (Irak'ta vergilendirme açısından üç ilke benimsenmiştir; birincisi, siyasi bağ ilkesi (uyrukluk ilkesi): bu ilkeye göre Irak vatandaşı olan herkes vergiye tabi olacaktır. İkincisi, İktisadi etki ilkesi: bu ilkeye göre bir kişinin Irak'ta iktisadi faaliyette bulunması nedeniyle ülkede iktisadi etki meyadan gelmekte ve dolayısıyla bu fertler ülkede uygulanan vergi sistemine göre vergilendirilmektedir. Üçüncüsü ise, İkamet ilkesi: bu ilkeye göre bir kişinin belli bir süre Irak sınırları içinde bulunması şartıyla vergiye tabi olacaktır)

[479] طلال محمود الكداوي ، **التشريعات المالية والتحاسب الضريبي** ، مطبوعات دنيا الحاسوب ، الموصل ، 2008 ، ص 16 .

- Irak'lı emekliler; emekli olduktan sonra ve her hangi bir sebeple olursa olsun ve Irak'ta ikamet etmeseler bile Irak dışında olanlar mukim sayılır.
- Irak dışındaki kurumlara gönderilen Iraklılar mukim sayılırlar. Örneğin, yurtdışındaki üniversitelere gönderilen öğrertim üyeleri, uluslararası kurumlara gönderilen kişiler mukim sayılır.

B. Yabancı olan mukimler (yerleşmiş yabancılar)

Irak vergi kanunlarında yabancılar; Arap yabancılar ve Arap olmayan yabancılar arasında bir ayrım bulunmaktadır. Buna göre;

- Arap yabancılar: Irak'ta çalışmaları şartıyla ne kadar kalırlarsa kalsınlar mukim (yerleşmiş) sayılırlar. Burada sadece Irak'ta elde ettiği gelir vergiye tabi tutulmaktadır.
- Arap olmayan yabancılar için mukim sayılabilmeleri için;
    - Gelirin elde edildiği yıl aralıklarla toplam 6 ay veya sürekli olarak 4 ay Irak'ta bulunmaları,
    - Irak'ta bir tüzel kişi tarafından çalıştırılmaları,
    - Teknik uzmanı olarak Sanayi Yatırımları Düzenleme ve Geliştirme Kanununa göre bir sanayi projede çalışmaları şartıyla Irak'ta mukim sayılırlar.

Örnek: 01.02.2007 tarihinde bir Türk vatandaşı Irak'a giriş yapmıştır. Irak'ta ticari faaliyetten bir gelir elde etmiştir ve 01.04.2007'de Irak'tan çıkmıştır. 01.07.2007'de tekrar Irak'a gelmiştir ve ticari faaliyette bulunmuştur. 01.10.2007'de Irak'tan ayrılmıştır, Irak vergi kanunlarına göre vergi mükellefiyeti durumu nedir?

Söz konusu Türk vatandaşının Irak vergi sistemine göre Arap olmayan yabancı statüsündedir. 01.02.2007 ve 01.04.2007'ye kadar 2 ay, daha sonra 01.07.2007 ve 01.10.2007'ye kadar 3 ay kalmıştır. Toplam süre aralıklarla 5 ay kalmıştır. Buna göre vergilendirme açısından yerleşmiş sayılmaz.

C. Tüzel kişiler

Tüzel kişiler limited, anonim, eshamlı şirketler anlamına gelmektedir. Bu şirketlerin mukim sayılabilmesi için şu şartlar geçerlidir;

- Bu şirketlerin Irak kanunlarına göre kurulması: Yani bu şirketlerin faaliyetleri Irak içinde veya dışında olmasının önemi yoktur. Bu şirketlerin elde ettiği gelir Irak içinde veya dışında olsa da vergiye tabi tutulurlar.
- Irak kanunlarına göre kurulmayan şirketlerin Irak'ta işleri bulunuyorsa veya idare ediliyorsa ve denetimi Irak'ta yapılıyorsa bu şirketler mukim sayılırlar.

2. Mukim Olmayan (Yerleşmiş Olmayan) Mükellefler

Buna göre adı geçen yerleşme şartları olmayanlar yerleşmiş sayılmazlar. Burada dikkat edilmesi gereken husus yerleşmiş olmayan kişiler vergiye tabi olurlar ama yerleşmiş kişilerin yararlandıkları aile muafiyetlerinden yararlanamazlar.

- **İki Vergi Sistemindeki Mükellefiyette Saptanan Farklar**

1. Irak Gelir Vergisi sisteminde, Irak'ta her hangi bir kişi (yerleşen ve yerleşmeyen) faaliyette bulunur ve gelir elde ederse vergi mükellefi sayılır. Buna göre gelir vergisi mükellefleri, Iraklı yerleşen, Yabancı Araplar, Arap olmayan yabancılar, yani yerleşme esasına göre vergileme yapılır. Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde ise, tam mükellef (yerleşme ve uyrukluk ölçütü esas alınır) ve dar mükellef ayrımı yapılmaktadır.

2. Bir Irak vatandaşının Irak'ta yerleşmiş sayılabilmesi için en az 4 ay Irak'ta bulunması gerekmektedir. Söz konusu 4 aylık ikamet süresinin sürekli olması şartı yoktur. Burada bu hüküm sadece Irak vatandaşları için geçerlidir. Türk gelir vergisinde ise, ister Türk vatandaşı ister yabancı olsun Türkiye'de sürekli olarak 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır ve tam mükellef sayılır. Buna göre Irak'ta vergi mükellefi olma bakımından kendi vatandaşıyla yabancı arasında ayrı kurallar geçerlidir. Türkiye'de ise, kendi vatandaşıyla yabancı arasında aynı kurallar geçerlidir.

3. Irak'a Arap ülkelerinden gelen yabancılar ve Irak'ta çalışmaları şartıyla ne kadar kalırsa kalsın vergi mükellefi sayılır ve sadece Irak'ta elde ettiği gelirden vergi öder. Türkiye'de ise, Türk vatandaşı olmayan Türkler için böyle bir ayrım bulunmamaktadır.

4. Arap olmayan yabancılar için 4 ay sürekli veya 6 ay aralıklarla Irak'ta bulunması halinde, ya da Irak'ta teknik uzmanı veya tüzel bir kişi tarafından çalıştırılması halinde, Irak'ta yerleşmiş sayılır ve sadece Irak'ta elde ettiği gelirden vergi öder. Bu koşullar sadece Arap olmayan yabancılar içindir. Türkiye'de böyle bir ayrım bulunmamaktadır.

5. Irak'ta tüzel kişiler (limited, Anonim, Eshamlı) şirketler anlamına gelmektedir. Bu şirketler Irak kanunlarına göre kurulursa Irak'ta yerleşmiş sayılır ve Irak içinde ve dışında elde ettikleri gelirler vergilendirilir. Eğer bu şirketler Irak kanunlarına göre kurulmamışsa ama işleri Irak'taysa veya işleri Irak'ta idare ediliyor ve denetleniyorsa yine de yerleşmiş sayılır ve vergilendirilir. Bu vergiye gelir vergisi değil **Şirketler Vergisi** adı verilmektedir. Türkiye'de ise kurumlar vergisi mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, kamu iktisadi kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Bu kurumların kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunuyorsa tam mükellef sayılır. Kanuni ve iş merkezleri Türkiye dışında olursa dar mükellef sayılır.

6. Irak Vergi Sisteminde mükellefler gerçek ve tüzel kişi olup, ikisi de gelir vergisi mükellefi sayılır. Gerçek kişiler artan oranlı gelir vergisine tabi, tüzel kişiler sabit oranlı şirketlere konan bir vergiye tabi olur. Yani ikisi de gelir vergisi mükellefleridir. Türk vergi sisteminde ise, gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir, tüzel kişilerden bir kısmı kurumlar vergisine tabidir.

7. Irak'ta yerleşmiş olan Irak vatandaşları, Irak içinde ve dışında elde ettikleri gelirlere vergi öderler. Irak'lı olmayan mukimler için, sadece Irak'ta elde ettikleri gelirden vergi öderler. Irak'ta mukim olmayanlar da vergi öderler ama mukim ile mukim olmayan arasındaki fark, mukim olmayanlar aile muafiyetinden yararlanamazlar. Türkiye'de ise, tam mükellef olan (vatandaş ve yabancı) Türkiye içinde ve dışında elde ettiği gelirden vergi öder. Dar mükellef ise sadece Türkiye'de elde edilen gelirden vergi öder. Yani Irak'ta, vatandaşla yabancı arasında vergilendirilmesi açısından fark olup, Türkiye'de böyle bir ayrım bulunmamaktadır.

3.4.2. Geliri Oluşturan Unsurlar Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Geliri Oluşturan Unsurlar**

Değişen 1982 yılı 113 sayılı Irak Gelir Gergisi Kanununun 2. maddesinde vergiye tabi gelirler belirlenmiştir. Bu kanunda yapılan değişiklikler (22.11.1982 tarihinde 113 sayılı 1982 yılı kanunu, 17.06.2002 tarihinde 120 sayılı 2002 yılı kanunu, 19.02.2004 tarihinde 49 nolu emir) olarak yapılmıştır. Gelir unsurları 6 kısımdan oluşur. Bunlar;

1. Ticari ve ticari özellik taşıyan işlerden doğan karlar, zanâat ve mesleki işlerden elde edilen karlar, taahhüt ve iltizamlar ve kontratlardaki şartları yerine getirmemek söz konusu olduğu zaman alınan tazminatlar.
2. Faiz, komisyon, senedin kırdırılmasından doğan kar, hisse senetlerin alım satımından elde edilen kazançlar.
3. Zirai yerlerin kira bedelleri.
4. Mülkiyeti başkasına geçen emlake biçilen değer (veya satış bedeli hangisi daha fazla ise), zilyet hakkının başkasına devri ve her hangi bir şekilde olursa olsun (mesela, mülkiyeti başkasına geçme veya zilyet hakkı kazanma), satış, takas, sulh sözleşmesi, karşılıklı veya karşılıksız elden çıkarma, vakıf edilenin tasfiyesi (çocuklarına, başkalarıyla birlikte), irtifak hakkı sahibi.
5. Maaşlar, emekli maaşları, ücretler, emeklilik ikramiyesi, mesleki giderler (işyerinde yemek, kalma yeri bedava, bedava tedavi), harcırah.
6. Bir gelirin her hangi kanunla muaf olmaması ve Irak'ta vergilere tabi olmaması halinde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Sıraladığımız bu unsurları daha detaylı bir şekilde ele alacağız.

Gelirin Birinci Bendine Göre, gelir değil kar dikkate alınmaktadır. Kar, elde edilen gelirden onun için yapılan tüm harcamaların düşürülmesiyle ortaya çıkan net gelirdir.

Ticari faaliyetlerle ilgili olarak, bir faaliyetin ticari sayılabilmesi için iki şartın bulunması gerekir. Bunların birincisi; bu faaliyeti sürekli yapması. İkincisi ise; bir malı satmak amacıyla almak. Mesela bir kişi arabasını satmaya karar verdiği zaman bir ticari faaliyette bulunmamaktadır. Çünkü araba ya eskidiği için ya da onun yenisini

almak içim satılmıştır. Burada elde edilen kar vergiye tabi değildir. Ama bir araba galerisi sahibi bu arabayı alıp satarsa ticari faaliyet sayılır ve vergiye tabi olur.

Ticari özellik taşıyan faaliyetler; Ticaret Kanununda açık bir şekilde belirtilmemiş faaliyetleri kapsamaktadır. Kanunu koyanlara göre bu faaliyetler ticari faaliyetlerin özelliğini taşıyan ve amacı ticari faaliyetin amacı olduğu için vergiye tabi olmaktadır. Mesela ticari faaliyette bulunanların belli bir yeri ve ticari unvanı bulunmaktadır. Ama bazı kişilerin belli bir yeri ve unvanı olmadan faaliyette bulunuyorlar. Seyyar satıcılar gibi veya faaliyette aracı olarak bulunması. Bunların elde ettikleri gelir vergiye tabidir.

Zanâat ve mesleki işler; zanâat, küçük bir sermaye miktarı ile ve kendi nam ve hesabına yapılır. Mesela, marangoz, terzi ve kuyumcu. Mesleki işler ise, bireyin kendi deneyim ve öğreniminden yararlanarak yapmasıdır. Zihinsel esasa dayanan bu işler doktor, mühendis, avukat ve muhasebeci örnek olabilir. Mesleki işlerin vergiye tabi olabilmesi için bu işleri bizzat kendisi yapması ve bundan bir gelir elde edilmesi şarttır.

Taahhüt ve iltizamlar (kontrattaki koşullara uyma); iki taraf arasında yapılan ihaleler ve kontratlar gerek onun yapılması için ya da orada kullanılan malzemelerin taahütünden doğan kar vergiye tabi olur.

Bir işi yerine getirmemekten doğan tazminat; burada iki taraf arasında yapılan kontratlardaki şartların yerine getirmemesi halinde, bir tarafın tazminat alması söz konusudur. Alınan tazminat vergiye tabi tutulur. Bu tazminatın vergiye tabi olması için tazminatı alan tarafın bu tazminatı bir zarar karşılığı almaması şartı vardır. Mesela, A şahsı 50.000 Dinar karşılığı B şahsından bir daire almıştır. Yapılan kontrata göre 6 ay içerisinde bu dairenin boşaltıp A şahsına teslim edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde 10.000 Dinar ceza ödemek zorunda kalacaktır. B şahsı bu şartı ihlal ederse alınan bu ceza nasıl vergilendirilmektedir?

Eğer B şahıs 6 ay sonra daireyi teslim etmediyse ve bu tarihte dairenin değeri aynı kalırsa, alınan 10.000 Dinar ceza vergiye tabi olacaktır. Ama 6 ay sonra dairenin değeri 70.000 Dinar'a yükselirse, alınan bu tazminat vergiye tabi olmayacaktır. Çünkü daireyi alan taraf A şahıs bir zarara katlanmıştır. Eğer şartı ihlal tarihinde dairenin değeri 56.000 Dinar olsaydı, alınan tazminattan sadece 4.000 Diar vergiye tabi tutulmaktadır. Çünkü 6.000 Dinar katlanılan zarara karşılık olmaktadır.

Gelirin İkinci Bendi; faiz, komisyon, senedin kırdırılması, hisse ve senetlerin alım satımından elde edilen karlarla ilgili benttir. **Faiz**, bir gerçek veya tüzel kişinin parasını belli bir zaman için başkasına vermesiyle elde ettiği değerdir. Elde edilen bu faiz gerek borç vermekle gerekirse bir mevduat hesabıyla vergiye tabi tutulmaktadır. **Komisyon**, bir tarafın başkalarına yaptığı bir hizmet karşılığı elde edilmektedir. Mesela bankaların bazı işlemleri için aldıkları komisyonlar veya bazı anlaşmalarda bulunan aracılık işleri yapan kimselerin aldığı komisyon gelir vergisine tabi tutulmaktadır. **Senedin kırdırılması**, bazı tarafların (banka veya döviz) ticari belgelerin zamanı gelmeden önce belgede olan değerden daha düşük bir bedelle alımları söz konusudur. **Hisse ve senetlerin alın satımından elde edilen karlar**, bunların vergiye tabi olması için bu alım satım işlemi sürekli yapılması gerekmektedir. Yani bu işi ticaret haline getiren kişiler vergiye tabi olurlar. Ama devamlı bir şekilde yapılmayan bu işlem vergiye tabi tutulmayacaktır.

Gelirin Üçüncü Bendi, zirai yerlerin kira bedelidir. Örneğin, bir kişinin 100 dönüm yeri vardır, bu yeri kendisi ekip biçip ve bir gelir elde ederse vergiye tabi tutulmayacaktır. Ama bu yeri başkasına her dönüm karşılığı 100.000 Dinar'a kiralarsa, bu kira bedeli vergiye tabi tutulmaktadır. Aynı şekilde eğer yer sahibi bir kısmını kendisi ekerse ve bir kısmını kiralarsa, kiralanan kısım vergiye tabi olacaktır. Yasayı koyanlar bu kiralanan yer karşılığı sadece para değil aynı zamanda kiracıdan bir kira karşılığı ayın alsa da (meyveden bir kısmını yer sahibine verse) bunun emsal bedeli belirlenir ve vergiye tabi olacaktır.

Gelirin Dördüncü Bendi, emlaklerle ilgilidir. Bu kısım en çok değişiklikler ve sorunu çıkan bölümdür. En son vergi yasalarında mülkiyeti başkasına (ya da zilyet hakkı başkasına) geçen emlağın tahmin edilen bedeli veya gerçek bedeli hangisi daha fazlaysa vergiye tabi tutulur. Burada üzerinde durulması gereken bazı önemli noktalar bulunmaktadır. Bunlar;

1. Emlakten kasıt: müstakil evler ve yerler, konutlar (insan yaşamı için olan daireler), ticari apartmanlar ve zirai yerlerdir.

2. Burada vergiye tabi olan emlak mülkünün ya da zilyet hakkının başkasına geçmesinden kaynaklanan kar değil, emlağın gerçek değeriyle vergi dairesindeki takdir komisyonları tarafından biçilen değer hangisi daha fazla ise vergiye tabi tutulmaktadır.

3. Vergilendirme her mülkiyet nakli olduğu zaman yapılır, satıcı bu işi sürekli yapıp yapmaması durumu değiştirmemektedir.

4. Mülkiyet hakkının nakli kanunda tek yöntemle değil, tüm yöntemler geçerlidir. Bu yöntemler;

- Satış: belli bir para karşılığı mülkiyetin başkasına geçmesi.
- Takas: ayni bir şekilde gerçekleşir. Bir emlak verip karşılığına başka emlak teslim almasıdır. Buradaki işlem kanuna göre iki ayrı satış gerçekleşmiş sayılır ve vergilendirilme işlemi ona göre yapılmaktadır.
- Sulh (sulh kontratı): iki taraf arasında bir anlaşmazlık giderilir ve emlak mülkü birine geçmesidir. Buna göre elden çıkarılan emlak değeri vergiye tabi olacaktır.
- Karşılıklı veya karşılıksız elden çıkarma: karşılıklı olursa satış hükmündedir. Karşılıksız olursa bağış (hibe) hükmündedir.
- Hibe (bağış): bir emlağı karşılıksız elden çıkarılmasıdır. Burada hibeyi yapan taraf satıcı hükmündedir ve bağışlanan bu değer vergiye tabi tutulmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan hibe (bağış) Ana, Baba ve çocuklar arasında veya eşler arasında olursa, kanun bunları vergiden muaf tutmuştur. Bağışı alan çocuklar gerek erkek gerekse kız olması veya bağıiş aynı şekilde gerçekleşirse durum değişmemektedir.
- Müşterek mülkiyetin sona ermesi: bir emlağın birden fazla sahibi olması ve bu ortaklığı ortadan kaldırmalarına dair karar vermeleri Müşterek mülkiyetin sona ermesi anlamına gelmektedir. Bu işlem ya satışla gerçekleşir ya da emlağın bölünme imkanı varsa bölünür, ya da (en yaygın olan) mahkeme yoluyla açık arttırma çıkarılır ve satış gerçekleştiğinde ortaklar hisselerini kendi yüzdelerine göre alırlar. Burada ortaklık olan emlaklerde iki vergilendirme yöntemi bulunmaktadır. Birincisi; ortaklık olan emlağın satılması halinde vergilendirilme emlağın değerine göre yapılır ve daha sonra her ortak kendine düşen vergi payını ödemek zorundadır. İkincisi; emlakteki mülkiyet hakkı hisse şeklinde ise, vergilendirme emlağın tam değeri üzerine hesaplanır ve ortaklardan hisselerine göre alınmaktadır.

- Vakıfın tasfiyesi (burada vakıf anlamı, bir kişi mülkiyetinin bir kısmını karşılıksız olarak başkasına vermesidir. Vakıf iki türdür; birincisi, vakfı kendisine ve çocuklarına veya sadece çocuklarına yapılması. İkincisi ise, vakfı hayır kurumlarına ve çocuklarına ve başkalarına yapılmasıdır. Vakfın tasfiyesi, bölünme imkanı varsa mahkeme yoluyla bölünür ve burada vergiye tabi tutulmaktadır.
- Mülkiyet hakkı: bir kişinin anlaşmayla belli bir süre başkasının arazisi üzerinde bina yapması ve kullanmasıdır. Bu süre tapu dairesinde resmi bir şekilde kayıt edilir. Buna göre bu binayı yapmaya ve kullanmaya anlaşan kimse eğer binanın mülkiyetini başkasına devrederse bu devir işlemi karşılığı ve tahmin edilen değer vergiye tabi olur ve vergiyi binayı devir eden şahıs ödemesi gerekmektedir.

  Burada önemli olan husus, emlak mülkiyetinin başkasına geçmesiyle vergiyi doğuran olay olmaktadır. Ayrıca vergi emlağın satışından doğan kardan değil satış bedeli üzerine hesaplanır, ayrıca burada gelir vergisi kanununda yer verilen istisna ve muafiyetler söz konusu olmamaktadır. Aynı zamanda satıcının diğer gelir kaynaklarından elde ettiği gelirler göze alınmamaktadır. Burada emlak mülkiyetinin başkasına geçme nedeniyle alınan vergi mukim ve mukim olmayanlar, Irak vatandaşı olup olmaması hiç bir önemi yoktur ve herkesten aynı şekilde alınmaktadır.

Gelirin Beşinci Unsuru, maaş, ücretler, emeklilik ikramiyesi, harcırah, mesleki giderler; bu tür vergiyi ödeyenlerin sayısı çok olduğu için vergi sistemi içinde özel bir yeri olduğu görülmektedir. Ayrıca bu vergiyi gerek kamu sektöründe gerek özel sektörde ve karma sektörde çalışanların tümü ödemekle yükümlüdürler. Buradaki gelir unsurlarından direk olarak kesinti yapılmaktadır. Buna göre bu unsurlar,

- Maaş: bir kişinin yaptığı hizmet karşılığı aylık olarak belli bir süre için aldığı nakit paradır.
- Ücret: bir kişinin yaptığı hizmet karşılığı belli bir süre ve günlük olarak ödenmektedir.

- Emekli maaşı: bir kişinin emeklilik yaşını doldurduktan sonra veya hizmet süresi bittikten sonra belli koşullar çerçevesinde aldığı aylık nakit paradır.
- Emeklilik İkramiyesi: bir kişinin hizmet süresi bittikten sonra aldığı nakit paradır. Ayrıca kişinin yaptığı özel bir yeteneği yüzünden (mesela ayın elemanı) aldığı para bu unsur kapsamına girer ve vergiye tabi olur.
- Harcırah: bir kişinin nakit veya ayni olarak işverenden elde ettiği menfaatlerdir. Mesela, yatmak yeri bedeli, yol bedeli, bedelsiz kalma yeri, bedelsiz işe gelip gitmesi ve bedelsiz tedavi.
- Mesleki Giderler: bir kişinin maaşına ilave olarak aldığı paradır. Örneğin, ek işler (fazla mesai kalma), risk karşılığı bedel, yaşadığı bölge itibariyle bedel, üniversite hizmeti bedeli, denetim hizmeti bedeli.

Gelirin Altıncı Unsuru, diğer gelir unsurlarına girmeyen, vergiye tabi tutulmayan diğer gelirleri kapsamaktadır. Yani sıraladığımız 5 unsurda açıkça belirlenmeyen unsurlardır. Mesela, menkul malların kiralanmasından sağlanan gelir ve fertlerin emlaklerine konulan reklamlardan elde edilen geliri kapsamaktadır.

- **Türk Vergi Sisteminde Geliri Oluşturan Unsurlar**

Türk gelir vergisi kanununun 2. Maddesine göre gelirin 7 çeşit kazanç ve irat olarak sıralandığı görülmektedir. Bunlar;

1. Ticari Kazançlar,

2. Zirai Kazançlar,

3. Ücretler,

4. Serbest Meslek Kazançları,

5. Gayrimenkul Sermaye İratları,

6. Menkul Sermaye İratları,

7. Diğer Kazanç ve İratlar.

- **Gelir Unsurları Açısından İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak vergi sistemine göre gelir 6 unsurdan oluşmaktadır, Türk vergi sisteminde ise gelir 7 unsurdan oluşmaktadır.

2. Irak vergi sisteminde gelir unsurları hiç bir sınıflamaya tabi olmazken, Türk vergi sisteminde ise, bu unsurlar, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı şeklinde ve detaylı bir şekilde sıralanmıştır.

3. Irak gelir vergisinin 3. unsuru olan zirai yerlerin kira bedelleriyle ilgili bende göre, bir kişi kendi arazisini eker biçer ve gelir elde ederse vergiye tabi olmayacaktır. Ama gelirin 1. bendinde bu tür faaliyet ticari özellik taşıyan bir faaliyettir ve burada bir çelişki bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde ise bu tür faaliyet zirai kazançtır ve vergiye tabi tutulmaktadır.

4. Irak vergi sisteminde gelirin 4. unsurunda emlak mülkünün ne şekilde olursa olsun (satış, sulh kontratı, takas, hibe, karşılıksız veya karşılıklı elden çıkarma, v. s.) başkasına geçmesi halinde, emlağın satış ya da takdir komisyonunun belirlediği değer hangisi daha fazla ise bu değerden 20 milyon Irak Dinarı kadar muaf tutulmaktadır. Muafiyet tutarından fazla olanlar artan oranlı bir vergiye tabi olacaktır. Bu oranlar bu şekildedir:

30 Milyon Irak Dinarı kadar	% 3
30 Milyon'dan fazla – 60 Milyon kadar	% 4
60 Milyon'dan fazla – 90 Milyon kadar	% 5
90 Milyondan fazla olanlar	% 6

Oranlarına tabi tutulmaktadır.

Türk vergi sisteminde ise bu şekilde bir uygulama bulunmamaktadır.

3.4.3. Zirai Kazançlar Açısından Değerlendirme

Irak vergi sisteminde, gelir unsurunun 3. bendine göre bir kişi kendi arazisinde ekim biçim faaliyeti yapıp bir gelir elde ederse, bu gelir vergiden muaf tutulur. Türk vergi sisteminde ise, gelir vergisi kanunun 52. maddesine göre "zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır". Aynı Kanunun 2. maddesine göre ise, zirai kazançlar gelir vergilerine tabi bulunmaktadır.

3.4.4. Ücret ve Maaşların Vergilendirilmesi Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Ücret ve Maaşların Vergilendirilmesi**

Irak vergi sistemine göre ücret ve maaş sahibi mükelleflerden direk olarak kesinti yapmak suretiyle, mükellefin kendi adıyla kanunda belirlenen muafiyet ve istisnalara göre vergilendirilmektedir. Vergi gelirinin elde edildiği yıl içerisinde yapılır. Mali yıl 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta bitmektedir.

Yukarıda mükellef dediğimiz her kimsenin belli bir maaş veya ücret karşılığı özel, kamu ve karma sektörde çalışanları kapsamaktadır. Mükellefin elde ettiği maaş, ücret ve primler gibi nakit para şeklinde olup vergilendirme açısından her hangi bir güçlükle karşılanmamaktadır. Mükelleflerin elde ettikleri ayni menfaatlerin vergilendirmesinde bazı sorunların ortadan kaldırması için yasayı koyanlar özellikle (kalma yeri ve yemek gibi işverenden sağlandığı takdirde) bazı düzenlemeler getirmiştir. Bunlar;

- İşçilere kalma yeri sağlanması durumunda;
  - İşçinin kaldığı yer eşyasız ise, aldığı aylık maaş veya aylık ücretin %15'i kadar maaşa eklenir.
  - İşçinin kaldığı yer eşyalı ise, aldığı aylık maaş veya ücretin %20'si kadar maaşa eklenir.
  - İşçi, işveren evinin bir yerinde kalıyorsa aldığı aylık maaş veya ücretin % 10'ı kadar eklenir.
  - İşveren, işçilerini otelde barındırıyor ise buna karşın her hangi bir para vermiyorsa işçilere, aldığı aylık maaş veya ücretin % 20'si kadar maaşine eklenir.

- ❖ İşçilerin işveren tarafından sağlanan konteyner veya taşınabilir evlerde kalmaları söz konusu ise, aldığı aylık maaş veya ücretin % 5 kadar maaşına eklenir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli husus ise, işçinin gelirine eklenen para (işverenden sağlanan kalma yeri sebebiyle) kaldığı yerin gerçek kira bedelini veya tahmin edilen bedelden fazla olmaması gerekmektedir. Ayrıca işveren ile işçi arasında bir sözleşmeye göre kalma yeri için bir miktara anlaşma varsa ve işveren işçi için bedava kalma yeri sağladıysa ve anlaşmadaki parayı vermemesi durumunda işçinin gelirine eklenen miktar sözleşmedeki belirlenen kalma yeri miktarını geçmemesi gerekmektedir.

Örnek: Bir işçinin aylık 400.000 Dinar karşılığı çalıştığı ve işveren tarafından eşyasız kalma yeri sağlanmıştır. Buna göre işçinin aldığı maaşa eklenen miktar şu şekilde hesaplanır;

400.000 x %15= 60.000 Dinar aylık

Oturduğu yer eşyalı ise,

400.000 x %20= 80.000 Dinar eklenir

Ama işçinin kaldığın eşyasız yere tahmin edilen kira bedeli 50.000 Dinar ise, işçinin aldığı aylık maaşa eklenen miktar 60.000 değil 50.000 Dinardır.

- ➢ Yemeklerin işveren tarafından sağlanması durumunda,

İşverenin işçilerine yemek ödediği nakit para ise, bu miktar işçinin aldığı aylık maaşa eklenir ve vergilemeye tabi tutulur. Yemek işveren tarafından sağlanıyorsa, burada işçinin aldığı maaşın %10'u kadar eklenir. Burada işverenin sağladığı yemek masraflarının ve gelirine gerçek eklenen miktar hangisi daha az ise o eklenir.

Örnek: Bir işçinin aylık 40.0000 Dinar alıp, işverenden sağlanan yemek masrafı ise, aylık 50.000 Dinar olduğu halde, işçinin gelirine eklenen miktar bu şekilde hesaplanır:

400.000 x %10 = 40.000 Dinar eklenir

Çünkü bu oran daha azdır (50.000den). Ama işçinin ödediği yemek masrafı 50.000 değil 30.000 ise, burada 3.0000 eklenir.

Buna göre Irak vergi sistemine göre ücret ve maaşların vergilendirilmesinde kaynaktan kesinti yapmak suretiyle aylık artan oranlı gelir vergisi oranlarına tabi tutulmaktadır. Maaşlara uygulanan aylık gelir vergisi oranları bu şekildedir:

20833.3 Dinar kadar	%3
20833.3 Dinar'dan fazla – 41666.6 Dinar kadar	%5
41666.6 Dinar'dan fazla – 83333.3 Dinar kadar	%10
83333.3 Dinar'dan fazlası için	%15

Oranları uygulanmaktadır.

Yapılan bu kesintiler ertesi ayın 15. Günü akşamına kadar bildirilir ve ödenir.

- **Türk Vergi Sisteminde Ücretlerin Vergilendirilmesi**

Türk vergi sistemine göre ücretlerin vergilendirmesinde prensip olarak kaynaktan kesinti (stopaj) usulü uygulanmaktadır. Maaş ve ücretlerden kesilen vergi tutarı, ertesi ayın 23. Günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir ve 26. Günü akşamına kadar ödenir. Ayrıca sporculara lig seviyesine göre % 15, % 10, % 5 oranlarında tevkifat uygulanır. Tevkifat oranı gelir vergisi kanunun 94. maddesinde % 25 olarak belirlenmiştir. Ancak aynı madde kapsamında Bakanlar Kuruluna bu oranı, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etme, çeşitli gelir ve ödeme türlerine göre veya mükellef grupları itibarıyla farklı oranlarda tespit etme yetkisi verilmiştir[480]. Diğer ücretler için ise, götürü usul uygulanmaktadır. Diğer usul kapsamındaki hizmet erbabının safi ücretinin yıllık tutarı, takvim yılı için geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25' idir. Böylece yıllık ve safi olarak belirlenen ücretler

[480] Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2012, s. 215.

üzerinden vergi hesaplanır. Hesaplanan vergi hizmet erbabı durumunda bulunan kişinin kendisi tarafından vergi dairesine ödenir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak vergi sisteminde ücret ve maaşların vergilendirmesinde kaynaktan kesinti (stopaj) yapmak suretiyle vergilendirilir. Ayrıca bu kesintiler aylık artan oranlı bir vergilemeye tabi olur. Türk vergi sisteminde ise, artan oranlı olarak uygulanır.

2. Irak vergi sisteminde uygulanan kaynaktan kesinti oranları **aylık** olarak şu şekildedir:

20833.3 Dinar kadar % 3

20833.3 Dinar'dan fazla – 41666.6 Dinar kadar % 5

41666.6 Dinar'dan fazla – 83333.3 Dinar kadar % 10

83333.3 Dinar'dan fazlası için % 15

Türk vergi sisteminde ise, sabit oranlı olarak %25 oranında uygulanır.

3. Irak vergi sisteminde uygulanmakta olan kaynakta kesinti oranları ücret veya maaş karşılığı çalışan herkes için uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde ise, artan oran yanında sporcular için ve lig seviyesine göre ayrı ayrı oranlar belirlenmiştir. Diğer ücretler kapsamındakiler için ise götürü usul uygulanmaktadır. Yani ücretliler için aynı oran uygulanmamaktadır.

4. Irak vergi sisteminde işçiye yemek sağlanması takdirde işçinin maaşına veya ücretine yukarıda belirttiğimiz oranlara göre gelirine eklenir ve vergiye tabi olur. Türk vergi sisteminde ise yemek işyerinde hazırlamak veya dışarıdan alınmakla beraber işyeri veya müştemilatında verilmek şartıyla, bu şekilde sağlanan menfaatlerin tutarı (kişi başına maliyeti) ne olursa olsun ücrete eklenmez ve vergilenmez. İşyerinde veya müştemilatı dışında yemek verilmesi halinde işçiye günlük yemek bedeli 11.7 TL'ye aşarsa ücretine eklenir. Yani işçiye ödenen 11.7

TL'ye kadar ücrete eklenmez. Yapılan bu ödeme de fiilen çalışılan günler için geçerlidir[481].

5. Irak vergi sisteminde işçiye kalma yeri sağlanması halinde belli oranlarda işçinin ücretine eklenir. Türk vergi sisteminde sadece maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçiler için sağlanan kalma yeri menfaati ücretlerine eklenmez. Diğer işçilere sağlanan bu menfaatler ücretlerine eklenmektedir. Ama eğer mülkiyeti işverene ait olsa konutların işçiye mesken olarak tahsis suretiyle sağlanan menfaatler işçinin ücretine eklenmez[482].

3.4.5. Giderlerin İndirilmesi Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sistemindeki Giderler**

Irak gelir vergisi kanununun 8. Maddesine göre, bir gelirin elde edilmesi için mali yıl içinde yapılan giderlerin belgelenmesi şartıyla o gelirden indirilecektir. Buna göre bir giderin gelirden indirilebilmesi için genel şartlar bu şekildedir:

1. Gerçek bir gider olması gerekmektedir. Yani giderin ödenmesi ya da alacaklısı olmalı ve tahmini (muhtemel) olmamalıdır.
2. Bu giderin belgelerle ispatlanması gerekmektedir.
3. Söz konusu giderlerin indirime konu yapılabilmesi için gelir kazandırıcı faaliyet ile yapılan gider arasında bir ilişkinin olması gerekmektedir. Yani yapılan giderler söz konusu gelir kazandırıcı faaliyetin gerçekleştirilmesi için yapılmalıdır. Mesela, işverenin özel arabası için işe aldığı şoförüne yaptığı ödemeler indirilecek giderler arasında yer almaz.
4. Giderin ilgili mali yıla ait olması gerekmektedir. Ne zaman ödendiğinin önemi yoktur.
5. Yapılan giderin vergiye tabi bir gelirin elde edilmesi için yapılmış olması gerekmektedir.
6. Gelir elde edici bir gider olması gerekmektedir. Yani ilgili mali yıla ait olması ve var olan malların (Makinelerin) ömrünü uzatmayacak şekilde olması gerekmektedir.
7. Giderin örf ve adetlere uygun olması gerekmektedir. Örneğin, rüşvet, parti giderleri ve özel davetler için yapılan giderler gelirden indirilemez.

[481] Tosuner ve Arıkan, s.110.
[482] Tosuner ve Arıkan, s.111.

Gelirden İndirilebilecek Giderler

1. Faiz ödemeleri; gelirin elde edilmesi için ya da arttırılması amacıyla alınan borçlardan doğan faizlerdir. Faizin indirilebilmesi için şu koşulların bulunması gereklidir;

    - Gerçek bir borcun olması ve belgelenmesi.
    - Borç biri birinden bağımsız olması, yani kendi kurum sahibinin sermayesine ödenen faizler indirilemez.
    - Bu borcun gelir elde edilmesi ve arttırılması için kullanılması gerekmektedir. Yani faaliyetle ilgili olması gerekmektedir. Aynı zamanda bu borcun kullanılmasından doğan gelirin vergiye tabi olması gerekmektedir. Örneğin, mükellefin özel araba ya da ev alması için alınan borçların faizi indirilemez.
    - Faizin ödenmesi gerekmektedir. Faizin sadece borç sözleşmesinde tespit edilmesi indirme hakkı vermez ancak ödenmesi söz konusu olduğu zaman indirme hakkı kazandırmaktadır.
    - Faiz oranı, mali otoritelerin belirlediği faiz oranı çerçevesinde olması gerekmektedir. Eğer faiz oranı yasal oranın üstünde ise, belirlenen yasal oran kadar gelirden indirilecektir. Ancak faiz oranı yasal oranın altında ise, normal olarak gelirden indirilecektir.

2. İşyeri kirası: gelirin elde edilmesi için kiralanan işyerinin nakit kira bedeli (kontrattaki bedel) indirilmektedir. Ancak iş yeri mükellefe ait ise, amortisman kira bedeli yerine geçer ve takdir edilen kira bedeli emlak vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca işyeri başkasının arsası üzerine yapılmışsa ve faaliyet orada yapılıyorsa mükellef arsa sahibine yıllık ödediği bedel artı yapılan bina ve makinelerin bedeli göze alınacaktır.

    Örnek: Müteahhit A, B şahsına ait olan arsa üzerine bir bina yaptırmak üzere B şahsıyla anlaşma yapmıştır. Bu anlaşmaya göre A şahsı B şahsının arsasını yıllık 2 Milyon Dinar'a 25 yıllığına kiralamıştır. A şahsı bina için toplam 50 Milyon Dinar harcama yapmıştır. A şahsı ödediği kira ve masrafların ne kadarını yıllık indirilecek gider olarak gösterebilir?

    Yıllık indirilebilecek kira bedeli = (50+2) / 25 = 2.080.000 Dinar

3. İşyerinde kullanılan makinelerin bakımı ve yedek parça değişimi için yapılan giderler.
4. İlgili mali yıla ait olması şartıyla makinelerin aşınma payı ve yıpranma değeri indirilebilecek gider olarak dikkate alınır.
5. Alacaklar: gelirle ilgili alacaklar mali otoritelerin onaylamasıyla indirilir. Burada daha sonradan elde edilen alacaklar söz konusu ise, elde edilen yılda vergilendirmeye tabi olacaktır. Burada kasıt edilen alacaklar, şüpheli alacaklar değil yok sayılan alacaklardır. Yok sayılan alacakların indirilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bunlar;

    - Borçlu olanın ölmesi ve mirasının olmaması ya da yetmemesi,
    - Borçlunun iflas etmesi,
    - Zaman aşımı süresinin dolması,
    - Borçlunun göç etmesi ve adresinin bulunamaması,
    - Mahkeme giderlerinin borçtan daha fazla olması durumunda bu giderler gelirden indirilebilecektir.

6. Ödenen vergi ve harçlar: burada gelir ve emlak vergisi bu ödemeler dışındadır. Çünkü bu iki vergi türü gelirin elde edilmesi için bir gider değil ama gelirin kullanımıyla ilgilidir. Buna örnek olarak bekçi harçları, meslek harçları, damga vergisi ve ithal vergisi ödemeleridir.
7. Emekli ve sosyal güvenlik kanunlarına göre emekli sandıklarına yapılan ödemeler: iş kanunlarına göre işçiler adına verilen sosyal güvenlik ve emekli sandığına yapılan ödeme aylık ücretin %17 oranındadır, işçi % 5 öder, işveren ise %12 öder. Buna göre işçinin vergiye tabi gelirinden % 5 oranında indirilir, işveren gelirinden %12 oranında indirilmektedir.
8. Irak içerisinde bulunan devlet kurumlarına, kamu sektörüne, öğrenim ve hayır amaçlı kurumlara verilen bağışlar Irak kanunlarına göre belgelenmesi şartıyla gelirden indirilebilmektedir. Buna göre yasayı koyanlar bu bağışın miktarını belirlemeksizin, bazı koşulların olması gerektiğini ortaya koymuşlardır. Bu şartlar;

    - Bağışın resmi veya resmi özellik taşıyan kurumlara yapılması,
    - Bağışın Irak sınırları içinde yapılması,
    - Bağışın gerçekten ödenmesi (yani kurum hazinesinden çıkması),
    - Bağışı alan kurum taraftan belgelenmesi,

- Bağış miktarı düşürüldükten sonra ortada vergilendirilecek gelirin olması gerekmektedir. Yani vergilendirilecek gelirin tamamı bağış olmamsı gerekmektedir.

Ayrıca akraba, arkadaş ve fakirlere yapılan bağışlar gelirden indirilmesi söz konusu değildir.

9. Nafaka: ilgili mahkeme kararıyla nakit olarak mükellef tarafından ödenen tutardır. Verilen nafaka bu koşulları taşıması gerekmektedir;

    - İlgili mahkeme tarafından kesin karar verilmesi.
    - Nafakanın gerçek bir şekilde ödenmesi. Yani nakit olarak verilmesi. Sonradan verilme şekli, yemek ve giysi şeklinde ise indirilemez.
    - Ödeme yapılan mali yıl içerisinde indirilir, başka dönemlere ait nafaka bu yılda indirilemez.
    - Nafaka, kanuni muafiyet dışında kalanlar için ödenmesi durumunda gelirden indirilebilecektir. Yani çocuklar için geçmez. Ancak baba ve annesi için yapılan nafaka indirilebilir. Eğer mükellef boşanmışsa çocuklarının annesine ödenen nafaka sadece indirilir. Ancak boşanma durumunda mükellefin çocukları boşanmış eşi yanında kalıyorsa bu durumda mükellefin çocuklarından dolayı aldığı kanuni muafiyetten yok edilir ve çocuklarına verilen nafaka gelirinden indirilebilir.

Hayat sigortası için ödenen yıllık 250.000 Dinar'ı geçmemesi ve diğer sigortalar için ödenen 50.000 Dinar'ı geçmemesi ve sigorta şirketinin Irak'lı olması şartıyla ilgili mali yıl içinde indirilebilmektedir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemine göre, işçinin aylık gelirinden % 5 oranında sosyal güvenlik ve emekli sandığına yapılan ödeme nedeniyle indirim yapılır, işverenin gelirinden ise % 12 oranında indirim yapılır. Ayrıca hayat sigortası için ödenen yıllık 250.000 Dinar'ı geçmemesi ve diğer sigortalar için 50.000 Dinar'ı geçmemesi şartıyla ilgili mali yıl içinde indirilir. Türk Vergi Sistemine göre ise, ödenen sigorta primlerinin yıllık toplam beyan edilen gelirin % 10'u aşmaması gerekmektedir (bireysel emekli sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için beyan edilen gelirin %

5'i). Yani Irak Vergi Sistemi'ne göre işçiyle işverenin gelirinden düşürülen gider oranı arasında fark bulunmaktadır. Türk vergi sistemi ise, belli bir tabana kadar düşürülmektedir.

2. Faiz ödemeleri, işyeri kirası, işyerinde kullanılan makinelerin bakımı, amortismanlar, Irak ve Türk Vergi Sisteminde aynı şekilde uygulanmaktadır.

3. Irak vergi sistemine göre, Irak içerisinde devlet kurumlarına, kamu sektör, öğrenim ve hayır amaçlı kurumlarına yapılan yardımlar Irak kanunlarına göre belgelenmesi şartıyla matrahtan indirilir. Ayrıca bağış miktarı düşürüldükten sonra ortada vergilendirilecek gelirin olması gerekmektedir. Yani vergilendirilecek gelirin tamamı bağış olmaması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde ise, kamu kurumlarına (genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara) yıllık toplam beyan edilecek gelirin % 5'ni (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar indirilebilecektir. Aşağıda zikir edeceğimiz amaçlar için yapılan harcamalar; bağış ve yardımlar, sosyal tesislere, gıda bankalarına, AR- GE harcamaları, doğal afetler dolayısıyla (makbuz karşılığı) yapılan yardımlar, Türk Kızılay derneğine (iktisadi işletmeleri hariç) yapılan bağışlar, ödeme kaydedici cihazların her biri için amortismana ilaveten fatura bedellerinin % 100'ü indirilir. Sponsorluk harcamaları ise amatör spor dalları için yapılan harcamaların tamamı, profesyonel spor dallarına sponsorluk harcamaların % 50'si indirilir. Ayrıca Türk Vergi Sisteminde bulunan G.V.K.'nun 89. maddesine göre, bazı özürlü mükelleflerle, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler bulunan bazı mükellefler, G.V.K.'nun 31. maddesinde sakatlık indirimi ile ilgili olarak belirlenmiş esaslara göre hesaplanan özürlü kişi indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu indirimlerden yararlanabilecek olan mükellefler:

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan özürlüler,
- Basit usulde vergilendirilen özürlüler,
- Bakmakla yükümlü bulunduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenlerdir.

Irak Vergi Sisteminde ise böyle bir özürlülük indirimi bulunmamaktadır.

3.4.6. Zararların İndirilmesi Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Zararların İndirilmesi**

Irak Gelir Vergisi Kanununda mükellefin zararı da dikkate alınmıştır. Değişen 113 sayılı 1982 yılı gelir vergisi kanununun 11. maddesi bu zararları ele almıştır. Mali yıl içinde mükellefin Iraktaki bazı gelir kaynaklarından zararların kanuna göre belgelenmesi şartıyla vergiye tabi diğer gelirlerinden indirilir. Bu maddeye göre zararların indirilmesi için şartlar:

- Mükellefin beyan ettiği zararı belgelerle onaylanması,
- Zararın Irak sınırları içinde ve vergiye tabi olan bir faaliyet sonucu olması gerekmektedir.

Diğer şekilde sonuçlanan zararlar ise, 5 yıl içerisinde gelirden indirilir ve bunun için iki şartın bulunması gerekmektedir:

- 5 yılın her yılı için vergiye tabi gelirin yarısından fazlası indirilemez.
- Zarar aynı gelir kaynağından indirilir.

Zararlar vergileme açısından bu şekilde indirilir:

1. Mükellefin bir gelir kaynağı varsa ve zarar ettiyse, bu zarar 5 yıla yayılır ve vergiye tabi gelirden düşürülmektedir. Düşürülen zarar vergiye tabi gelirin yarısından fazla olmamalıdır. Burada eğer mükellefin yeteri kadar geliri varsa zarar 5 yıldan daha az bir zamana yayılabilir.

2. Mükellefin birden fazla gelir kaynağı varsa ve birinden zarar ederse, aynı yıl içerisindeki diğer gelir kaynaklarından düşürülür, eğer diğer gelir kaynakları yeterli değilse 5 yıla yayılabilir. Burada 5 yıla yayılma gibi bir durum olursa bu zarar aynı gelir kaynağından düşürülür.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Faklar**

1. Irak Vergi Sistemine göre zararın belgelenmesi şartıyla sadece Irak içinde bir faaliyet sonucu olursa gelirden indirilir. Türk Vergi Sistemine göre ise, zararın hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında bir faaliyetten meydana gelirse gelirden indirilir.

2. Irak Vergi Sistemine göre, mükellefin tek gelir kaynağı varsa, bu zarar ertesi yıldan itibaren 5 yıla yayılır ve gelirden düşürülür. Ama düşürülen zarar vergiye tabi gelirin yarısından fazla olmamalıdır. Eğer birden fazla gelir kaynağı varsa sadece ilgili zarar yılına ait diğer gelir kaynaklarından düşürülür ve ertesi yıl aynı gelir kaynağından düşürülür. Türk Vergi Sisteminde ise, gelir unsurlarından zararlı sonuç verenler, beyannamede toplama yapılmakla kendiliğinden karlara mahsup edilmiş olur ve bu zararlar 5 yıla yayılmakla sınırlandırılmıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu bazı zararların mahsubunu kabul etmemiştir. Bunlar;

- Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilemez.
- Diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelir unsurları ile ilgili zararların mahsubu kabul edilmez. Ancak menkul kıymet alım ve satımına bağlı zararlar özel bir düzenlemeye tabidir.
- Ücretlerde zarar doğması ve diğer gelir unsurlarından mahsubu söz konusu değildir.

Buna göre Türk Vergi Sistemine göre, bazı faaliyetlerden doğan zararlar gelirden indirilemez. Irak vergi sistemine göre ise, böyle bir ayrım söz konusu değildir.

3.4.7. Vergilendirilmede İndirimler Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Vergilendirilmede Uygulanan İndirimler**

  - ✓ **Irak'lılar İçin İndirim**

Önceden ifade ettiğimiz gibi bu indirimler sadece Irak'ta ikamet eden vatandaşlar için geçerlidir. Irak'lı olan mükellef için bu indirimlerden gelirin doğduğu yıl için yararlanabilir. Yani adı geçen tüm indirimlerin tamamından yararlanır.

  - ✓ **Irak'lı Olmayan Ama Irak'ta İkamet Edenler İçin İndirim**

Irak'lı olmayan ama Irak'ta ikamet edenlere de kanunda yer verilmiştir. Yani yabancılar (Arap yabancılar ve Arap olmayan yabancılar) için geçerlidir. Ama Irak'lı olmayanlar için ve indirimlerden yararlanmak için bazı koşullar vardır. Bu koşullar;

- Çocuk indirimi ve evlilik indirimi için mükellefin ailesi Irak'ta ikamet etmesi şartı bulunmaktadır. Yani mükellefin ailesi Irak'ta değilse çocuk ve evlilik indiriminden yararlanamaz.
- Irak'lı olmayanlar için yıllık indirimler söz konusu olduğu zaman, eğer Irak'ta bir yıldan az kalmışlarsa bir yıllık indirim miktarı olan 2.5 Milyon Dinar'ın tamamı değil yılın kaç ay kaldığı süre için hesaplanmaktadır.

Burada indirim belli zamanla veya koşulla sınırlı değildir. Aslında buradaki indirim bir taraftan gelir vergisinde kişisellik prensibini, diğer taraftan ise vergilemede adalet prensibini yansıtmaktadır. Gelir vergisinde kişisellik prensibi, mükellefin kişisel durumunu göze alması demektir. Bu durumlar şöyledir;

- Mükellefin medeni durumu (bekar, evli),
- Mükellefin ailevi yükü,
- Mükellefin yaşı,
- Mükellefin gerçek veya tüzel kişi olmasıdır.

Irak Cumhuriyeti Anayasası'na göre vergilemede adaletin sağlanması açısından insan yaşamının sürdürülmesi için minimum bir gelir seviyesini vergilendirme dışında kalması gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum söz konusu olduğu zaman mükellefin kendisini ve ailesini geçindirmekte zorluk yaşayacaktır. Bunun için yasayı koyanlar en az geçim indirimini benimsemeleri bu adaleti yerine getirmesinde bir adım olarak değerlendirilebilir. En az geçim indirimi tutarı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir ve aynı ülke içinde dönemler arasında farklılık gösterir.

Buradaki indirimle gelirden indirilecek giderler arasındaki fark, bu indirimler mükellefin sosyal ve medeni durumu dikkate almasıdır.

113 sayılı 1982 yılı Irak Gelir Vergisinin Kanununa göre indirimlerin özellikleri;

1. Bu indirimler gerçek kişilere ve ortaklıklara verilir. Tüzel kişiler ise bu indirimlerden yararlanamazlar.

2. Mali yıl içerisinde indirim bir defa verilir, tekrarlanamaz.

3. İndirimden sadece Irak'ta ikamet edenler yararlanmaktadır.

4. İndirim gelirin doğduğu yıl için geçerlidir.

5. Irak'lı (ikamet edenler) ve yabancılar (ikameti olanlar) için hesaplanması farklılık gösterir.

- **İndirim Sınırları**

Değişen 1982 yılı 113 sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde bu indirimlere yer verilmiştir. Bu maddede son yıllarda Irak'ın ekonomik ve sosyal durumları değiştiği için birçok değişime uğramıştır. En son 49 nolu tebliğ Şubat 2004 yılına göre bu indirimler;

1. 2.500.000 Dinar mükellefin kendisi (ve evli olmayan kadınlar) ile (kadınla eşinin geliri birleştirilmezse) içindir. Bu indirimden dul ve boşanmış olanlar yararlanmamaktadır, başka bir indirime tabi tutulurlar,

2. 2.000.000 Dinar mükellefin karısı veya birden fazla karısı varsa ve her hangi bir gelirleri olmazsa veya geliri eşinin geliri ile birleştirilirse,

3. 200.000 Dinar mükellefin her bir çocuğu için,

4. Kocası çalışmayan / her hangi bir geliri olmayan çalışan evli kadınlar için 5.000.000 Dinar,

5. 3.200.000 Dinar dul veya boşanmış kadın için ve her bir çocuğu için 200.000 Dinar,

6. Mükellefin yaşı 63'ü geçerse 300.000 Dinar ek indirim almaktadır.

Bu indirimleri detaylı bir şekilde ele alacağız.

I. Mükellef indirimi

Irak vergi sisteminde erkek ya da kadın her mükellef için 2.5 Milyon Dinar indirim hakkı tanımıştır. Burada kadın evli değilse aynı indirimi alır. Eğer kadın evli olursa ve kendine ait geliri varsa ve gelirini kocasının geliri ile birleştirmezse burada kadın kendisi mükellef olur ve bu indirimi kazanır. Bu indirimden evli olmayan gerçek

kişiler yararlanır ve işe başlaması itibarıyla bu hakkı kazanır ve yıllık olarak (aylık olarak bölünemez) uygulanmaktadır. Ama mükellefin vefat ettiği zaman indirim yılına ait yaşadığı aylar hesaplanır. Örneğin, bir mükellef 17.04.2005 tarihinde vefat ederse muafiyeti şu şekilde hesaplanır;

İndirim = yıllık indirim x yaşadığı aylar sayısı / 12 ay

Yani İndirim = (2.500.000 x 4) / 12 = 833.333 Dinar

Günler ve kesir puanlar dikkate alınmaz (113 Gelir Vergisi Kanunu 12. Madde, 7. bent).

II. Mükellefin Evli Olması Durumunda Uygulanan İndirim

Kanuna göre mükellefin kendisi için 2.5 Milyon Dinar ve eğer evli olursa 2 Milyon Dinar ek indirim tanınmıştır. Mükellefin birden fazla eşi olursa da indirim miktarı artmaz (2 veya 3 eşi olursa sabit olarak 2 Milyon indirim alır). Mükellefin birden fazla eşi varsa ve birisinin kendi geliri olursa, mükellef kendi açısından geliri olmayan eşini seçer ve indirim alır. Geliri olan eşi ise müstakil olarak vergilendirilir ve kendi indirimini (2.5 Milyon dinar) alır.

Vergi kanununda evli olmayı 1. maddenin 9. bendinde şu şekilde açıklamıştır; bir gerçek kişinin resmi nikah sözleşmesiyle ve iki tarafın hayatta olması ve boşanma, ayrılma olmamasıdır. Burada evlilik eğer 1 Ocak mali yılı başında olursa evlilik indirimi yıllık olarak hesaplanır. Evlilik sözleşmesi bu tarihten sonra olursa yıldan geriye kalan aylara göre indirim hesaplanır. Böylece indirim şu şekilde hesaplanır:

Evlilik indirimi= yıllık indirim x yıldan geriye kalan aylar/ 12 ay

Örnek: Bir mükellef 15.03.2005 tarihinde evlenirse evlilik indirimi nasıl hesaplanacaktır?

Evlilik indirimi = 2.000.000 x 9 /12 = 1.500.000 Dinar

Yani mükellefin evlendiği ayın indirimini kaybeder. İlk üç ay ise kızın babası indirimi hak eder.

Evlilik eğer boşanma, ayrılma veya vefatla son bulursa, yıllık indirimden vefat yılının geriye kalan aylar çıkartılır ve kesirli aylar mükellef için hesaplanır. Mesela, mükellefin eşi 14.09.2006'da vefat ettiyse, evlilik indirimi şöyledir;

Evlilik indirimi = 2 – (2 x 3) / 12 =1.500.000 dinar

Ya da 2 x (9/12) = 1.500.000 Dinar şeklinde gerçekleşir.

III. Çocuk İndirimi

Kanuna göre mükellefin ne kadar çocuğu olursa olsun, her çocuk için 200.000 Dinar indirim alır. Burada indirimden yararlanmak için bazı koşullar vardır. Bunlar;

- Mükellefin evlenmeyen kendi kızları ve yaşları ne kadar olursa olsun çocuk indirimden yararlanır. Kızlar evlendikleri zaman indirimden yararlanamazlar.
- Zihinsel veya beden engelli olan çocuklar için yaşları ne kadar olursa olsun çocuk indirimden yararlanırlar.
- 18 yaşını doldurmayan çocuklar için indirimden yararlanırlar. Okumaya devam eden çocuklar 18 yaşı doldursalar bile öğrenimini bitirene kadar ya da 25 yaşına kadar indirimden yararlanırlar hangisi daha önce gerçekleşirse indirim kesilir. Yani öğrenimine devam ederse bile 25 yaşını doldursa indirim kesilir.

IV. Yaşlılık İndirimi

Vergi yasalarına göre mükellef 63 yaşını doldurursa 300.000 Dinar ek indirim alır (Irak'ta emeklilik yaşı 63'tür).

V. Dul ve Boşanmış Kadın İndirimi

Kanuna göre dul ve boşanmış indirimi 3.200.000 Dinar'dır ve her bir çocuğu için 200.000 Dinar indirim alır. Dul için eşi vefat ederse çocukları için bu indirim uygulanır. Boşanmış kadın için eğer mahkeme kararıyla annelerine çocuklara bakma hükmü varsa burada babaları evli sayılmaz ve bu indirimden yararlanamaz. Eğer çocuklar babaları yanındaysa anneleri bu indirimden yararlanamaz.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak vergi sistemine göre vergi indirimleri belli bir tabana kadardır. Yani mükellefin ne kadar geliri olursa olsun aynı vergi indirimi hak eder. Türk vergi sisteminde ise, gelirin belli bir oranı kadar indirim uygulanır. Asgari geçim indirimi uygulamasında geçerli olan sanayi kesiminde çalışanlar 16 yaşından büyükler için mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, ilk iki çocuk için % 7.5, diğer çocuklar için % 5'idir.

2. Irak Vergi Sisteminde yaşlılık indirimi uygulanmaktadır. Yani 63 yaşını doldurmuş olanlar diğer indirimlerin yanında 300.000 Irak Dinar'ı ek bir indirim hak eder. Türk vergi sisteminde ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

3. Türk vergi sisteminde özürlü ve sakatlık indirimi uygulanmaktadır. Irak vergi sisteminde ise sadece zihinsel veya beden engelli olan çocuklar için çocuk indirimi gibi bir indirim söz konusu olmaktadır.

3.4.8. Gelir Vergisi Oranları Açısından Değerlendirme

Irak Gelir Vergisinde gerçek kişiler için artan oranlı vergi oranları esas alınmıştır. Tüzel kişiler için düz oranlı vergileme esas almıştır. Buna göre;

1. Gerçek Kişiler (ikameti olan ve olmayanlar); muafiyetler indirildikten sonra kalan:

250000 Dinar kadar % 3

250000 Dinar'dan fazla – 500000 Dinar kadar % 5

500000 Dinar'dan fazla – 1000000 Dinar kadar %10

1000000 Dinar'dan fazla için %15 oranında vergilendirilir.

Mukim olan ve olmayan gerçek kişiler bu oranlara göre vergilendirilir. Ama mukim olmayanlar muafiyetten yararlanamaz.

2. Tüzel Kişiler;

- Limitet Şirketler

- Özel eshamlı şirketler

- eshamlı şirketler

- Irak'ta resmi kaydı bulunan yabancı şirketler.

Bu şirketler düz oranlı %15 oranında vergiye tabi tutulurlar.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sisteminde gelir vergisi gerçek kişiler için Uygulanan artan oranlı vergi oranları esas alınmıştır. Bu oranlar % 3'ten başlamakta olup en üst taban % 15'tir. Türk Vergi Sisteminde ise, aynı şekilde artan oranlı vergi oranları uygulanmakta ama Irak Vergi Sistemi'ndekinden daha yüksek vergi oranlarına sahiptir. Bu oranlar % 15'ten başlamakta olup en üst taban % 35'tir.

2. Irak Vergi Sistemi'nde tüzel kişiler % 15 sabit oranlı vergiye tabi tutulur. Türk Vergi Sistemi'nde ise, tüzel kişiler % 20 vergi oranına tabidirler.

3.4.9. Muafiyetler Açısından Değerlendirme

- **Irak Gelir Vergisinden Muaf Tutulan Gelirler**

Irak Anayasasına göre vergiye tabi olma veya muaf tutulma kanuna göre yapılır. Buna göre değişen 1982 yılı 113 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7. maddesinde bu vergiden muaf tutulan gelirleri sıralamıştır. Ayrıca bu muafiyetler bazı sosyal, ekonomik, siyasi amaçlara göre sıralanmıştır.

Birinci Kısım: Sosyal Amaçlı Muafiyetler

Bu muafiyetler mükellefin sosyal yönünü veya amacı kar olmayan sosyal hizmetlerden doğan gelirleri muaf tutmak amacıyla düzenlenmiştir. Bu muafiyetler:

1. Emlak vergisine tabi olan emlakten elde edilen gelir: Burada mükellefe ait emlağın kiralanmasından elde edilen gelir gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Çünkü bu gelir emlak vergisine tabi tutulmaktadır. Eğer bir gelir diğer gelirlere eklenip vergilendirilirse iki kere vergilendirilmiş olmaktadır.

2. Kanuna göre düzenlenmiş dini enstitü ve ibadet yerlerinin herkesin faydası için olan hayır kurumlarının elde ettiği gelirler vergiden muaf tutulur.

3. Emekli maaşı ve Iraklıların emeklilik ikramiyesi: bu ikramiye ister normal iznini (180 gün geçmemesi şartıyla) alınan ikramiye, isterse emeklilik maaşını hak edemeyenler ama ona karşın aldığı emeklilik ikramiye vergiden muaf tutulur.

4. Mükellef vefat ettiği zaman ailesine ödenen tazminatlar veya alınan ikramiyeler veya mükellefe yaralanma gibi olaylarda ödenen tazminatlar vergiden muaf(iş kazaları buna dahildir) tutulmaktadır.

5. Yurt dışında öğrenim gören öğrencilere ödenen paralar.

6. Yurtdışına kurs amacıyla gönderilen devlet memurlarının aldıkları paralar.

7. Mükellefin sağlık sigortası için aldığı paralar.

8. Kalma yeri, nakliye karşılığı (işyerine gelme), yiyecek, giysi ve riske katlanma nedeniyle özel sektörde çalışanların aldıkları aylık maaş veya ücretin % 30'u geçmemesi şartıyla muaf tutulur. Mesela, özel sektörde çalışan bir kişiye aylık maaşının % 30'ndan daha az, yemek ve kalma yeri gibi ödeme yapılırsa, yapılan ödemeler kadar gelirinden indirilir. Ama bu ödemeler aylık maaşının %30'nden daha fazla ise, gelirinden sadece % 30'luk kısmı kadar olan miktar indirilir. Kamu sektöründe veya kamu-özel sektör ortaklaşa faaliyette bulunduğu sektörlerde çalışır ise, yapılan ödemeler nedeniyle % 30 muaf tutulmaktadır.

9. Devlet tarafından vatandaşlara verilen teşvik ikramiyesi muaf tutulmaktadır.

10. Telif hakkı, tercüme, kitap basmak için devlet veya kamu sektör tarafından yapılan ödemeler tamamen muaf tutulmaktadır.

11. Devletin Irak vatandaşlarından emlak mülkünün çıkarması, yani bu emlak karşılığı nakit olarak tazminat vermesi halinde, bu tazminat gelir sayılmaz ve ne kadar olursa olsun vergiden muaf tutulur. Çünkü mükellefin isteği üzerine değildir.

12. Şehit olan kimsenin varislerine intikal eden ev veya arsalar için yürütülen işlemlerden doğan vergiler muaf tutulmaktadır.

13. Baba ile çocuklar ve eşleri arasında olan bağış işlerinden doğan vergiler muaftır.

14. Tasarrufları teşvik amacıyla kişilerin vadeli hesaplarında elde ettikleri faiz gelirleri vergiden muaf tutulmaktadır.

15. Kar amacı olmayan dayanışma derneklerinin elde ettikleri gelirler muaf tutulmaktadır.

16. Resmi kurumlardan, hayır derneklerinden, dayanışma, kültürel ve bilimsel derneklerden alınan bağışların tamamı işlerinin yürümesi amacı için olan paralar vergiden muaf tutulmaktadır.

17. Ekmek fırınları sahiplerinin elde ettikleri gelirin muaf tutulması için ekmek piştikten sonra ağırlığı 165 gr. ve pide ekmeği için ağırlığı 120 gr. olması şartıyla vergiden muaf tutulur. Burada muaflıktan amaç herkese ekmek alma imkanı sağlamaktır.

18. Kreşlerin elde ettikleri gelirlerin tamamı vergiden muaf tutulmaktadır.

İkinci Kısım: İktisadi Amaçlı Muafiyetler

Burada amaç iktisadi faaliyetlerin teşvik edilmesidir. Bu muafiyetler;

1. Çiftçinin elde ettiği zirai gelir, hayvancılıkla uğraşanlar vergiden muaf tutulur. Tavuk kümesleri bu muafiyet kapsamı dışındadır.

2. Deniz taşıtları sahiplerinin ya da onlara kiralayanlara petrol taşıması şartıyla, bundan elde edilen gelir vergisinden muaftır[*].

3. Irak petrol ürünleri dağıtım kurumlarıyla anlaşma halinde olan Iraklı olmayan kara taşıtları sahiplerinin petrol ve doğal gaz getiren firmaların gelirleri vergiden muaftır.

4. Bağdat sınırları içinde kurulan birinci derece oteller ilk 5 yıl vergiden muaf tutulur. Bağdat sınırları dışındaki oteller ise ilk 7 yıl vergiden muaf tutulmaktadır. Ancak otele ait olan depo ve düğün salonları gibi yerler muafiyetten yararlanmaz.

[*] Uygulamanın amacı petrol pazarlamasını teşvik etmektir.

5. Hava yollarının kısmen veya tamamen gelirleri muaf tutulması için ilgili bakanın kararı olması ve her iki ülkede karşılıklı olarak muaf tutulması gerekmektedir.

6. Kamu kurumlarının (örneğin belediye ve il özel idareleri) elde ettikleri gelirler vergiden muaf tutulmaktadır.

Burada dile getirmemiz gereken husus 20 sayılı 1988 yılındaki hem özel hem de özel ve kamu sektörleri ortaklaşa sektörlerde sanayi yatırımlar kanunundaki bazı sanayi projelere ait muafiyetler şu şekilde sıralanmıştır:

1. Bu projelerin gelir vergisinden muaf olması şu şekilde uygulanır;

- Fertlere ait projelerin muafiyetler:

  - Gelişmiş şehirlerde % 10

  - Az gelişmiş bölgeler ve köylerde % 20

- Özel eshamlı şirketler

  - Gelişmiş bölgelerde %15

  - Az gelişmiş bölgeler ve köylerde % 25

- Karma (kamu ve özel ortaklaşa) eshamlı şirketler

  - Gelişmiş bölgelerde % 20

  - Az gelişmiş bölgeler ve köylerde % 30

Bu muafiyetler ilk 5 yılda uygulanır ve ikinci 5 yılda bu muafiyetlerin yarısı kadar muafiyet uygulanmaktadır.

2. Bu projelerin geliştirilmesi ve büyütmesi amacıyla ayrılan rezervlerin miktarı gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak bu rezervlerin miktarı toplam karın sadece % 25 oranı için muafiyet uygulanmaktadır. Eğer bu rezervler 5 yıl

içerisinde kullanılmazsa, bu süreyi takip eden yılın gelirine eklenir ve vergilendirme işlemine tabi tutulmaktadır.

Üçüncü Kısım: Siyasi Amaçlı Muafiyetler

Bu muafiyetlerden amaç, ülkeler arasındaki ilişkilerin daha güçlü tutulmasıdır. Ayrıca kar amacı olmayan uluslararası kuruluşların daha aktif bir şekilde çalışmasını sağlamaktır. Bu marufiyetler;

1. Diplomat maaşları, yabancı ülkelerin konsolosluklarında çalışanların maaşları muaftır.

2. Birleşmiş milletlerin kullandığı memurlar ve kendi bütçesinden ayırdığı maaşlar muaftır.

3. Irak'ta çalışan Arap veya uluslararası örgütlerin kendi vadeli hesaplarından elde ettikleri gelir vergiden muaf tutulmaktadır (vadeli hesapları Irak parası veya yabancı parayla olabilir).

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Gelir Vergisine göre çiftçinin elde ettiği gelir (yer kendine ait olması şartıyla yani kiralık olmaması), hayvancılıkla uğraşanlar (tavuk kümesleri hariç) gelir vergiden muaf tutulmaktadır. Türk Vergi Sisteminde ise, çiftçinin geliri zirai kazanç sayılır ve gelir vergisine tabi olacaktır.

2. Irak vergi sisteminde iktisadi açıdan teşvik amacıyla Bağdat'ta inşa edilen 1. derece oteller ilk 5 yıl, diğer illerdeki oteller ilk 7 yıl gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Burada otele ait dükkan, depo ve düğün salonları muafiyetten yararlanamaz. Türk Vergi Sisteminde ise bu şekilde bir muafiyet bulunmamaktadır.

3. Irak Vergi Sistemine göre hava yollarının kısmen veya tamamen gelirleri gelir vergisinden muaf tutulması ilgili bakanlar kararıyla ve iki ülkede karşılıklı olma şartına bağlanmıştır. Türk Vergi Sisteminde ise, bu şekilde bir uygulama söz konusu değildir.

3.4.10. Tarh Çeşitleri Açısından Değerlendirme

Verginin tarh aşamasında özellikle bu işlemi yapan vergi daireleri vergi kanunlarını iyice bilmesi ve gerekli deneyime sahip olması gerekir. Çünkü bu işlem doğru bir şekilde yapılırsa birçok sorun ortadan kalkmış olmaktadır.

- **Irak Vergi Sisteminde Tarh Çeşitleri**

1. Beyana (Keşif) Dayanan Tarh: Beyana dayanan tarh özellikle ticari faaliyette yaygın olan tarh çeşididir. Bu beyanda gösterilen miktar gerçekleri yanısıtıyorsa mükellefin gerçek gelirine ulaşılmış olur ve vergi dairesi bu matraha itirazda bulunmayacaktır. Buradaki beyandan (Keşif'ten) maksat, vergi idaresine verilmek üzere mükellefin tüm gelirlerini ve gelir kaynaklarını gösteren beyandır. Irak'ta bu beyana Rapor denir. Bu beyan mükellefin kendisi, çalışanları ya da başkası tarafından verilebilir.

Buna göre bu beyanın kaynağı;

- Mükellef: zaman içerisinde değişime uğrayan 1982 yılı 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 27. maddesinde bir kişi vergiye tabi gelir elde ederse verginin hesaplandığı yılın 1 Haziran tarihinden önce vergi idaresine gelir raporu (beyanı) vermesi gerekmektedir. Ayrıca kanunun aynı maddesine göre eğer mali otoriteler bu raporu 1 Haziran tarihinden önce talep ederse, tebliğ tarihinden itibaren 21 günde vermesi gerekir.
- İşveren tarafından verilen rapor: Kanunun 27. ve 28. maddesine göre işverenin çalıştırdığı işçilerin adlarını, adreslerinin, maaşlarının ve tahsis edilen tüm paraları vergi dairesine belirtmesi gerekir. Ayrıca çalışanların gelir raporları işveren tarafından verilir.
- Başka kimseler tarafından verilen beyan: Başka kimselerden maksat, mükellef veya işveren dışındaki üçüncü kişilerdir. Müşteri veya mükellefin hizmetinden yararlananlar olabilir. Gelir vergisi kanunun 22. maddesine göre, Irak'taki her hangi bir kişi gelir elde ederse, ilgili mali otoritelere 21 gün içerisinde raporu (beyan) vermek zorundadır. Bu raporda;

  - Gerçek gelir veya kar belirlenir.

- Geliri veya kar elde edenin adı ve adresi yer almaktadır.

2. Ticari Defterlere Dayanan Tarh: Gelir Vergisi mükellefi olan herkes defter tutmak zorunda değildir. 1985 yılı 2 nolu Ticari Defterler Tutma Sistemine göre ticari defter tutma zorunda olanlar: ithalatçılar, şirketler, üst düzeydeki tüccarlar, doktorlar ve avukatlardır.

Tutulması gereken ticari defterler ise;

- Genel yevmiye defteri.
- Genel ustad defteri.
- Oturum belgeleri, gönderilen ve gelenlerle ilgili defterler.

Defter tutmak zorunda olan mükelleflerin bu defterlerde yaptıkları tüm mali işlemler yazılır. Bu deftere göre vergiye tabi gelir tespit edilmektedir. Defterlerin kanunen kabul edilmesi için koşullar:

- Boşluk ve çiziklerin olmaması,

- Faaliyetlerin yürütüldüğü yerde (iş yerinde) muhafaza edilmesi,

- Sadece Mali otoritelerin onaylamasıyla yok edilmektedir.

Bu şartlar ihlal edildiği takdirde mali otoriteler bu deflerleri kabul etmez ve diğer tarh yöntemlerine (genelde idarece tarh) başvurmaktadır.

3. İdarece Yapılan Tarh: Vergi idaresi tarafından yapılan tarh yöntemidir. Bu yönteme başvurma nedeni ise, vergi idaresinin mükellef tarafından verilen defterlerdeki hesapları uygun görmemesi ya da defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin düzenli bir hesap tutmamasıdır.

İdarece yapılan tarh dediğimiz zaman, idarenin tarh yapması gelişi güzel bir şekilde yapması anlamına gelmemektedir. Bu tarh yöntemi belli kurallara göre yapılır ve mükellefle ilgili bilgileri toplayıp tarh işlemi yapılmaktadır. Örneğin, mükellefin gelir veya gelir kaynaklarıyla ilgili bilgileri aynı meslekte çalışanlara sormak veya vergi idaresindeki takdir komisyonları tarafından yapılmaktadır. Ayrıca takdir komisyonun yaptığı keşifte tespit ettiği bilgilere veya geçmiş yıllara ait bilgilere dayanarak tarh yapılabilir.

Irak'ta vergi daireleri idarece yapılan tarhiyatta belli ölçümleri esas almaktadır. Buna göre bu ölçümler vergiye tabi gelirleri 3 gruba ayırmaktadır. Bunlar faaliyetlerin coğrafi konumuna göre (A, B, C) gruplarına ayrılır.

Grup A: Gelir kaynağının sanayi, ticari veya belli özelliklere sahip olması. Örneğin, geliri yüksek olan bir bölgede olması. Ayrıca bu gelir kaynağına ait yer hacmi, şöhreti, tasarım, kullanıldığı makine adedi dikkate alınmaktadır. Bu gruba ait mükellefler gelir kaynakları açısından en yüksek olarak gelir takdiri yapılmaktadır.

Grup B: Gelir kaynağının sınai veya orta seviyedeki bir gelir kaynağına sahip olan mükellefleri kapsamaktadır.

Grup C: Sayılan özelliklere sahip olmayan bölgelerdir ve gelir takdiri en az olan gruptur.

Örneğin, 2001* yılına ait takdirler şu şekildedir;

	Vergiye Tabi Gelir		
Faaliyet	**A grubu**	**B grubu**	**C grubu**
Lokantalar	2.500.000	1.000.000	50.0000
Kasaplar	800.000	600.000	35.0000
Gıda	600.000	400.000	30.0000
Pastaneler	2.500.000	1.500.000	750.000
Giysi	1.500.000	75.000	400.000
Kuyumcular	2.250.000	1.350.000	750.000

***** Gelir takdirleri 2001 yılında belirlenmiş ve bizim tarafımızdan elde edilen 2008 yılına ait olan kaynakta bu takdirler geçmektedir.

İdarece yapılan tarhiyat kapsamında **Otomatik Tarh** şekli bulunmaktadır. Otomatik tarh, mükellef tarafından vergi idaresine verilen gelir raporuna (beyanı) dayanarak yapılan tarhiyat türüdür.

Vergi idaresinin tarh yaptığı bir mükellef tekrar bir tarha tabi tutulabilir. Yani daha sonradan bir gelir ortaya çıkabilir ve takdir yılı hariç geçmiş 5 yıla ait gelirleri kapsar. Bu işleme **Ek Tarh** denir. Yani önceden tarha tabi olmayan bir gelir ya da tarha tabi tutulmuş ama eksik tarh yapılması nedeniyle ek tarh yöntemine başvurulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunun 3. maddesinde mali otoritelerin tarh işlemini takdir yılından önce ihtirazi bir şekilde yapılısa alınan vergi emanet şeklinde olur. Bu durum vergi idaresini mükellefin Irak'ı terk etme ve geri dönmeme gibi niyeti tespit edilirse gerçekleşir. Bu tarha **İhtirazi Tarh** denmektdir. Bu tarh bir yıldan fazla beklememelidir ve takdir yılının sonraki yıl kesin olması gerekmektedir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemi'nde 3 tarh yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; Beyana dayanan tarh, ticari defterlere dayanan tarh ve idarece yapılan tarh. Bu tarh yöntemlerinin yanında bazı özel durumlarda Ek tarh yöntemi ve İhtirazi tarh yöntemi uygulanmaktadır. Türk Vergi Sisteminde ise, diğer ücretler ve emlak vergisi için ayrı tarh yöntemi uygulanmakta, beyannameye dayanan tarh yöntemi (gelir ve kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi), resen vergi tarh yöntemi, ikmalen tarh yöntemi ve idarece yapılan tarh yöntemleri uygulanmaktadır.

2. Irak Vergi Sistemine göre mükellef tarafından hazırlanan beyan (mükellef, ,işveren ya üçüncü kişiler tarafından hazırlanan beyan) vergi dairesine el ile teslim edilir. Postayla gönderilmesi kabul edilmez. Türk Vergi Sisteminde ise, mükellef ya da vergi sorumlusu, düzenlediği beyannameyi ya bizzat kendisi vergi dairesine verir ya da posta ile gönderilir. Ayrıca Türk Vergi Sisteminde elektronik ortamda beyanname düzenleme ve gönderme gibi bir uygulama bulunmaktadır. Irak Vergi Sistemi ise böyle bir elektronik ortamda beyanname düzenleme gibi uygulama bulunmamaktadır.

3. Irak Vergi Sisteminde vergi idaresi tarafından uygulanan İhtirazi tarh yöntemi bulunmaktadır. Eğer vergi dairesi bir mükellefin Irak dışına gitme ve geri dönmeme gibi niyetini saptarsa, tarh zamanı gelmeden tarh işlemini gerçekleştirilir ve mükelleften alınan vergi emanet şeklinde olur. Bu tarh bir yıldan fazla beklememelidir ve takdir yılının sonraki yıl kesin olması gerekmektedir. Türk Vergi Sisteminde ise ihtiyati tahakkuk yöntemi bulunmaktadır[483].

4. Irak Vergi Sistemine göre ek tarh yöntemi bulunmaktadır. Yani vergi idaresi tarafından tarh uygulandıktan sonra bir gelir ortaya çıkarsa ek tarh yöntemi uygulanmaktadır. Bu tarh yöntemi gelirin doğduğu yılı değil gelirin doğduğu yıldan

[483] Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, **"Vergi Usul Hukuku"**, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş Bası, İzmir, 2010, s.80.

önceki 5 yılı kapsar. Yani geçmiş 5 yıla ait bir gelir ortaya çıkarsa ek tarh yöntemi uygulanır. Buna karşın Türk Vergi Sisteminde daha önce bir verginin tarhı yapılırsa ve matrah farkının ortaya çıkması gibi bir durum olursa ve bu matrah farkı defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olduğu takdirde ikmalen vergi tarh yöntemi uygulanır. Daha önce yapılmış bir tarhiyat mevcut değilse, matrah, defter, kayıt ve belgelerle veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olsa, ikmalen tarhiyat mümkün değildir, bu durumda re'sen tarhiyat yöntemi uygulanmaktadır.

Buna göre Irak Vergi Sisteminde olan tabir (geçmiş yıllara ait bir gelir ortaya çıkarsa ek tarh yöntemi yapılmaktadır) biraz daha açıklanması gerektiğini öngörüyoruz. Çünkü Türk vergi sistemi gibi açık bir şekilde tarhiyattan önce veya sonra matrah farkının ortaya çıkması gibi bir açıklama bulunmamaktadır. Buna göre ek tarh yöntemiyle ilgili daha ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi ve hangi durumlarda uygulanması gerektiğini öngörmekteyiz.

3.4.11. Verginin Ödeme Zamanı ve Tahsili Açısından Değerlendirilmesi

- **Irak Vergi Sisteminde Verginin Ödenmesi ve Tahsili**

Verginin ödenmesi ve tahsili vergilemenin son aşamasıdır. Bu aşamada mükellef vergi idaresince talep edilmeden vergi borcunu ödemesi gerekmektedir.

1. Verginin Ödeme Zamanı

Irak'ta Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelirin unsurları için ayrı ayrı ödeme zamanları belirlenmiştir. Değişen 1982 yılı 113 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilk 3 unsuru olan:

-Ticari faaliyetlerden doğan gelir,

- Faiz ve komisyonlar,

- Zirai arazinin kira bedeli,

Kanunun 3. maddesine göre gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 1 Ocak 31 Mart tarihleri arasında ödenmesi gerekmektedir. Eğer bu tarihler arasında vergi

borcu ödeme yapılmazsa, vergi borcunun %10'u kadar ceza uygulanmaktadır. Vergi borcu ne kadar olursa olsun ceza miktarı 500.000 Dinar'ı geçmeyecektir.

Gelirin 4. unsuru ise, emlak mülkiyetinin başkasına geçmesinde, yasayı çıkaranlar belli bir tarih belirlememiş, ama gelir elde edildiği zaman yani emlak mülkiyetinin değişmesi zaman ödenmesi gerekmektedir.

Gelirin 5. unsuru maaş ve ücretlerle ilgili olarak, elde edilen aynı yıl içinde vergilendirilir ve ödenir. Bazı durumlarda vergi idaresi tarafından tarh yapılırsa mükellefe yazılı olarak tebliğ edilir ve belirlenen yazıya göre ödenmesi gerekir. Eğer belirlenen borç 21 gün içinde ödenmezse, borç miktarının % 5'i kadar ceza uygulanır. Ancak birinci süre geçip borç ve ceza ödenmezse ek 21 günlük bir süre verilir ve eğer bu süre içinde borç ve ceza ödenmezse bu borç katlanmaktadır.

2. Verginin Tahsili

I. Gerçek Kişilerden Verginin Tahsili

Asıl olarak verginin ödenmesi mükellef tarafından yapılır. Çünkü vergileme işleminde mükellefin faaliyetle ilgili belgelerini vergi dairesine verirken faaliyet sırları ortaya çıkmış olmaktadır. Bu da gelirin ilk 4 (ticari faaliyet- faiz ve komisyonlar- zirai arazinin kira bedelleri- emlak mülkiyetinin değişmesi) unsurunda bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanun'un 28. madde 4. bendine göre devlet gelirinin garanti altına alınması amacıyla devlet kurumları veya kamu sektörü tarafından müteahhitlere yapılan ödemelerden %10 oranını geçmeyecek kadar bir kesinti yapılmaktadır. Bu kesintiler vergi dairesinden her hangi bir borcu olmadığına dair bir belgeyle ispatlanması şartıyla geri verilmektedir.

Gelirin 5. unsuru olan maaş ve ücretlerle ilgili olarak, vergilendirme işlemi kaynaktan kesinti şeklinde yapılmaktadır. 2007 yılına ait 1 nolu talimatın (EL-VAKAİİ EL-İRAKİYA Gazetesi 4038 sayılı 26.03.2007 tarihinde yayınlanan) 1. maddesine göre "Devlet kurumlarında çalışanlar, kamu ve özel sektörde maaş veya ücret karşılığı çalışanlara, gelirin elde edildiği yıl kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirileceklerdir". Yani vergi, çalışanın ücreti veya maaşından kesilir ve belli tarihlerde işverenin vergi borcunu vergi dairesine ödemesi gerekmektedir.

Devlet kurumlarında çalışanların, yani devlet bütçesinden finanse edilen kurumlarda vergi aylık olarak kesilir ve her ay vergi dairesine bildirilir. Buna göre işverenler çalıştırdıkları işçiler hakkında özel bir defter tutmak zorundadırlar. Bu defterde her kişiye ait maaş, ücret, tahsis edilen meblağ yazılır. Bu bilgilere göre yetkili olan kişi (Muhasebeci) her kişiye ait vergiyi hesaplar ve her ay kesinti yapıp vergi dairesine nakit olarak veya çek ile veya banka yoluyla yatırmak zorundadır. Bu vergi kesintileri kesintiyi takip eden ayın ilk 15 gününde vergi dairesine yatırılacaktır. Eğer bu sürede ödenmezse bankalardaki faiz oranı kadar bir faiz uygulanmaktadır. Yani Irak'ta Rafiden Bankasının (Irak'ta devlete ait bankalar; EL-Rafiden ve EL-Raşit Bankaları bulunmaktadır) uyguladığı faiz oranı kadar bir ceza uygulanmaktadır. Her gün için uygulanan gecikme faizi bu şekilde hesaplanır:

Toplam Tutar = Ödenmesi gereken tutar (geç kalan tutar) x (geç kalınan günler / 365) x Faiz oranı

II. Ortaklık ve Şirketlerden Vergi Tahsili

Ortaklıktan kasıt, 5 kişiyi geçmeyen ortaklıklardır. Kanuna göre bu tür ortaklıklar tüzel kişi değil gerçek kişi sayılmıştır. Bu ortaklığın vergilendirilmesi için kanunda kabul görülen belgelerin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Eğer vergi dairesi bu belgeleri uygun görürse vergilendirmeyi ortaklığa göre yapacaktır. Vergi dairesine verilen belgeleri uygun görmezse bu ortaklık hakkında vergiden kaçınma gibi bir durum ortaya çıkmış olacaktır.

Vergi dairesi belgeleri uygun görürse ortaklık şirketi sayılır ve geliri hesaplanır. Ortakların herkesin sözleşmedeki hissesine (payına) göre dağıtılır. Yani herkesin gelirdeki payı belirlenir. Ayrıca her ortağın diğer gelir kaynaklarından elde ettiği gelirler bu paya eklenecektir. Her ortak için muafiyet ve istisnalar hesaplandıktan sonra vergi borcu ortaya çıkacaktır. Burada her ortak kendi vergi borcundan sorumlu tutulmaktadır. Bu tür ortaklıklarda ortaklık sözleşmesinde ismi ilk olarak (önde) gelen kişi bu ortaklığa ait herkesin payı, adı, adresi ve ortaklıktan elde edilen gelir, gereken belgelerin vergi dairesine verilmesinden sorumludur. Yani sorumlu en fazla paya sahip olan kişidir.

Şirketlerle ilgili olarak, eshamlı ve Sınırlı sorumluluk şirketleri kapsamaktadır. Kanuna göre bu şirketler tüzel kişiliğe sahiptirler. Buna göre bu şirketlerde gerçekleşen kar dağıtılmadan önce vergilendirilmektedir. Şirketin kendisi ve şirket

müdürü verginin kesmesinden ve ödemesinden sorumludur. Buna göre bir kişinin hissesinden dolayı aldığı kar vergiye tabi tutulmayacaktır. Çünkü bu kar dağıtılmadan önce vergiye tabi tutulmuştur.

1998 yılı 20 nolu özel ve karma sektöründeki Sınai Yatırım Kanununa göre muaf olmayan limited şirketler için başka yöntem uygulanır. Bu kanun kapsamında olan limited şirketlerde kişi başına düşen kar payı diğer gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınır. Yani oranının yükselmesinde esas alınır.

Örnek: 1998 yılı 20 nolu özel ve karma (özel ve kamu sektörleri ortaklaşa) sektöründeki Sınai Yatırım Kanununa göre muaf olmayan limited şirkette her ortak için 70.000 Dinar gelir payı elde etmiştir. Ayrıca ortakların biri ithalattan 60.000 Dinar gelir elde etmiştir. Vergi şu şekilde hesaplanır:

- limited şirketin geliri sadece artan oranlı vergi için hesaplanır

25.000 x % 10

45.000 x % 15

- kişinin diğer geliri ise

60.000 x % 20 = 12000 Dinar vergi miktarı

Şirket tasfiye halinde ise, kanun bunu kar dağıtımı gibi saymıştır. Kanunun 16. maddesi). Buna göre her hissedar hissesi için verdiği paradan fazla bir pay elde ederse o fazla pay vergiye tabi tutulacaktır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Gelir Vergisine Kanunu'na göre beyanname verme belli bir tarihe bağlanmamaktadır. Yani Gelir Vergisi Kanun'unun ilk 3 unsuru olan (ticari faaliyet, faiz ve komisyonlar ve zirai arazinin kira bedeli) bu unsurlardan doğan gelirler için, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 1 Ocak ve 31 Mart tarihleri arasında ödenmesi gerekir. Türk Vergi Sisteminde ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesinde şu şekilde düzenleme yapılmıştır:

- Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat Ayının başından 25. günü akşamına kadar beyanname verilir ve iki taksit halinde Şubat ve Haziran aylarında ödenir.
- Diğer bütün hallerde izleyen yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyanname verilir ve iki taksit halinde Mart ve Temmuz aylarında ödenir.

Türkiye Maliye Bakanlığı'nın lüzum gördüğü hallerde gelirinin büyük kısmı zirai kazançlardan oluşan mükellefler için vergilerinin ödeme zamanlarını iki taksitten fazla olmamak kaydıyla bölgelerinin özelliklerine göre tespit edebilme yetkisi vardır (G.V.K. mad. 117). Nitekim 250 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile toplam gelirleri içinde zirai kazançları % 75 veya daha yüksek oranda olanlar için ödeme zamanları Kasım ve Aralık ayları olarak belirlenmiştir.

2. Irak Gelir Vergisi Sistemi'ne göre emlağın başkasına geçmesi nedeniyle ödenmesi gereken vergi, mülkiyetin el değişmesi sırasında ödenir. Türkiye'de ise gayrimenkul alan ve satanlar ayrı ayrı binde 16.5'er oranında tapu harcı ödemek zorundadırlar.

3. Irak Gelir Vergisine göre, maaş ve ücretler elde edilen yılın içinde vergilendirilir ve ödenir. Maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler, kesintiyi takip eden ayın ilk 15 gününde vergi dairesine yatırılır. Eğer bu sürede ödenmezse ceza olarak bankalardaki faiz oranı kadar bir faiz uygulanır. Türk Gelir Vergisi Sistemine göre ise, maaş ve ücretlerden (stopaj olarak) kesilen tutar, ertesi ayın 23. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir ve 26. günü akşamına kadar ödenir. Ayrıca hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olan işverenler (zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç), önceden vergi dairesine haber vermek şartıyla her ay değil, 3 ayda bir (Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında) muhtasar beyanname verebilirler. Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları vergi tevkifatları için beyanname vermezler.

4. Irak Vergi Sistemi'ne göre, eshamlı ve limited şirketler kanuna göre tüzel kişiliğe sahiplerdir. Buna göre bu şirketlerde gerçekleşen karlar dağıtılmadan önce vergilendirilir. Buna göre bir kişinin hissesinden dolayı aldığı kar vergiye tabi olmaz. Çünkü bu kar dağıtılmadan önce vergiye tabi tutulmuştur. Türk Vergi

Sistemi'ne göre ise ortakların aldığı kar vergiye tabi tutulmamıştır ve her ortağın aldığı kar payı Türk Vergi Sistemi'nde belirlenen muafiyet ve istisnalar uygulandıktan sonra vergilendirilir.

5. Irak Vergi Sistemine göre kurumlar vergisi oranı % 15 oranında uygulanmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde ise bu oran % 20 olarak uygulanmaktadır.

6. Irak Vergi Sisteminde şirketlerin vergilendirilmesinde açık ve net bir şekilde maddeler bulunmamaktadır. Yani ticaret şirketlerinin ister sermaye ister şahıs şirketleri olsun ve bunların çeşitler için açık bir şekilde vergilendirilmesine dair maddelerin bulunmaması nedeniyle karmaşıklığa yol açmaktadır, sonuçta vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Türk Vergi Sisteminde ise bu sermaye ve şahıs şirketleri için açık bir şekilde vergilendirilmesine dair maddeler bulunmaktadır.

3.4.12. Gelir Birleştirmeleri Açısından Değerlendirme

Irak Vergi Sistemi'nin Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde ailedeki gelir birleştirmeleri ele alınmıştır. Genel olarak çalışan evli kadın kendisi mükellef sayılır ve geliri kocasının gelirine eklenmez. Ama kanun, eşlerin gelirlerini birleştirmesini bazı koşullarla kabul etmiştir. Bu koşullar:

1. Kocasının vergiye tabi bir gelirinin bulunmaması,

2. Kocasının geliri kanunda gösterilen muafiyet sınırı altındaysa,

3. Evli kadının kendisi mükellef olduğunda geliri kanunda gösterilen muafiyetlerden daha az olması durumunda gelirleri birleştirilebilir.

Buna göre yazılı olarak en geç mali yılın 31 Aralık tarihine kadar işverene gelir birleştirme dilekçesi verilebilir. İşveren gerekli belgeleri uygun görürse ve kanundaki koşullara uygunsa gelirler birleştirilir. Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları için gereken indirimleri almaktadır.

Erkeğin geliri muafiyet sınırları altında olması durumunda gelir birleştirme işlemi kadının işveren tarafından gerçekleştirilebilir. Buna göre erkeğe işveren (erkeğin isteği üzerine) kadının işverenine gelir birleştirme konusu iletir ve gelir birleştirmesi gerçekleştikten sonra toplam gelirden vergi hesaplanacaktır. Ayrıca 18

yaşını doldurmamış çocuğunun geliri babasının gelirine eklenir ve vergilendirme babası adına yapılacaktır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

Irak Vergi Sisteminde uygulanmakta olan gelir birleştirmeleri, Türk Vergi Sisteminde eskiden geçmişte aile reisi beyanı adı altında uygulanmıştır. Ama şimdi böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

3.5. EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Irak'ta ilk emlak vergisi kanunu 49 nolu 1923 yılında ortaya çıkmıştır. Ekonomik, sosyal ve siyasi durumun değişmesiyle bu kanunda birçok değişiklik yapılmıştır. 162 sayılı 1959 yılındaki Emlak Vergisi Kanunu Cumhuriyet döneminin başlamasıyla uygulanmaya konulmuş ve şimdiye kadar uygulanmaktadır. Bu Kanun değişiklikleri; 1961 yılında 16 sayılı Kanun, 2001 yılında 66 sayılı Kanun, en son 49 nolu Genelge 19.02.2004 tarihinde çıkarılmıştır.

3.5.1. Verginin Tanımı ve Özellikleri Açısından Değerlendirme

- ***Irak Vergi Sisteminde Emlağın Tanımı Ve Özellikleri***

Değişen 162 sayılı 1959 yılındaki Emlak Vergisi Kanunu bu verginin tanımını yapmamıştır. 32 maddeden oluşan kanun vergi matrahı, oranı, muafiyet, tarh, mükellef ve vergiye itirazı açıklamıştır. Irak'taki bilim adamlarına göre emlak vergisinin tanımı şu şekilde yapılmıştır; vergi idaresinin, mükellefin emlaklerinden elde ettiği gelirin kanunda belirlenen esaslara göre bir kısmının vergi olarak almasıdır. Yani emlak kiralamasından elde edilen geliri kastetmektedir. Emlak vergisinin özellikleri ise;

1. Mükellefin kendisiyle bizzat ve vergi idaresi arasında bir ilişkidir. Çünkü mükellefin kendi adına vergi kesilir ve ödenir.

2. Emlak vergisi gelir vergisinin bir türüdür. Çünkü emlağın kendisinden değil, emlak gelirinden alınan bir vergidir.

3. Nakit olarak alınan bir vergidir.

4. Mükellefin evli olup olmaması veya gerçek ve tüzel kişi olmasının hiç bir önemi yoktur.

5. Gelirin elde edildiği yıla aittir ve aynı yıl içinde 2 taksitte ödenir.

6. Emlak gelirinin % 90'ı üzerinden vergi alınır, gelirin %10'u bakım ve amortisman karşılığı indirilir.

7. Mali amaçlı bir vergidir, geliri belediyelere değil devlet hazinesine transfer edilir.

8. Irak içindeki emlakler için geçerlidir. Irak vatandaşlarının yurtdışındaki emlaklerini kapsamamaktadır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sisteminde, emlak vergisi demek sadece bina şeklinde olan emlaklerin vergilendirilmesidir. Çünkü daha önce belirttiğimiz gibi emlak vergisi, emlağın kendisine değil, emlak gelirinden alınan bir vergidir. Türk vergi sisteminde ise, bu irat gelir vergisi kanununa göre gayrimenkul sermaye iradına tekabul etmektedir. Gelir vergisi kanununun 70. maddesine göre sıralanan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

2. Irak Vergi Sistemine göre emlak vergisi emlağın gelirinden alınan bir vergi olduğu için gelir vergisinin bir türüdür. Ancak bağımsız olarak emlak vergisi adı altında vergilendirilmektedir. Türk Vergi Sistemi'nde gayrimenkul sermaye iradı gelir vergisinin bir unsuru olarak kabul edilmiş ve gelir vergisi adı altında vergilendirilmektedir.

3. Irak vergi sisteminde emlak gelirinin sadece % 90'ı üzerinden vergi alınmaktadır. Bu gelirin %10'u bakım ve amortisman karşılığı gider olarak indirilmektedir. Türk vergi sisteminde ise, geyrimenkul sermaye iradında safi iradın saptanması için gayrisafi hasılattan bazı giderler indirildikten sonra vergiye tabi gelir ortaya çıkmaktadır. Bu giderlerin indirilmesi için iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar; gerçek gider usulü ve götürü gider usulleridir.

2.5.2. Verginin Kapsamı Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Emlak Vergisinin Kapsamı**

Burada verginin kapsamı, hangi malların vergiye tabi olduğunu, vergiye tabi olan kişiler, emlağın mevkii (Irak içinde ya da dışında) çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bunları detaylı bir şekilde ele alacağız.

I. Vergiye Tabi Olan Mallar

Kanuna göre emlaktan elde edilen gelir vergiye tabi tutulur. Değişen 162 Sayılı 1959 yılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde emlak tanımı şöyledir:

- Evler, ister barınmak veya kiralama amacıyla isterse her hangi bir şekilde kullanılması. Ev içindeki bahçe ve boş alanları da kapsar.

- Binaların kullanılması ne şekilde olursa olsun, apartman, depo, dükkan, hamam, fabrika, araba parkı, sinema, otel, resturant ve bunlara ait boş alan ve bahçeler.

- Arazilerin uzun vadeli kiralanması veya askeri amaçlı kullanılması. Zirai amaçla kiralanan arazi nerede olursa olsun vergi dışında tutulur.

- Sabit gemiler (taşınmaz) veya benzeri barınmak amacıyla kullanılanlar veya depo olarak kullanılan gemiler.

II. Vergiye Tabi Olan Kişiler (Mükellefler)

Emlak vergisi mükellefi emlak sahibidir. Kanunun 10. maddesinde emlak sahibi olarak aşağıdakiler sayılmıştır;

- Mülk Sahibi: tapu dairesinde adı tespit olan kişi.

- Mülkü İdare Eden: ölen kişi tarafından veya murisler tarafından belirlenmektedir.

- 18 yaşını doldurmayan veya zihinsel engelli söz konusu olduğu zaman bunlar için vesayet sahibi.

- Uzun vadeli kiralamalarda kiracı.

- Emlak ortağı; eğer orada oturuyorsa.

- Vergi dairesinin ortakları bulmaması halinde emlakte oturan kişi.

- Rehin halinde; rehni veren kişi.

- Emlakteki ortaklardan her hangi birisi vergiyi öder ve daha sonra diğer ortaklardan ister.

III. Vergiye Tabi Emlağın Yeri (Mekanı)

Emlak Vergisi Kanunun 1. maddesinin 9. bendine göre, Irak sınırları içinde tüm emlak ve arsa sahipleri emlak vergisine tabi tutulur. Yani emlağın sahibinin Irak'lı veya yabancı olması bu durumu değiştirmemektedir. Ayrıca Irak vatandaşlarının yurt dışındaki emlakleri Irak'taki emlak vergisine tabi olmayacaktır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemi'ndeki emlak vergisi kanununda emlağın tanıma göre evler ne şekilde olursa olsun, binaların kullanımı, uzun vadeli kiralı olan araziler (zirai amaçlı araziler hariç), sabit gemileri de kapsar. Türk vergi sisteminde ise gayrimenkul sermaye iradı Irak vergi sistemindeki emlak vergisinden daha kapsamlıdır. Buna göre gayrimenkul sermaye iradı Irak'taki emlak vergisine tabi unsurların yanı sıra haklar, ruhsatlar, markalar ve telif hakları (üçüncü kişlilerin bu hakları başka birine kiralamasından doğan kazanç) 'nı kapsamaktadır.

2. Emlak Vergisi mükellefi olma açısından her iki vergi sisteminde aynı hükümler söz konusudur.

3. Türk Vergi Sistemi'ne göre gelir vergisi kanununda sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iktisadi değerlerin gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için bu mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde yer almaması gerekir. Irak Vergi Sistemi'nde ise, emlak vergisinde böyle bir sınırlama söz konusu değildir.

3.5.3. Matrahı Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sistemindeki Emlak Vergisinin Matrahı**

Irak'ta emlak vergisinin matrahı şu şekildedir:

1. *Mükellefe ait olan emlaktan elde edilen gelir*: Bir emlağın kişiye ait olması tapu dairesinde resmi olarak adına kaydedilmiş olmasıdır. Bu emlakten elde ettiği yıllık gelir emlak vergisine tabidir. Buradaki gelir yıllık kira bedelidir. Yani kira sözleşmesindeki kira bedelidir. Mükellef tarafından belirlenen yıllık kira bedeli gerçek değil ise, takdir komisyonları tarafından belirlenen kira bedeli gelir sayılır.

2*. Mirastan kalan hisseden elde edilen gelir*: Varisin emlakten elde ettiği geliri ifade eder. Yani emlakte sahip olduğu hisse geliridir. Bu hisse ister murisin hayatta olduğu sürede belirlediği hisse olsun ister muris öldükten sonra devlet tarafından belirlenen hisse olsun fark yoktur. Burada vergi matrahı yıllık gelirdir.

***3. Mülkiyet hakkından elde edilen gelir*:** Başkasından kiralanan arsalar(arazi) üzerinde yapılan emlaklerden elde edildiği gelirdir. Buna göre arsanın kiralanması ve bu arsaya emlak yapıp kiralanması halinde bu kira geliri vergiye tabidir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

Irak Vergi Sistemi'ndeki emlak vergisinin matrahı kira değeridir (eğer belirlenen kira gerçek kira bedelinden daha az ise, takdir komisyonları tarafından belirlenen değer vergi matrahını teşkil etmektedir). Türk Vergi Sisteminde ise, gayrimenkul sermayi iradının safi değeri diğer gelir unsurlarıyla birleştirilip vergi matrahını teşkil etmektedir.

3.5.4. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Emlak Vergisindeki Muafiyetler**

Emlak Vergisinde diğer vergiler gibi sosyal, siyasi ve iktisadi açıdan bir takım muafiyetler bulunmaktadır. Bu muafiyetler geçici ve daimi muafiyetler olarak belirtilmiştir. Bunlar detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

I. Emlak Vergisinde Geçici Muafiyetler

Bu muafiyetler belli bir zaman uygulanır ve daha sonra bu emlak vergiye tabi olur. Bu muafiyetler:

- Yeni yapılan emlakler için inşaatın bittiği tarihten itibaren 5 yıl emlak vergisinden muaf tutulur. İnşaat bitiş tarihi belli bir komisyon tarafından belirlenir. Genelde inşaatın bitiş tarihi, binaya elektiriğin bağlandığı tarih olarak sayılır. Yani muafiyet başlama tarihi binaya elektrik bağlandığı tarihten itibaren başlar. Bu muafiyet sadece yeni yapılan emlak için değil, aşama aşama halinde yapılan katlar için de geçerlidir. Mesela, bir arsa sahibi 2002 yılında dükkanlar yaptıysa, 5 yıl boyunca bu dükkan gelirleri 2007'ye kadar vergiden muaf tutulur. Eğer 2005'te bu dükkanlar üstünde daire yaparsa bu daire için dükkanlardan bağımsız olarak 5 yıl muafiyet uygulanır.

- Eğer mülk sürekli olarak 3 aydan fazla boş kalırsa, bu sürede vergiden muaf tutulur (boş kalması durumunda 6 aydan fazla muafiyet verilmez. Yani diğer 6 ay vergilenir). Mülk sahibi yazılı olarak vergi dairesine mülkün boş olduğunu bildirir. Vergi dairesine ihbar tarihinden itibaren muafiyet başlar. Aynı zamanda boş kalma süresi 3 aydan az olursa muafiyet söz konusu olmayacaktır.

- Özel ve karma (özel ve kamu sektör ortaklaşa) sektöre ait Sınai Yatırım Kanunu kapsamında olana sınai projelere ait olan emlakler, kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl muaf tutulur.

II. Emlak Vergisindeki Daimi Muafiyetler

Bu muafiyetler belli bir zamanla sınırlanmamaktadır. Bunlar; sosyal, ekonomik ve siyasi amaçlı muafiyetlerdir.

- Sosyal amaçlı muafiyetler

- Mükellefin yaşadığı müstakil ev veya daire; eğer birden fazla eşi varsa (3 veya 4 eş) kendisi ve eşlerinin yaşadığı evler muaftır. Bunların dışındaki evler vergiye tabidir.
- Müstakil ev veya daire sahibinin annesi ve babası veya birileri veya evli olan çocukları veya evli olan çocukların biri oturuyorsa bu ev

vergiden muaftır. Ama burada zikrettiğimiz kişilerin evlerinin olmaması şartıyla muaf tutulur. Ayrıca ev sahibinin dul erkek çocuğunun çocukları varsa veya boşanmış kızının çocukları varsa, dul kız kardeşi, boşanmış kız kardeşinin çocukları varsa bunlar muafiyetten yararlanmak için evli hükmü gibi sayılır.

- Devlete ait olan tüm emlakler ve bağımsız olmayan tüm kamu kuruluşların emlakleri muaftır.
- Bağdat belediyesi ve diğer belediyelere ait emlakler, merkezi bütçeden finanse edilen tüm birimlerin emlakleri vergiden muaftır.
- Kiralık olmaması şartıyla dini törenler için olan ister Müslüman ister Hıristiyan olsun cami ve kilise gibi yerler ve bu yerlere ait olan emlakler vergiden muaf tutulur. Yani camideki hizmetçilerin kaldığı yerler veya imamın kaldığı yer muaf tutulur.
- Müslüman veya Hıristiyanlara ait olan, kanunen geçerli olan hayır kurumlarına ait olan emlakleri okul, hastane, sağlık ocağı, çocuk esirgeme yeri, darülaceze ve benzeri amaçlarla kullanılan emlak vergisinden muaf tutulur.
- Resmi ve resmi özellikleri taşıyan kurumlara, kanunen geçerli olan hayır ve öğrenim amaçlı kurumlara bağışlanmış emlaklerin gelirleri. Burada bu emlakleri zikredilen kuruluşların kendileri tarafından bizzat kullanması gerekmektedir.
- Kanunen geçerli siyasi partiler, birlikler, kamu çıkarı için çalışan dernekler ve spor takımlarına ait olan ve kendi faaliyetlerini yürütmek için sahip oldukları emlakler vergiden muaf tutulur.

- İktisadi Amaçlı Muafiyetler

- Ziraatta kullanılan araç ve aletlerin konulduğu yer, koyunların barındığı yer, çiftçi ve kullandığı işçiler için tahsis edilen emlakler vergiden muaftır. Buradaki zikredilen emlakler kiralık olmaması şartıyla ve kendi ekilen yerin (çiftlik) içinde olması gerekir.
- Turizm heyetine ait emlakler.
- Gelir vergisine tabi olan mükellefe ait bir emlağı iktisadi amaç için kullanılması halinde emlak vergisinden muaftır.

- Siyasi Amaçlı Muafiyetler

- Karşılıklı olmak şartıyla yabancı ülkelere ait emlaklerin diplomat ve siyasetçilerinin barındığı yerler.
- Irak ile yabancı ülkeler arasındaki uluslararası anlaşmalarla geçici veya daimi muaf tutulan emlakleri kapsamaktadır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Geçici Muafiyet Açısından: Irak vergi sistemine göre binalar ne şekilde olursa olsun inşaatın bitiş tarihinden itibaren bina değerinin tamamı 5 yıl emlak vergisinden geçici olarak emlak vergisinden muaf tutulur. Türk vergi sisteminde ise, gayrimenkul sermaye iradında istisna söz konusu olması için bazı şartlara bağlanmıştır. Örneğin, istisna sadece mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusudur. Yani işyeri olarak kiraya verilmesi durumunda istisna söz konusu olmayacaktır. Ayrıca istisna tutarı 2.800 TL'dir. Elde edilen garimenkul sermaye iradının istisna tutarını (garisafi tutar) aşması durumunda, aşan kısım vergiye tabi tutulacaktır. Buna ek olarak ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname verenler istisnadan yararlanamazlar.

Türk vergi sisteminde garimenkul sermaye iradı açısından istisna uygulanması için bu sınırlamalar mevcutken Irak'ta uygulanan emlak vergisi muafiyetten yararlanmak için böyle bir sınırlama yoktur.

3.5.5. Matrahının Belirlenmesi Açısından Değerlendirme

Irak Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Matrahının Belirlenmesi

Emlak vergisi, emlakten elde edilen geliri hedef alır. Bir gelir de kira bedelidir. Bu kira bedeli verginin matrahı olmaktadır. Kira bedeli ya mülk sahibi tarafından belirlenir ya da vergi dairesindeki takdir komisyonu tarafından belirlenir. Eğer kira bedeli (vergi matrahı) mülk sahibi tarafından belirlenirse, vergi dairesindeki takdir komisyonu bu kira bedelini değerlendirecektir. Vergi dairesine verilen bedel takdir komisyonunun belirlediği kira bedelin üstünde veya eşitse vergileme işlemi (tarh) hemen yapılır. Mükellef tarafından belirlenen bedel takdir komisyonunun belirlediği bedelin altındaysa takdir komisyonunun belirlediği bedel esas alınır ve tarh işlemi yapılır.

I. Takdir Komisyonunun Kira Bedeli Takdiri

Kanunun 5. ve 12. maddesine göre her ilde yıllık emlaklerin gelirlerini belirlemede takdir komisyonları oluşturulur. Bu takdir komisyonu biri başkan ikisi devlet memuru 3 kişiden oluşur. Bu komisyon, vergilendirme amacıyla emlağın iradını (kira bedeli takdiri) yapar. Bu işleme Genel Takdir denilir. Takdir (hesaplanan bedel) 5 yıl süreyle tüm emlakler için geçerlidir.

Ayrıca ikinci bir takdir yöntemi bulunmaktadır. Bu yönteme Özel Takdir adı verilmektedir. Bu takdir genel takdirin 5 yıl süresi içinde yapılan bir takdirdir ve bu yöntem aşağıdaki durumlarda uygulanır;

1. Genel takdir işlemi bittikten sonra bir emlak inşaatının bitmesi (kullanılır hale gelmesi),

2. Emlağın yıllık gelirinin eksik veya fazlalık nedeniyle yapılan yeniden bir takdir işlemi veya muafiyet kapsamındaki emlaklerden çıkması,

3. Emlağın herhangi bir sebeple ihmali, yani emlağa genel takdir yapılmaması durumunda özel takdir yöntemi uygulanmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre yapılan takdir sonuçları yazılı olarak hem mükellefe hem de vergi dairesine tebliğ edilir. İki taraf da tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılan takdire itiraz edebilirler.

II. Yeniden Takdir

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre emlağın yıllık gelirini yeniden takdiri yapılması için durumlar şöyledir;

1. Mükellefin vergi dairesine bir dilekçeyle emlağın yıkılması veya emlakte her hangi bir bozulma sonucu gelirin azaldığını bildirmesi durumunda veya emlağın muafiyet kapsamındaki emlaklere girdiğini bildirdiği zaman (bu dilekçe sadece bir emlak için olur birden fazla emlak için olmaz),

2. En son yapılan takdirden bir yıl sonra mükellef emlak gelirinin %15 veya daha fazla bir oranda bir azalma olduğunu vergi dairesine bildirirse,

3. En son yapılan takdirden bir yıl sonra vergi dairesi emlak gelirinin %15 veya daha fazla bir oranda bir artış saptarsa yeniden takdir yapılır.

Burada belirtmemiz gereken husus, yıllık emlak gelirin yeniden takdirinin yılda bir kez yapıldığıdır. Yeniden yapılan bu takdir değeri, dilekçenin verildiği ayı takip eden ayın 1. gününden itibaren geçerlidir. İki tarafa da takdir sonucu bildirilmektedir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak vergi sisteminde emlak vergisi kapsamında takdir komisyonları tarafından emlak iradının (kira bedeli) takdirini yapar. Bu takdir (hesaplanan bedel) 5 yıl süreyle tüm emlakler için geçerlidir. Türk vergi sisteminde ise, emsal kira bedeli uygulanmakta olup, bu uygulama Irak'taki emlak vergisindeki uygulamadan daha kapsamlıdır. Emsal kira bedeli takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Ancak emsal kira bedeli iki durumda uygulanmaktadır. Birincisi, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin, emsal kira bedelinden düşük olması durumu. İkincisi ise, mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması durumudur. Ayrıca gayrimenkulun bina ve arazi veya bunların dışında kalan mal ve haklar için ayrı emsal kira bedeli belirleme yöntemleri bulunmaktadır. Buna ek olarak Türk Vergi Sistemi'ndeki gayrimenkullerin muhafazası veya binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi veya genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler ile yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

2. Irak Vergi Sistemi'nde emlak vergisi kapsamında oluşturulan takdir komisyonlarının yaptığı gelir takdiri 5 yıl süreyle tüm emlakler (binalar) için geçerlidir. Türk Vergi Sistemi'ndeki gayrimenkuller için emsal kira bedelleri belirleme komisyonu mal ve haklar için her yıl ayrı olarak belirlenmektedir.

3. Irak Vergi Sistemi'ne ait emlak vergisinde **Özel Takdir** yöntemi de bulunmaktadır. Bu yöntem bazı özel durumlarda uygulanmaktadır. Mesela, genel takdir işleminden sonra bir emlak inşaatın bitmesi, emlağın yıllık geliri eksik veya fazlalık nedeniyle yeniden bir takdir yapılması veya muafiyet kapsamındaki emlaklerden çıkması durumlarında yapılır. Türk Vergi Sisteminde gelir vergisine tabi olan garimenkuller kapsamında bulunan mal ve hakların takdirinde özel takdir yöntemi bulunmamaktadır.

4. Irak Vergi Sistemi'ne ait emlak vergisinde **Yeniden Takdir** yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntem bazı özel durumlarda uygulanır. Mesela, mükellefin vergi dairesine bir dilekçeyle emlağın yıkılması veya emlakten her hangi bir bozulma nedeniyle gelirinin azalması nedeniyle, takdir yapıldıktan sonra emlak gelirinin % 15 veya daha fazla bir azalma veya artış saptanırsa yeniden takdir yapılır. Türk Vergi Sistemi'ndeki gayrimenkullerde böyle bir durum söz konusu değildir. Ancak emlak vergisinde vergi değerini tadil eden nedenler ise; yeni bina inşa edilmesi, bir binanın yanması veya yıkılması, binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi, herhangi bir sebeple bir kent, kasaba veya köyün tamamında devamlı olarak bina değerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme durumunda yapılır.

3.5.6. Oranlar Açısından Değerlendirme

Irak Vergi Sistemi'ndeki değişen 162 Sayılı 1959 yılı Emlak Vergisi Kanununa göre, Irak'ta emlak vergisinin oranı %10'dur. Ayrıca emlak gelirinin %10'ü vergiye tabi tutulmaz. Kanuna göre her emlakten doğan gelirin %10'u bakım masrafı ve amortisman olarak düşürülür. Geriye kalan %90 vergiye tabi tutulacaktır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

1. Irak Vergi Sisteminde emlak nerede olursa olsun emlak vergisi sabit oranlı olarak % 10 oranında uygulanmaktadır. Türk vergi sisteminde ise, gayrimenkul sermaye iradının gayrisafi tutarından kanunda belirlenen giderler indirildikten sonra safi irad mükellefin diğer gelir unsurlarıyla beyan edilir ve gelir vergisinde uygulanan artan oranlı vergiye tabi tutulur. Ancak tevkifata tabi olan gayrimenkul sermaye iradı % 20 oranında tevkifata tabi olacaktır.

2. Türk Vergi Sistemi'ne göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre saptayan çiftçiler gelir vergisi kanunu'nun 70. maddesinde yer alan mal ve hakları kiralamaları karşılığındaki ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya zorunludurlar. Sayılanların tevkifat yapabilmeleri için yaptıkları kira ödemelerinin, mutlaka, ticari, zirai veya mesleki

faaliyetleri ile ilgili olması gerekmektedir. Irak vergi sistemindeki emlak vergisinde vergi tevkifatı söz konusu değildir.

3.5.7. Verginin Ödenmesi Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Emlak Vergisinin Ödenmesi**

Emlak vergisini mükellefin ya kendisi ya da kanunen onu temsil eden kişi emlağın bulunduğu bölgedeki vergi dairesine öder. Vergi borcu iki taksitte ödenir. Birinci taksit Ocak ayının birinci gününde ödenir. İkinci taksit ise, Temmuz ayının birinci gününde ödenmesi gerekir. Mükellefe tebliğ gittikten sonra vergi borcu tek taksitte ödenebilir. Belirlenen mali yıl içinde vergi borcu ödenmezse her yıl için vergi borcunun %10'u kadar bir ceza uygulanır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

Irak Vergi Sistemi'ne göre emlak vergisi iki taksitte ödenir. Birinci taksit Ocak ayının birinci gününde ödenir. İkinci taksit ise, Temmuz ayının birinci gününde ödenir. Türk Vergi Sistemi'nde ise, tevkifata tabi olmayan gayrimenkul sermaye iradının safi değeri diğer gelir unsurlarıyla toplanıp geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşan mükellefler ertesi yılın Şubat ayının 25. günü akşamına kadar beyannama vermek zorunda olup, vergi Şubat ve Haziranda iki taksitte ödenir. Diğer hallerdeki mükellefler ise Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar beyanname vermek zorunda olup, verginin Mart ve Temmuz aylarında iki taksitte ödenmesi gerekmektedir. Gayrimenkul sermaye iratlarında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemelerden (nakden veya hesaben) tavkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar beyan etmeye ve 26. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine yatırmaya mecburdurlar. Vergi dairesine bildirim muhtasar beyanname ile yapılacaktır.

3.6. ARSA VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Irak'ta ilk arsa vergisi 15 sayılı Kanunla 1940 yılında ortaya çıkmıştır. İkinci dünya savaşı nedeniyle bu Kanun'un uygulanması durdurulmuştur. 1950 yılında ise, 53 sayılı Kanunla iptal edilmiştir. Cumhuriyet döneminde 1962 yılı 26 sayılı Kanunla tekrar uygulamaya konmuş ve birçok değişikliklerle şimdiye kadar gelmiştir.

Burada dikkat çeken husus, Arsa Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde Emlak (Bina) vergisi kanunun 162 sayılı 1959 yılı emlak için uygulnadığı hükümler (emlakın takdiri ve ona itiraz) arsalar için de aynı hükümler geçerli sayılmıştır.

3.6.1. Verginin Tanımı Ve Özellikleri Açısından Değerlendirilmesi

- **Irak Vergi Sistemine Arsa Vergisinin Tanımı**

Bir kişinin sahip olduğu Irak içindeki arsa ve arsalara biçilen değerden kanunda gösterilen esaslara göre belli oranda alınan bir vergidir. Kanunun birinci maddesinde arsa tanımını şu şekilde yapılmıştır; "belediyeler sınırı içinde ve dışındaki yerler olup, ister kendi mülkü olsun ister başkası tarafından bağış ya da veraset yoluyla olsun ve o yerde her hangi bir şekilde ev yapmak veya yatırım gibi bir şey yapılmamış yerdir". Yani arsa, her hangi bir yere bina yapılmamış alandır.

- **Irak Vergi Sisteminde Arsa Vergisinin Özellikleri**

1. Vergi dairesiyle mükellefin arasında doğrudan bir bağlantı vardır. Yani mükellef adına kesilir ve ödenir.

2. Servet vergilerinin bir türüdür. Çünkü vergi matrahı arsaya (yere) biçilen değerdir.

3. Vergi borcu nakit olarak vergi dairesine ödenir.

4. Mali yıl içinde tahsil edilir ve iki taksitte ödenir.

5. Mali, sosyal ve iktisadi amacı olan bir vergidir. Hazinenin gelir kaynaklarını arttırır.

6. Irak içindeki arsaları kapsar. Irak vatandaşlarının Irak dışındaki arsaları arsa vergisi dışındadır.

7. Bu vergi belli bir zamanla sınırlıdır. Bir arsa 15 yıldan fazla vergiye tabi tutulmaz (yani arsa birinin adına tescil edildikten sonra 15 yıl vergi alınır).

- **İki Vergi Sistemin Arasında Saptanan Fark**

Arsa vergisinin tanımı ve özellikler açısından Irak ve Türk Vergi Sistemi arasında fazla farklılık bulunmamaktadır. Bu açıdan fark sadece Irak Vergi Sistemi'ne göre bir arsanın iktisap tarihinden itibaren 15 yıl vergiye tabi tutulması, bu süreyi aşarsa arsa vergisinden muaf olmasıdır.

3.6.2. Verginin Konusu ve Matrahı Açısından Değerlendirilmesi

- **Irak Vergi Sisteminde Arsa Vergisinin Matrahı ve Kapsamı**

Arsa Vergisinin matrahı arsanın kendisidir. 1962 yılı 4 nolu talimata göre arsa şu şekilde belirlenmiştir;

1. Çiftlik ve ağaçlı (bu ağaçlar kesilebilir ve parçalara bölünebilir) yerler.

2. Yıkılan emlakler ve insan barınması için uygun olmayan veya her hangi bir yatırım yapılamamış yerler.

3. Çamur ev yapmak için kiralanan yerler.

4. Üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan yerler.

Yukarda zikredilen 4 bent arsa hükmündedir. Bunların dışında kalanlar emlak veya zirai yer hükmünde olur ve başka vergiye tabi tutulur.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

Irak ve Türk Vergi Sistemlerinde arsa vergisinin kapsamı arasında tek fark, Irak Vergi Sistemi'ndeki arsa vergisi, Bakanlar Kurulu kararına gerek duymadan belediyeler sınırları içinde ve dışındaki yerler olup herhangi bir şekilde ev veya yatırım yapılmış olmayan yerleri kapsamaktadır. Türk Vergi Sistemi'ne göre Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar emlak vergisi kanunu hükümlerine göre arazi vergisine tabidir. Buna göre belediye sınırları içinde belediyelerce parsellenmiş araziler arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerin hangileri bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmektedir.

3.6.3. Mükellef Açısından Değerlendirme

- **Irak Vergi Sisteminde Arsa Vergisinin Mükellefi**

Değişen 1962 yılı 26 sayılı Arsa Vergisi Kanunun 1. maddesine göre arsa vergisi mükellefi;

- Arsa sahibi,

- Tapu senedine adı geçen birine yetki verilmişse, adı geçen kişi,

- Uzun vadeli arsayı kiralayan,

- Arsaya el koyan,

- Vakıf* (Vakıf: Bir kişi tarafından karşılıksız olarak birine verilen arsadır) hükmünde olan arsayı idare eden,

- İntifa hakkı sahibi (arsa sahibiyle başka biri arasındaki kontrata göre belli bir süre ve belli bir karşılık verilmesi ikinci tarafın arsayı kullanmasıdır).

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemine göre arsa için vergi mükellefiyeti iktisap tarihinden itibaren ve takdir komisyonun yaptığı değer biçiminden sonra başlar ve 5 yıl süreyle geçerlidir. Türk Vergi Sisteminde ise mükellefiyet 4 yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

2. Türk Vergi Sistemine göre mükellefiyet emlak vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde belirtilen vergi değerinin tadil eden sebeplerin meydana gelmesi halinde, bu değişikliklerin meydana geldiği; herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olarak arazinin değerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlar. Irak Vergi Sisteminde arsa değerinin % 15 bir eksilme ye da artma gibi bir durum olursa yeni mükellefiyetin doğması değil, o arsa sadece yeniden bir takdire tabi tutulur.

3.6.4. Verginin Oranı ve Ödemesi Açısından Değerlendirilmesi

Irak'ta Değişen 1962 yılı 26 sayılı Arsa vergisi kanununa göre arsa vergisi oranı arsaya biçilen değerin % 2'sidir. Verginin ödenmesi ise, arsa vergisi kanunun 3. maddesine göre ilgili mali yıl içinde ödenir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında oran açısından Saptanan Fark**

Irak Vergi Sistemindeki arsa vergisi oranı, tüm bölgeler için arsaya biçilen değerin % 2'sine karşılık, Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Kanunun 18. maddesine göre arazi vergisi oranı % 01'dir. Bu oran arsalar için % 03 olarak uygulanmaktadır. Bu oranlar 5216 Sayılı kanun'un uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırılarak uygulanır. Buna göre, yukarıda belirtilen yerlerde, araziler için vergi oranı % 02, arsalar için % 06 olarak uygulanmaktadır. Türkiye'de Bakanlar Kurulu, bu vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar arttırmaya yetkilidir. Buna göre Irak'taki arsa vergisi oranı Türkiye'deki arazi vergisinden daha yüksek seviyede uygulanmaktadır.

3.6.5. Muafiyet ve İstisnalar Açısından Değerlendirme

- **Irak'taki Arsa Vergisinde Uygulanan Muafiyet ve İstisnalar**

Değişen 1962 yılı 26 sayılı Arsa Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde sosyal, iktisadi ve siyasi açıdan bir takım muafiyetler getirilmiştir. Bunlar detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

I. Sosyal Açıdan Muafiyet

- Her mükellef için arsanın yüzölçümü veya hissesi 800 metre kareye kadar olan kısım arsa vergisinden muaf tutulmuştur. Eğer bu sınırı geçerse fazlasına vergi ödenecektir. Mükellef istediği arsayı veya hisseyi muaf tutmasında seçme hakkı vardır (arsa birden fazla olursa).
- Resmi ve resmi özellik taşıyan kurumların arsaları vergiden muaftır.
- Aukaf Dairesi (Dini işler kurumu)'na ait olan arsalar kiralık olmaması şartıyla muaf tutulur.

- Okul, dernek, hayır kurumları, birlikler ve tapınak yerlerine ait olan arsalar muaf tutulur.
- Bakanlar Kurulu onaylamasıyla bilimsel amaçlı tahsis edilen arsalar vergiden muaf tutulmuştur.

II. İktisadi Açıdan Muafiyet

1. Özel ve karma sektördeki Sınai Yatırım Kanunu'na göre muaf tutulan arsalar.

2. Yasal bir sebeple ifrazı veya kullanma hakkı olmayan arsalar vergiden muaftır.

III. Siyasi Açıdan Muafiyet

Karşılıklı olma şartıyla diğer ülkelere ait olan arsalar muaf tutulur.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemi'ne göre her mükellef için 800 metrekare kadar arsa (yer) vergiden muaf tutulur. Bu sınırı geçerse fazlası vergiye tabi tutulur. Arsalar birden fazla olursa, mükellef istediği arsayı veya hisseyi muaf tutmasında seçme hakkı vardır. Türk Vergi Sistemi'ne göre ise, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 TL'si arazi vergisinden müstesna tutulmuştur. Emlak Vergisi Kanunun 16. maddesine göre bu miktarı üç katı kadar artırma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eşi ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. Söz konusu istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanır.

2. Irak Vergi Sistemindeki arsa vergisi kapsamında geçici muafiyet söz konusu olmamasına karşın, Türk Vergi Sistemi'nde bazı araziler geçici olarak arazi vergisinden muaf tutulur. Bunlar;

- ✓ Özel kanunlara göre devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl,

- ✓ Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinden tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl,
- ✓ Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli koşulları taşıyan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ, bahçe meydana getirilmesinde en az 2 yıl, en çok 15 yıl,
- ✓ Sanayi ve Teknolojik Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi(sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar), geçici olarak muaflıktan yararlanabilmek için arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi zorunludur.

3.7. GÜMRÜK VERGİSİ AÇISINDAN IRAK VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Irak'ta Gümrük Vergisi çok eskiden beri uygulanmaktadır. Özellikle ikinci halife zamanında, Üşür adıyla uygulanırdı. Irak'ın yeni tarihinde ilk Gümrük Vergisi Kanunu 19 sayılı Kanun olup 1919 yılında kanunlaştırılmıştır. Bu Kanun daha sonra birçok değişikliğe uğramıştır.

Irak'ta Gümrük Vergisi Kanunu bulunmakla beraber, bu verginin uygulanması durdurulmuştur. Bunun nedeni ise, Irak'ın özellikle şimdiki yapılanma aşamasında ekonomide olumsuz bir etki meydana gelmemesini sağlamak amacıdır. Yinede bu vergi esaslarını göz önünde bulundurmak gerekir.

3.7.1. Gümrük Vergisinin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi

- **Irak'ta Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Gümrük Vergisi kapsamında devletin siyasi sınırları ve gümrük sınırlarını ayırmak gerekir. Devletin siyasi sınırı; uluslararası anlaşmalarla belirlenen ve devletlere çizilen sınırlardır. Gümrük sınırları ise, siyasi sınırın içerisinde olup devlet

tarafından (Maliye Bakanı kararıyla) belirlenen bir bölgedir. Yani gümrük sınırı siyasi sınırın içinde olup ve daha küçük bir alandır. Başka bir anlatımla gümrük sınırı serbest bölgelerdir.

Buna göre bir malın yurtdışından gelip devletin siyasi sınırları içine girmesi gümrük vergisine tabi olduğu anlamına gelmez. İthal edilen mallara ithal vergisi alınması için gümrük sınırın (serbest bölge)dan çıkması gerekir. Yani eğer mallar serbest bölgeye girerse vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. Ama yurtdışından gelen malları serbest bölgeden çıkartıp ülke içinde tüketime girmesi halinde ithal vergisi alınır.

İhraç vergisinde vergiyi doğuran olay ise, malın serbest bölgeye girmesidir. Siyasi sınırları geçmese bile bu vergi uygulanır.

Transit vergisinde ise, vergiyi doğuran olay malların iç tüketim için olmaması şartıyla gümrük bölgesinden çıkmasıdır.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak Vergi Sistemi'ne göre 3 gümrük vergisi bulunmaktadır. Bunlar; ithal vergisi, ihraç vergisi ve transit vergileridir. Türk Vergi Sistemi'ne göre ise dış ticaretten alınan vergiler; gümrük vergisi, ithalde alınan KDV, ithalde alınan ÖTV, ithal damga resmi, rıhtım resmi ve diğer vergileri kapsar.

2. Irak Vergi Sistemi'ne göre bir malın Irak'a girmesi (iç tüketime girmesi) nedeniyle sadece ithal vergisi alınır. Türk Vergi Sistemi'nde ise, bir malın ithal edilmesinde alınan vergiler, ithalde alınan KDV, ithalde alınan ÖTV, ithal damga resmi ve diğer vergiler alınmaktadır.

3. Irak Vergi Sistemi'ndeki ithal vergisi kapsamında olan mallarda vergiyi doğuran olay, bu malların serbest bölgeden çıkartılıp iç tüketime sokulmasıdır. Türk vergi sisteminde ise, ithalde alınan KDV ile ilgili olarak, ithalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında katma değer vergisini doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ithalde alınan ÖTV' de vergiyi doğuran olay verginin konusuna giren malların (Akaryakıt ürünlerinde, bu ürünlerin ithalatçılar tarafından teslimi – motorlu taşıt araçlarında, kayıt ve tescile tabi olanlarda ilk

iktisabı, kayıt ve tescile tabi olmayanların ithalatı – tütün mamulleri, alkollü ve kolalı gazozlarda, bu malların ithalatı – lüks tüketim mallarında, bu malların ithalatı) Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişidir.

4. Irak Vergi Sistemine göre transit vergisinde vergiyi doğuran olay bu malların serbest bölgeden çıkmasıdır. Türk Vergi Sistemi'nde ise dar mükelleflerce yapılan transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olay bu malların gümrük bölgesine girmesi veya gümrük bölgesinden çıkmasıdır.

3.7.2. Verginin Oranları Açısından Değerlendirme

- **Irak'ta Gümrük Vergisi Oranları**

Irak'ta Gümrük Vergisi oranları 3 şekil almaktadır;

1. Değere göre oran: Bu ölçüme göre önce malın değeri belirlenir ve bu değerden belli bir oranda vergi alınmaktadır. Yani malın (CİF) değerine göre vergileme yapılır. Cif değeri ise, bir malın alım bedeli, taşıma bedeli ve sigorta bedelidir. Buna göre ithalatçı gereken belgeleri hazırlar ve ilgili limanlara verir.

Irak'ta gümrük vergilerinde yaygın olan uygulama malın değerine göre vergilendirilmesidir. Malların % 60'ı bu şekilde vergilendirilir.

2. Miktara göre belirlenen oran: Bu yönteme göre belli ölçümler kullanılır. Örneğin, ağırlık, adet, boy ve yüz ölçüm. Bu yöntem malların % 26'nı kapsar.

3. Hem değer hem de miktar ölçümleri kullanılması: Bu yönteme göre iki ölçüde kullanılmaktadır.

Irak'ta gümrük vergileri oranları ithal vergileri için % 5 ve % 250 arasında olup, her malın kullanımına göre belirlenir. İhraç edilen mallara uygulanan vergi ise, sadece 3 mal içindir ve değer oranı yöntemi kullanılır. Bu mallar, işlenmemiş altın değerinin % 1'i, yurtdışından gelen mallar ihraç edilirse değerinin % 1'i, kuzu ve inek değerinin % 1'i vergi ödenir. Transit şeklinde vergileme oranı ise, mal değerinin % 0.5 'i geçmemesi gerekmektedir. Kanunda belirlenen oran ise, binde 1'dir.

Ayrıca Irak'ta Gümrük Vergisi Kanununda sadece belirlenen oranlarda vergileme yapılmasıyla yetinilmemiş, **Ek Vergi** alma yetkisi verilmiştir. Yani alınan ithal vergisi miktarı üzerine ek olarak %15 vergi alınmaktadır.

Irak'taki Gümrük Vergisi tarifeleri tek kolonludur. Yani ithal edilen malların menşe nereden olursa olsun tarifeler değişmemektedir.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Farklar**

1. Irak ve Türk Vergi Sistemlerinde uygulanan vergi oranları açısından hem değer hem de miktara göre ya da ikisini de aynı anda kullanmak suretiyle vergi oranları uygulanmaktadır. Yani bu açıdan herhangi bir fark bulunmamaktadır.

2. Irak'ta ithal vergisi oranı % 5 ile % 250 arasında uygulanmakta olup, Türkiye'de ise ithalde alınan KDV genelde listeler halinde olan mallar için farklılık göstermektedir. KDV oranı % 10'dur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre Bakanlar Kurulu bu oranı 30.12.2007 tarih ve Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı kararı ile genel Katma Değer Vergisi oranını ekli listelerde yer alanlar hariç % 18'e yükselmiştir. Ayrıca listeler halinde belirlenen mal ve hizmetler için ayrı bir tarife benimsemiştir. ÖTV tarifesi açısından ise, I, II, III ve IV sayılı listeler için ayrı ayrı tarifeler uygulanmıştır.

3. Irak'ta Gümrük Vergisi Kanunu'na göre, ithal vergisine ilaveten % 15 Ek Vergi alma yetkisi verilmiştir. Türk vergi sisteminde ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

3.7.3. Gümrük Vergisinde Uygulanan Muafiyetler Açısından Değerlendirme

- **Irak Gümrük Vergisinde Uygulanan Muafiyetler**

Gümrük Vergisinde diğer vergiler gibi iktisadi, sosyal ve siyasi açıdan muafiyetlere yer verilmiştir. Bu muafiyetleri detaylı bir şekilde ele alacağız.

1. İktisadi Amaçlı Muafiyetler

Bu muafiyetler ekonomik gelişmeyi teşvik amacıyla kullanılır. Sınai, ticari ve hizmet sektöründe kullanılır. Bu sektörleri teşvik amacıyla özellikle hammaddeler

gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Zirai aletleri de özellikle ekim biçim için kullanılan araçlar muaf tutulmuştur. Hizmet sektörünü teşvik amacıyla, Irak Hava Yollarının ithal ettiği uçaklar ve yedek parçaları gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

2. Sosyal Amaçlı Muafiyetler

Eczane malzemeleri özellikle talebi fazla olanlar, spor malzemeleri, okul defteri için kullanılan kağıtlar, gazete, dergi, kitap için kullanılan kağıtların ithali gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Cami, kilise ve tapınaklarda kullanılan malzemeler, yurtdışından getirilen hediyeler gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

3. Siyasi Amaçlı Muafiyetler

Karşılıklı olma şartıyla yabancı hükümetlerin konsoloslukları ve diplomatların getirdikleri mallar ve dışişleri bakanlığının karşılıklı olma şartını onaylaması halinde gümrük vergisinden muaf tutulurlar. Irak'ta kurulan sergilerde kullanılan mallar da muaf tutulur.

- **İki Vergi Sistemi Arasında Saptanan Fark**

İki vergi sisteminde ayrı olmak üzere birbirinden farklı muafiyetler uygulanmaktadır. Mesela Irak Gümrük Vergisi Kanunu'na göre zirai aletleri de özellikle ekim biçim için kullanılan araçlar, hizmet sektörünü teşvik amacıyla vergiden muaftır. Aynı zamanda Irak Hava Yollarının ithal ettiği uçaklar ve yedek parçaları gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Türk Vergi Sistemi'nde ise ithalde alınan KDV ve ÖTV farklı teslimler için ayrı ayrı muafiyetler uygulamaktadır. Ayrıca Irak Vergi Sistemi'ne göre, eczane malzemeleri (özellikle talebi fazla olanlar), spor malzemeleri, okul defteri için kullanılan kağıtlar, gazete, dergi, kitap için kullanılan kağıtların ithali gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. Cami, kilise ve tapınaklarda kullanılan malzemeler, yurtdışından getirilen hediyeler gümrük vergisinden muaftır. Türk Vergi Sistemi'nde ise bu malzemeler özellikle ecza malzemeleri, spor malzemeleri teslimatı nedeniyle KDV'ye tabi tutulmaktadır.

3.8. IRAK VERGİ SİSTEMİ İÇİN ÖNERİLER

3.8.1. Gelir Vergisi İçin Öneriler

1. 1982 yılı 113 sayılı Irak Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde vergiye tabi gelir kaynakları 6 bentte belirtilmiştir. Aynı kanunun 8. maddesinde ise gelirden indirilebilecek giderler belirtilmiştir. Ancak her gelir kaynağı için hangi giderlerin indirilebileceği belirtilmemiştir. Buna göre Irak'ta üniter gelir vergisi tipi uygulanmaktadır. Buna karşın Irak kanunlarına göre farklı gelir kaynaklarına farklı vergi uygulanmaktadır (Örneğin, emlakten elde edilen kira bedeli 1959 yılı 162 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre vergiye tabi tutulmaktadır). Buna göre sedüler ya da birleşik gelir vergileri tipi özellikleri taşımaktadır. Bunun için Irak'ta üniter gelir vergileri tipi uygulanmasına dair bir düzenleme olması ve emlakten elde edilen gelirin, gelir vergisi kapsamına alınmasına ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması gereklidir.

2. 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesine göre mükellefin gelir kaynaklarını (6 gelir kaynağı) vergilendirilmektedir. Aynı kanunun 13. maddesinde mükellefe uygulanan vergi oranlarını ifade etmektedir. Bu ifadeye göre mükellefin geliri değil kendisi vergilendirildiğini ifade etmektedir. Hâlbuki mükellefin kendisi değil geliri vergiye tabi tutulur. Buna göre 113 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 13 maddenin 1. bendindeki ifadeyi (vergi mükellefi şu oranlara göre vergilendirilir) yerine (vergi mükelleflerin gelirleri şu oranlara göre vergilendirilir) ifadesine yer verilmesi gerekmektedir.

3. 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddenin 1. bendine göre her kişi bağımsız olarak vergi mükellefi sayılır ve bu esasa göre vergilendirilir. Ancak 6. maddenin 2. bendinde vergi mükellefi ve çalışan eşinin geliri (bazı şartların yerine gelmesi şartıyla) birleştirilip vergilendirilecektir. Buna göre beyanname hazırlanır ve eşi için 2 Milyon Irak Dinar'ı muafiyet uygulandıktan sonra sadece kocası vergilendirilecektir. Ayrıca 18 yaşından aşağı olan ve evli olmayan çocukların geliri varsa bu gelir babasının gelirine eklenir ve her çocuk için 200.000 IQD muafiyet alır ve aynı şekilde sadece baba adına vergilendirme işlemi gerçekleşecektir. Bu durum adalet ilkesine aykırı olmasından dolayı ve vergi mükellefi olan (baba) daha fazla vergi yüküne maruz kalmaktadır. Aynı zamanda her mükellefin bağımsız olarak vergilendirilmesinin daha adaletli olacağı ortadadır.

4. Mevcut varlıkların (Assets) satışından sağlanan kazançın vergilendirme kapsamına alınması: bazı durumlarda ister gerçek kişi ister tüzel kişiler mevcut varlıklarını (Assets) satmaya kalkışmaktadır. Bu satış miktarı bazen o varlığın defterdeki değerinden (Varlığın değeri - Amotismanlar) fazla olursa sermaye geliri elde edilmiş olmaktadır. Irak Vergi Sistemi'ndeki gelir vergisinde bu gelirin nasıl vergilendirileceğine dair bir madde bulunmamaktadır. 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 2. maddenin 6. bendinde "Herhangi bir kanunla muaf tutulmayan veya vergiye tabi olmayan gelirleri kapsar" ifadesine göre sermaye kazancı bu gelirler kapsamına girer. Ancak Genel Vergi Komisyonu uygulamalarına göre bu kazanç vergiden muaf tutulmaktadır. Bunun için bu kazançların vergi kapsamına alınmasına dair bir düzenleme yapılabilir.

5. 1982 yılı 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'n 8. maddesinin 9. bendindeki mükellefin boşadığı eşine verilen nafaka gelirinden indirilmesine imkan sağlamıştır. Eşi tarafından teslim alınan bu nafaka gelir hükmündedir ve bu gelir vergilendirme dışında tutulmaktadır. Bize göre nafakayı alan kişi bu geliri için vergiye tabi tutulmuyorsa, bu nafaka gider olarak indirilmemesi gerekmektedir. Yani bu nafakanın gelirden indirilmesi için nafakayı alan kişinin (nafakayı aldığı için) vergiye tabi olup olmadığına bağlı olması gerekmektedir.

6. 113 Sayılı Gelir Vergi Kanunu'nun 2. maddesine göre ticari ve ticari özellik taşıyan faaliyetlerden doğan gelirler vergiye tabi olacaktır. Ancak bu maddede ticari faaliyet kavramı ya da ticari özellik taşıyan faaliyetlerin tanımları yapılmamıştır. Bunun için ticari faaliyetlerin tanımı ve türlerinin açık bir şekilde yapılması gerekmektedir. Ticari faaliyet için şu tanım yapılabilir; "Bir kişinin bizzat ve sürekli olarak kendisinin faaliyette bulunması ve bir gelir elde etmesidir".

7. Suudi Arabistan'da uygulanmakta olan yurt dışından gelen işçilerden gelir vergisi kapsamına alınmaları. Bu kanunun amacı yurtdışından gelen işçilerin iş teklifelerini yükseltmek ve sonuçta hem sayılarını düşürmek hem de devletin petrol dışı kaynaklarını arttırmaktır. Bu kanuna göre işçinin toplam gelirinin 5.000 Suudi Arabistan Riyal'inden fazlası %10 oranında gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bize göre Irak'ta bu uygulama çok başarılı olacaktır. Özellikle yapılanma aşaması 2008 yılından itibaren hız kazanmıştır. Ayrıca yurtdışından gelen işçi sayıları da sürekli artmaktadır. Buna göre Irak'taki işsizliğin önüne geçmek ve Irak'ın sahip olduğu

büyük miktarda iş gücünü çalıştırmak amacıyla yurtdışından gelen işçilere gelir vergisi uygulamasının başlatılmasına dair bir düzenleme getirilebilir.

8. 113 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre zirai yerlerin kiralanmasından elde edilen gelir, vergiye tabi olur. Ancak bir kişi kendi zirai yerini ekip biçerse elde edilen gelir vergiye tabi değildir. Bunun için birçok ülkede uygulanmakta olan zirai yerlerin ekilmesinden elde edilen gelir vergiye tabi olmaktadır. Mesela, Libya'da uygulanan zirai gelirler üzerinden % 5 oranında alınan zirai gelir vergisini örnek olarak gösterebiliriz. Dolayısıyla Irak'ta böyle zirai gelirlerin vergilendirme dışında kalması adalet ilkesini tahrip etmektedir. Bunun için zirai gelirin vergilendirme kapsamına alınması amacıyla Irak hükümeti Gelir Vergi Kanunu'nda gerekli düzenlemeler yapması ve zirai gelirleri kanunda belirlenen gelir kaynakların 7. unsuru olarak kabul etmesi yönünde olacaktır. Ayrıca bu geliri nasıl ve hangi oranda alınacağına dair usulleri belirlemesi gerekmektedir. Mevcut gelir vergisi kanununda muafiyet kapsamına giren zirai gelirlerin vergilendirme kapsamına alınması vergi tabanını genişletir. Ancak bu verginin çok düşük oranlarla ve geniş kapsamlı muafiyetlerle uygulanması için bir düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir.

9. Birçok ülkenin vergi kanunlarında vergiye tabi gelirden indirilecek ve indirilemeyecek giderleri kanunda açık bir şekilde belirtilmiştir. Irak Vergi Sistemindeki 1982 yılı 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu giderlerle ilgili olarak 8. maddesinde belgelenmesi şartıyla gelirden sadece indirilebilecek giderler ele alınmıştır. Ancak indirilemeyecek giderlerle ilgili herhangi bir madde bulunmamaktadır. Dolayısıyla diğer ülkelerde olduğu gibi gelirden indirilemeyecek giderleri belirleyip gelir vergisi kanunun bir madde olarak eklenmesine ilişkin bir düzenleme getirilebilir.

Bize göre giderlerle ilgili olarak düzenleme yapıldığı takdirde indirilemeyecek giderlerin şu şekilde olacağına dair bir düzenleme gerekmektedir;

- Kişisel giderler ve aile giderleri.
- 113 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre muafiyet kapsamına giren bir emlağın idaresi veya bakımıyla ilgili giderler.
- Rüşvet, para cezaları ve yasal olmayan giderler.
- Siyasi partilere veya siyasi organizasyonlara verilen primler.

- Ticaret odaları ve derneklere verilen primler.
- Dolaylı veya dolaysız olarak verilen hediyeler (Fertlerin geliri kapsamında olmaması şartıyla).

10. Irak Vergi Sisteminde mukim ve mukim olmayanlar ayrımı bulunmaktadır. Ayrıca mukim olanları, Iraklı ve Iraklı olmayanlara ayırmıştır. Aynı zamanda Iraklı olmayanları, Arap olan ve Arap olmayan yabacılar arasında bir ayrım bulunmaktadır. Genel olarak tüm ülkeler tarafından gerçek kişilerin mukim olması için ikamet süresi ilkesi ve oturma yeri ilkesi benimsenmiştir. Yani bir kişinin mukim olması için ya bir yıl içinde 183 gün kalması ya da ikamet yeri belli olması gerekmektedir.

Bunun için vergi idarelerinin bu karmaşık ayrımcılığı yüzünden karşılaşabileceği sorunları ortadan kaldırmak ve Irak'ta bir kişinin mukim sayılması için şu şartlar getirilebilir;

- Bir kişinin sürekli olarak Irak'ta ikamet etmesi.
- Bir yıl içinde 183 günden fazla kalması.

Ayrıca Irak dışından gelen Araplar için olan ayrımı da (Arap olan yabancı ne kadar kalırsa mukim sayılır) kaldırmak gerekmektedir. Yani Arap olan ve Arap olmayan yabancılar aynı esaslara göre mukimlik hükmü geçerli olacağına dair bir düzenleme yapılabilir.

Bize göre bu düzenlemeler vergiye tabi kişi grubunu daha da genişletir. Aynı zamanda uluslararası standartlara göre vergiye tabi kişiler belirlenecektir. Bunun yanı sıra devlet politikalarını koyanlar tarafından bu değişikliklerin iktisadi analizleri yapılarak vergi gelirlerini hangi yönde etkilediği ortaya konulmalıdır.

11. Irak'taki bankaların hisse senetleri ve tahvillerden elde ettikleri gelirin vergilendirme kapsamına alınması: 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda bankaların vergilendirilmesine dair herhangi bir madde bulunmamaktadır. Dolayısıyla bankaların hisse senetleri ve tahvillerinin alım satımına izin verildiği takdirde, bu durum devletin ek gelir kaynağı elde edeceği anlamına gelmektedir. Ayrıca 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddenin 2. bendindeki hisse senetleri ve tahvillerden elde edilen gelirler sadece bu alanda çalışan şirketleri kapsamaktadır. Buna göre Irak hükümeti bu gelir kaynağını göze alarak 113 sayılı kanunda

bankaların hisse senetleri ve tahvillerden elde ettikleri gelirleri vergilendirilme kapsamına alınmasına dair hükümler getirilebilir.

12. Şirketlerin vergilendirilmesine dair hükümler 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda sadece 14., 15. ve 16. maddelerinde verilmiştir. Bu maddelere göre kar dağıtımı yapılmadan önce bu kar vergiye tabi olacaktır. Yani dağıtılan kar önceden gelir vergisine tabi olduğu için tekrar vergilendirilmez. Ayrıca hisse sahiplerine ne kadar kar dağıtıldığı ve ne kadar vergi ödendiğine dair şirketteki yetkili makamlar tarafından belge verilmesi gerekir. 15. maddede ise, kar dağıtımıyla ilgili olan bentte kar tanımı yapılmamıştır. Buna ek olarak şirket şeklinin değişmesi (ya da faaliyet değişmesi) durumunda nasıl vergilendirileceğine dair herhangi bir madde bulunmamaktadır. Bunun için Irak hükümeti bu şirketlerin şekil değiştirmesini göze alarak kanun maddelerinde gerekli düzenlemeler yapılmasını sağlamalıdır. Ayrıca tüm şirket türleri için daha kapsamlı ve geniş bir şekilde vergilendirilmelerine dair hükümlere de yer verilebilir.

13. Devlet kurumlarına, öğrenim, hayır ve dini amaçlı olarak verilen bağışlarla ilgili olarak belli bir yüzde indirilmesin önerisi: 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 8. bendine göre, devlet kurumlarına, hayır, dini ve öğrenim amaçlı verilen bağışların belgelenmesi şartıyla tamamı gelirden indirilir. Birçok ülkede bu bağışların tamamı değil belli bir yüzdeye kadar indirilebilecektir. Mesela, Türk Vergi Sistemi'ne göre bağış ve yardımların ilgili yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlandırılmıştır. Yani indirilecek bağış ve yardım gelirinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşürüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir. Bu işlemlerin neticesinde bulunan tutara kanunda ön görülen % 5'lik oran uygulanacak ve bulunan tutar bağış ve yardımlarda gider yazılabilecek üst sınır olarak dikkate alınacaktır. Bize göre Irak'ta gelir kaybını azaltmak amacıyla bağış ve yardımların tamamı değil belli bir orana kadar gelirden indirilmesi sınırlanmalıdır.

14. Beyannameye dayanan vergilendirmeyi daha da geliştirmek amacıyla toplumdaki vergi bilincini arttırmak gerekir. Bunun yanı sıra vergi dairesindeki denetim mekanizmalarını geliştirmekle hem vergi gelirlerini arttırır hem de vergiden kaçınmayı azaltacaktır.

15. 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesindeki uygulanan para cezaları çok düşük seviyededir. Bu cezaları arttırmak açısından ise çok yüksek seviyede olmaması gerekmektedir. Çünkü yüksek para cezaları hem mükellefi (gecikme yüzünden pişman olan) olumsuz yönde etkiler hem de vergi dairesi memurlarının bu cezaları uygulama açısından tereddüt etmeleri söz konusu olabilir. Bunun için 56. maddedeki para cezalarını makul seviyede yükseltilmesine dair bir düzenleme getirilebilir.

16. Irak Vergi Sistemi'nde genel olarak maddelere bakacak olursak iki sorun söz konusudur. Birincisi, kanun maddelerinin gizemli olması. İkincisi ise, maddelerin dar kapsamlı olmasıdır (mevcut tüm durumları göze alamaması). Bunun sonucu ise, vergi idarelerin kendi çıkarlarına göre kanun maddelerin açıklamasıdır. Bu durum aynı zamanda idari yolsuzluklara yol açmaktadır. Bu sorunları ortadan kaldırmak için şu düzenlemeler getirilebilir:

- Mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkiyi güçlendirmek: bu hedefe ulaşmaya yardımcı olan en önemli etken vergi kanunundaki maddelerin açık ve anlaşılır bir şekilde olması ve birden fazla anlam teşkil etmemelidir. Ayrıca mükellefin ödediği vergiyi kamu yararına yönelik olduğuna dair bir bilincin toplumda yerleştirilmelidir.
- Aktif vergi idaresinin olması ve vergi idaresindeki çalışanları deneyim ve eğitim seviyelerine dayanarak seçilmelidir.
- Denetim müesseseleri geliştirmek.

17. Vergi idarelerin yeniden yapılanması ve vergi kanunlarında belirlenen esaslara göre uygulanması. Burada dikkate alınması gereken en önemli husus, kanunda bazı boşlukların bulunması durumunda vergi idarelerin daha kolay yöntemleri uygulamaya yönelik ittirmektedir. Örneğin, mükellefin gerçek gelirine ulaşmak için vergi idaresi mükellefin verdiği belgelere dayanarak ve herhangi bir çaba göstermeden vergilendirilmesi. Bunun için vergi kanunlarında boşluklar bulunmamalı ve bu kanunların vergi idareleri tarafından nasıl uygulanacağını göze alarak vergi kanunlarını tekrar gözden geçirilmelidir.

3.8.2. Katma Değer Vergisi Önerisi

Katma değer vergisi uygulaması ilk olarak 1920'li yıllarda Alman işadamı Von Siemens tarafından önerilmiştir. Ancak ilk olarak Fransa'da uygulanmaya başlanmıştır. Fransa'da 1948 yılında KDV üretime yönelik uygulanmıştır. Daha sonra 1954 yılından itibaren KDV tüketime yönelik uygulanmaya başlanmıştır. Teori ve uygulama açısından KDV'nin verimli olması için; tüketime doğru olması, geniş tabanlı ve perakende satış aşamasında uygulanması gerekmektedir[484]. AB'nin ortak genel tüketim vergisi de olan KDV, dünyada OECD üyesi olan birçok ülkede uygulanmaktadır[485].

KDV'nin AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşmasının 99'uncu maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür. KDV yalnızca AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmamış, AB dışındaki ülkelerde de hızlı bir yayılma göstermiştir. 1960'ların ortasında, Finlandiya ve Fransa dışındaki hiçbir OECD ülkesinde uygulanmayan KDV, 1990 yılı Ocak ayı itibariyle, Avustralya, İsviçre ve ABD hariç olmak üzere OECD üyesi 21 ülkede ve OECD üyesi olmayan 33 ülkede uygulanmaktadır[486]. Günümüzde 150'den fazla ülkede Katma Değer Vergisi devletin önemli gelir kaynaklarındandır. Dünyadaki ülkelerin %70'inde KDV uygulanmaktadır[487]. Dünyada uygulanan Katma Değer Vergisi oranları tablo 22'de gösterilmiştir (tablonun devamı Ek'te gösterilmiştir).

---

[484] Tuan MINH LE, "Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issues", **Paper Prepared for the World Bank Course on Practical Issues of Tax Policy in Development Countries**, Washington D.C., April28- May1, 2003, s.1.
[485] www2.aku.edu.tr/~kgungor/**KDV**-2.doc. (10.10.2011).
[486] Birol AYDEMİR, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, DPT, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 1996, s.10.
[487] S.A. Khandre & V.V. Purohit, "Present Status of VAT in Maharashtra State", **International Referred Research Journal**, Vol. 2, Issue: 18, March, 2011, s.107.
http://www.ssmrae.com/admin/images/56689a1c41542ac7587e789e511124ad.pdf. (17.10.2011).

Tablo 22: Dünyada Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları 2011

Ülke	**Katma Değer Vergisi Oranı (%)**
Avusturalya	10
Avusturya	20
Belcika	21
Kanada	5-15
Çek Cumhuriyeti	20
Denimarka	25
Finlandiya	23
Fransa	19.6
Almanya	19
Yunanistan	19
Macaristan	25
İzlande	25.5
İrlenda	21
İtalya	20
Japonya	5
Luksamburg	15
Meksika	16
Hollanda	19
Yeni Zelanda	15
Norveç	25
Polanda	22
Portekiz	21
Slovakia	19
İspanya	18
İsviçre	14
İsveç	25
Türkiye	18
Birleşik Kırallık	17.5

Kaynak: World Tax Rates 2010 / 2011. http://www.taxrates.cc/index.html. (13.04.2012).

Irak hükümeti satış vergileri konusunda özellikle KDV uygulamasına büyük önem vermektedir. Bu verginin uygulanması için iki yıldan fazla planlama yapılması gerekmektedir. Buna karşın sınır kapılarında satış vergileri uygulanması daha az zaman gerektiren bir uygulamadır. Buna göre sınır kapılarında sıkı güvenlik ve yolsuzlukları azaltmakla bu uygulamaya kolaylık sağlayabilir.

Satış vergileri ya da Katma Değer Vergisi uygulaması için genel şartlar:

- Sınır kapılarından geçen ürünleri devletin kontrolü altında olması.
- Vergiye tabi ticari işlemlerin vergi borçlarının hesaplaması ve tahsilini yapan aktif vergi dairesinin bulunması.
- Vergilendirme konusunda deneyim sahibi olan mükelleflerin tuttukları alım-satım defterlerine göre aylık raporlarını hazırlaması. Aynı zamanda vergi dairelerinin de bu defterleri görme hakkına sahip olması.
- Katma Değer Vergisi açısından iki mükellef arasındaki alım-satım belgelerini detaylı şekilde hazırlaması durumunda, denetime olanak sağlanmış olur.

Görüldüğü gibi bu vergilerin uygulanması açısından, Irak'ın tüm sınır kapılarında ithalat ve ihracat hareketlerinin tamamen devletin kontrolü altında olması gerekmektedir. Buna göre ithalattan elde edilen gerçek gümrük gelirleriyle tahmin edilen gümrük gelirleri arasındaki fark az ise bunu başarmış olmuş demektir. Ayrıca KDV tüketim vergilerinden olması nedeniyle Irak sınırları içerisine ithal edilen mallara uygulanmaktadır. İhracatta ise bu vergiler geri dönüşümlü olduğu için ihracat ve ithalatların iyi bir şekilde kontrol altına alınması gerekmektedir. Ayrıca bu KDV uygulamasının başarılı olması için vergi dairelerindeki kadroları da geliştirmek gerekir.

Irak'ta Katma Değer Vergisi uygulamasının sağlıklı olması için iki seçenek bulunmaktadır. Bunlar;

Birinci Seçenek: Üç Aşamalı Şekilde Uygulanması

1. Aşama: Sadece Sınır Kapılarında Satış Vergisi Uygulanması

Maliye Bakanlığı'nın vergi politikası bölümü tarafından ithal edilen mallara ilişkin Satış Vergisi Kanunu taslağı hazırlanması. Bu taslak hazırlanırken ileriki zamanlarda bu verginin daha kapsamlı olmasına imkan sağlanılmasıdır. Yani ithal edilen mallara satış vergileri konulduktan sonra ve belli bir süre geçtikten sonra yerli mallara da bu verginin konulmasının göze alınması gerekir. Bu kanun hazırlanırken dikkat edilmesi gereken noktalar şöyledir:

- Kanun maddelerinin açık olması (kompleks olmaması),
- Satış vergisini tahsil eden idareleri (makamları) belirlemek,

- Satış vergisi oranı,
- İstisna ve muafiyet kapsamında tutulan mallar,
- Vergi oranının tek ya da çok oranlı olarak uygulanması,
- Her mal için farklı vergi oranı uygulanması takdirde, her mala uygulanan malları belirlemek.
- Gümrük Vergisi Kanunundaki malların sınıflandırılmasına dayanarak her mal için vergi oranı ve muafiyetler belirlenebilir.

Satış vergisini toplama yetkisiyle ilgili olarak, Irak'ın ekonomik durumuna baktığımız zaman ve özellikle önceden söylediğimiz vergi dairelerindeki kadro eksikliği nedeniyle yeni bir vergi idaresi oluşturmak mümkün değildir. Yani satış vergilerini toplama yetkisi Gümrükler Genel Komisyonu'na verilmelidir. Özellikle 2007 yılından itibaren Irak parlamentosu kararıyla (İmar Vergisi hariç) tüm gümrük vergileri uygulamadan kaldırılmıştır. Bu durumda Gümrükler Genel Komisyonu'na olan iş yükünün azalması demektir. Buna göre Gümrükler Genel Komisyonu idaresi bir taraftan imar vergisini tahsil etmekte olup, aynı zamanda satış vergisini de toplamada başarılı olabilir.

Satış Vergileri'nin yeni bir uygulama olmasından dolayı bu verginin geri alınmasına imkan sağlamak gerekmemektedir. Ama buna bir istisna olarak, Irak'ta ihracat sektörün gücünü arttırmak amacıyla ithal edilen malları ister olduğu gibi ister işlendikten sonra ihraç edildiği takdirde tahsil edilen satış vergisinin geri alınması önerilebilir. Ayrıca ihraç edilen ürünlerde kullanılan bazı hammaddelerin de istisna kapsamında olması gerekmektedir.

2. Aşama: İmalat Sektörü ve Yerli Malların Satış Vergileri Kapsamına Alınması

Maliye Bakanlığı'nın vergi politikası bölümü tarafından satış vergilerinin daha kapsamlı hale getirilmesi gerekmektedir. Yani yerel üretim ve Irak'ta imal edilen malların da satış vergilerine tabi olması gerekir. Buna göre satış vergilerine tabi olan üretim ve imalat faaliyetlerini belirlemek, vergi dışında kalan faaliyetler, yapılan işlemlerin defterlere kayıt edilmesi ve verginin uygulanması gereken oranları belirlemek gerekmektedir.

3. Aşama: Satış Vergilerinin Katma Değer Vergisine Dönüştürülmesi

Maliye Bakanlığı tarafından kapsamlı Katma Değer Vergisi kanunu taslağı hazırlanması ve Irak'ta bu verginin tüketime yönelik tüm mallara uygulanması gerekmektedir. Irak ekonomisine en uygun senaryo ise, KDV Varış İlkesine (Destination) göre uygulanması ve tüketime yönelik olan mallara yönelik olmasıdır. Buna göre Irak sınırları içerisinde tüketilen tüm mallar KDV kapsamına girecektir. KDV uygulamasının diğer senaryosu kaynak (Orijin) ilkesidir. Bu senaryo Irak ekonomisine uygun değildir. Çünkü tüm ihraç edilen mallar (Petrol) dahil bu vergi kapsamına girecek ve olumsuz etkiler yaratacaktır. Bunun yanı sıra, üretim tipi KDV (P. VAT) ya da gelir tipi KDV (I. VAT) geniş bir vergi konusu oluşturmasıyla beraber bazı olumsuzluklara yol açmaktadır. Örneğin, sermaye mallarının KDV kapsamında olması halinde yatırımları olumsuz yönde etkilemektedir.

Bunun için KDV'yi uygulayan birçok ülke gibi varış ilkesine göre tüketime yönelik olmalıdır. Ayrıca KDV'nin sağlıklı bir şekilde uygulanması için muhasebe defterleri tutma ve fatura kullanımında geniş bir reform yapılması gerekmektedir. Bununla beraber vergi oranları, istisna, muafiyetler, verginin tüketime yönelik olması ve vergiye tabi olacak tüm mal ve hizmetler kanunda açık ve anlaşılır şekilde belirlenmelidir.

İkinci Seçenek: Sınır Kapılarında Satış Vergileri Uygulandıktan Sonra KDV'ye Geçiş

Bu seçeneğe göre sınır kapılarında satış vergileri uygulanmaya konulduktan sonra ve yerel mal ve hizmetlere satış vergileri uygulaması aşamasına geçmeden tüm mal ve hizmetlere geniş kapsamlı katma değer vergisi uygulamasına geçilmesidir.

Irak'ın ekonomik durumuna bakacak olursak ve önceden söylediğimiz gibi vergi idarelerindeki kadro yetersizliklerini göze alarak bu uygulamanın imkansız olduğunu görmekteyiz.

3.8.3. Cep Telefonu Vergisi Önerisi

Cep telefonu hizmetlerinin vergilendirme kapsamına alınması, hükümete ek gelir kaynağı teşkil etmektedir. Bu verginin uygulanması hem vergi mevzuatını

geliştirmekte hem de devletin amaçladığı petrol gelirine daha az yüklenmesine yardımcı olur.

Cep telefonu vergisi birçok ülkede telekominikasyon hizmeti olduğu için KDV kanunu kapsamına girmiştir. Amerika'nın bazı eyaletlerinde ise bağımsız olarak cep telefonu hizmeti vergisi kanunu mevcuttur. 2011 yılı verilerine göre Amerika'da Nebraska eyaleti % 23.69 oranıyla en yüksek cep telefonu vergisi oranına sahiptir. İkinci ise, Washington % 23 oranında ve en düşük oran Oregon eyaletinde %6.86 oranında uygulanmaktadır[488]. Adı geçen kanununun özelliği, cep telefonu hizmeti bir kere vergiye tabi olmasıdır.

Cep telefonu vergisi tek aşamalı olup, tüketime yönelik bir hizmete konmaktadır. Aynı zamanda devlet için dengeli ve elastik bir gelir kaynağı olduğu (idrak edilmesi) için bu verginin tarafsız ve tahrif edilmez özelliğe sahiptir. Vergilendirme şekli ise, cep telefonu faturasının aylık külfete belli oranda uygulanması adalet (ilkesine uyumludur) ya da her numara için aylık sabit miktarda alınmasıdır (bu durum da adalet ilkesine aykırıdır).

Burada dikkat edilmesi husus vergiyi ödeyen (vergi yükünü kaldıran) tüketicidir. Dolayısıyla cep telefonu hizmeti sağlayanlar tüketiciden vergiyi alıp devlete ödemek zorundadır. Buna göre vergiden kaçınma olayı düşük seviyede olmaktadır.

Önceden söylediğimiz gibi cep telefonu vergisi cep telefonu hizmeti sağlayan operatörler tarafından verilen faturasındaki miktara belli bir oranda uygulanması gerekmektedir. Bun a göre vergi sorumlusu olan cep telefonu operatörleri vergiyi mükelleften alıp, liste şeklinde hazırlanır ve vergi dairesine ödenir. Cep telefonu (taşınabilir telefon) vergisi uygulaması için bu verginin tanımını yapmak gerekir. Taşınabilir cep telefon hizmeti kavramını tanımlamak ve diğer iletişim hizmetleriyle ortadaki farkı ortaya koymak gerekmektedir. Örneğin vergi mükellefi, vergi oranı, tahsili ve ödenmesi gibi hükümleri belirlenmesi gerekmektedir.

[488] Joseph HENCHMAN, "States Target Cell Phone For Stealth, Burden Some Taxes", **Tax Foundation**, Fiscal Fact, No.259, February 18, 2011, s.2.

1. Cep Telefonu Hizmetinin Tanımı

Cep telefonu hizmeti tanımı geniş kapsamlı hizmetleri içermektedir. Bu tanım radyo ve televizyon yayınlarının hem uydu platformu hem de kablo ortamı hizmetleri, yurtiçi ve yurtdışıyla haberleşme imkanı sağlayan telefon hizmetleri, telsiz şahsi haberleşme hizmeti, mektup hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca haberleşme kurumunun tanımı ve uzaktan iletişim amaçlı olan her türlü materiyal belirlenmelidir. Buna göre telsiz iletişim hizmeti: her türlü işaret, yazı, fotoğraf, ses gönderim ve alım şeklinde olup ister telli ister telsiz ortamda olduğunu tanımlayabiliriz. Buna göre sabit telefon hattı ücreti, cep telefonu ücreti, mesaj gönderme ve canlı yayın kullanımı hizmetleri cep telefonu vergisine tabi olacaktır.

Cep telefonu vergisi uygulaması Irak'ta aşamalar halinde olmalıdır. Başlangıç olarak Irak'ta mevcut olan sadece cep telefonu operatörlerine (Asiacell, Zen, Korek) uygulanmalıdır. Çünkü bu hizmetler uluslar arası standartlara uygun kalitede uygulanmakta olup vergilendirilmesi açısından geniş mükellef kitlesi kapsamaktadır. Diğer hizmetler ise sabit telefon ve internet hizmetleri ülkenin tüm şehirleri (Erbil, Süleymaniye ve Duhok hariç) yok denecek seviyededir. Dolayısıyla bu hizmetlere vergi konulması başarısız olabilecektir.

2. Vergilendirme Kapsamına Giren Mekan (Vergilendirmede Esas Alınan İlke)

Esas olarak iktisadi faaliyetin (cep telefonu hizmeti) inşa edildiği yerde vergilendirmeye tabi tutulur. Teknolojik gelişmeyle birlikte (örneğin uydu yoluyla) cep telefonu hizmetini maddi mekan (yer) olmadan bu hizmeti sağlama imkanı bulunmaktadır. Bunun için bu hizmeti sağlayanın bizzat yeri özellikle uluslararası hizmetlerde önem teşkil etmektedir. Irak'ta cep telefonu hizmeti Irak içinde sayılabilmesi için bu hizmeti sağlayan kurum ya da sinyal alım ve gönderim Irak sınırları içinde olmasıdır.

Buna göre cep telefonu hizmeti veren taraf Irak'ta sayılabilmesi için şu şartlara bağlıdır;

- Hizmeti veren kurum Irak'ta olması.
- Sinyal alım ve gönderimi (telefon görüşmeleri yani iki taraf) Irak'ta olması.

- Telefon faturalarını veren ve ödeyen tarafların Irak'ta olmaları.

Bazı telefon operatörleri bu hizmetleri yurtdışında vermektedir. Yani diğer ülkelere giden vatandaşlar aynı hizmetten yararlanmaları. Bunun için kontörlü hatların satış aşamalarında vergilendirilmesi gerekmektedir.

3. Vergi Mükellefi

Cep telefonu vergisi açısından vergiye tabi kişileri iyi bir şekilde belirlemek gerekmektedir. Yani burada hizmeti sağlayan taraf var aynı zamanda bu vergiye tabi olan hizmetten faydalanan taraf da bulunmaktadır.

Cep telefonu hizmetinin vergilendirme yöntemi ise, bu hizmetten yararlanan kişiye vergi koymak ama bu vergi cep telefonu hizmeti sağlayan taraftan alınmasıdır. Buna göre cep telefonu hizmeti veren taraf (operatör) kanunda belirlenen oranlara göre faturanın toplamına uygulanarak vergi dairesine ödenmesidir.

4. Vergi Sorumlusu

Cep telefonu vergisinde vergi sorumlusu, cep telefonu hizmeti sağlayan (operatör)'dür. Yani bu hizmet karşılığı müşterilerden alınan toplam teklüfeyi kanunda belirlenen vergi oranın uygulaması. Buna göre cep telefonu operatörü verginin hesaplanması, müşterilerden alınması ve vergi dairesine ödenmesinden sorumludur.

Faturalı hatlarda, toplam fatura tutarına kanunda belirlenen oranlara göre vergi borcu hesaplanır. Kotörlü hatlarda ise, kontör kartının satış aşamasında bu kartın tutarına belli oranda vergi uygulamakla vergi borcu hesaplanır. Son olarak cep telefonu operatörü bu vergileri hesaplayıp vergi dairesine ödemesi yönündeyiz.

5. Vergi Oranı

Cep telefonu vergi oranı Irak çevresindeki ülkelerde uygulanan oranlardan daha çok olmamasını gerekmektedir. Ayrıca cep telefonu vergi oranı hazırlanırken diğer ülkelerden aynı hizmeti sağlayan şirketlerle rekabet edebilirlik seviyede olmalıdır. Örneğin, Ürdün'de KDV'ne göre cep telefonu hizmetine % 4 satış vergisi uygulanmaktadır. Lübnan'da KDV'ne göre cep telefonu hizmetine %10 oranında vergi uygulanmaktadır. Pakistan'da cep telefonu hizmetlerine %15 genel satış

vergisi uygulanmıştır. Türkiye'de ise cep telefonu operatörleri tarafından sağlanan hizmetlere %25 vergi uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra Irak'ta uygulanacağı cep telefonu vergisinin oranı devletin bu sektörden ne kadar gelir elde etmesi umduğuna bağlıdır.

Bize göre ilk aşama olarak Irak'ta mevcut olan cep telefonu hizmeti sağlayan şirketlerin (Asicell, Zen, Korek) toplam gelirleri ortaya koymak ve bu gelirlere bazı analizler yaparak uygun oranda vergilendirilmeleri gerekmektedir.

6. Verginin Tahsili ve Vergilendirme Dönemi

Cep telefonu hizmeti sağlayan kişi vergi sorumlusudur. Buna göre bu verginin sorumlusu kanunda belirlenen tarihlere göre vergiyi mükelleften alıp vergi dairesine ödemek zorundadır. Bu hizmeti sağlayan taraf (kişi) vergiyi tahsil etmeme gibi durum olursa vergi dairesi vergi sorumlusu olan (operatör)'den vergi borcunu tahsil edecektir.

Cep telefonu hizmeti sağlayan bu hizmet karşılığı kullanıcılardan alınan bedele kanunda belirlenen oranlara göre vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca cep telefonu vergisi hiçbir müşteriye istisna uygulamadan tüm müşterilerden tahsil edilir. Bu vergiyi mükelleften tahsil edememe gibi durum söz konusu olursa vergi sorumlusu (operatör) vergiden muaf tutulmaz aksine vergi dairesine vergiyi ödemek zorundadır.

Cep telefonu vergisi bu hizmeti sağlayan için devlete ödemesi gereken borç hükmündedir. Buna göre kanunda belirlenen süreçlerde ödenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ödenmesi gereken vergi borcu, cezalar ve gecikme faizi hizmeti sağlayan (operatör)'a tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 10 gün içinde vergi dairesine ödenmesini gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından gönderilen tebliğ (eğer borç, ceza ve faizler ödenmezse) borcu diğer yöntemlerle (El koyma gibi) tahsil edilmektedir. Vergilendirme dönemi açısından ise, cep telefonu vergisinde vergilendirme dönemi 1 ay olması gerekmektedir.

7. Verginin Ödenmesi

Cep telefonu vergisinin vergilendirme dönemi 1 ay olduğuna göre bir ayla ilgili vergi ilgili ayı takip eden 30 gün içinde vergi sorumlusu tarafından vergi

dairesine ödenmesini gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından ek vergi konulduğu zaman, vergi sorumlusuna gönderilen tebliğde ödeme süresi bildirilmektedir. Ayrıca vergi borçları operatörün bağlı olduğu ve kanunda belirlenen banka ve şubelerine ödenmesi gerekmektedir.

3.8.4. Diğer Öneriler

1. Irak'ta hizmet sektörü bir işgücü kaynağı teşkil etmektedir. Bunun için devlet tarafında önemli hizmetlerin sağlanması (elektrik, telli ve telsiz iletişim araçları, ulaştırma, lojistik sistem) uluslararası verimlilik ve rekabeti artıracaktır. Hizmet sektöründeki rekabeti artırmak ve gelişen teknolojiye ayak uydurmak (yatırımcıların iç hizmet piyasasına ulaşmasını sağlamak) Irak'ın gelişmesinde önemli bir unsur teşkil etmektedir. Ayrıca Irak'ın uluslararası piyasalara entegre olması için özellikle imalat, ziraat ve gıda sektöründe doğrudan yabancı yatırımları teşvik etme sistemlerin geliştirilmesine gidilebilir.

2. Yeni Anayasaya göre Irak federal bir sisteme sahiptir. Ayrıca kuzey Irak'ta bölgesel yönetimin bulunması anayasada açık bir şekilde belirtilmiştir. Günümüzde gündemde olan Irak'ın güneyi de bölgesel yönetim olması çabaları bulunmaktadır. Bunun için bölgesel yönetimlerin vergi koyma yetkisi hangi sınıra kadar olması anayasada açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

3. Vergi gelirlerinin savaş veya kişisel amaçlara değil kamu yararına kullanılması gerekmektedir.

4. Vergi idarelerinin mükelleflerde vergi bilincini artırmakta büyük rolü bulunmaktadır. Örneğin, ülkenin her tarafında afişler asmak gerekmektedir. Bu afişlerde, vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğunu, vergi ödemek vatan sevgisini yansıttığını belirtmek gerekir. Ayrıca vergi dairelerinde eleman ve hizmet kalitesini yükseltmek, bekleme salonlarını her türlü rahatlama imkanı sağlamakta mükelleflerde olumlu etki meydana getirebilir.

5. Irak'ta yerel üretimi canlandırmak amacıyla bir an önce gümrük vergilerini tekrar uygulamaya dönmesi gerekmektedir. Çünkü gümrük vergilerinin ugulanması yurtdışından gelen malların maliyetini yükseltmekte ve bu mallara talep azalmaktadır. Böylece Irak'taki üretilen mallara talep artmakta olup uzun vadede olumlu sonuçlar doğurabilir.

SONUÇ

Ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel alanda etkisini gösteren küreselleşmeyle beraber teknolojinin gelişmesi ve hız kazanmasıyla ulaşım ve iletişim maliyetleri düşmüş, sermaye hareketi artmış, çok uluslu şirketlerin her yerde iktisadi faaliyette bulunma imkanı oluşmuş ve ulusal ekonomilerin entegrasyonu artmıştır. Küreselleşme sürecinin teorik yönünü oluşturan neo-liberal politikalarla devletin yetkileri azaltılmaya ve piyasa ekonomisi güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Özellikle 1990'li yıllardan itibaren hızlanan küreselleşme süreci mal, hizmet, teknoloji, fikir, mali, sermaye ve emek piyasalarındaki uluslar arası bütünleşmeyi artırmakta, bir başka deyişle ulusal ekonomiler diş ticaret, finans, üretim ve giderek büyüyen anlaşmalar ve kurumlar ağıyla birbirleriyle daha sıkı bir şekilde bütünleşmektedirler.

Yeni ekonomi sürecinin temel kaynağı enformasyon ve komünikasyon teknolojilerinde görülen hızlı gelişmelerdir. Buna göre bu süreç bilgi, dijital ve küresel ekonominin yanında beşeri yetenekler, öğrenme süreci, rekabetçi ekonomi olarak adlandırabiliriz.

Gelişmekte olan ülkeler açısından kişi başına düşen milli gelir seviyesinin düşük olması nedeniyle harcamalar temel tüketim mallara ayrılmaktadır. Para ve sermaye piyasaların gelişmemesi de kredi ve pazarlama sistemleri yetersiz kalmaktadır. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde tarım dışı faaliyetler yeterince gelişmediğinden nüfusun % 70 - 90 aralarında tarım sektöründe çalışmaktadır. Bu yüzden iş gücü tarım sektöründe yığılmaktadır. Buna göre gelişmekte olan ülkelerde tasarruflar ve sermaye birikiminin yetersizliği kamu yatırımları ve girişimciliği yetersiz kılmaktadır. Bunun da sonucu ücretler değişmekte ve işsizlik artmaktadır. Bunların yanı sıra toplumsal yolsuzlukların ve kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasıdır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki engelleri göz önünde bulundurursak bu engeller; yüksek enflasyona sahip ekonomi, finansal piyasaların yapısı ve bu piyasada yeniliklerin getirilmesindeki güçlükler, vergilendirme sorunları ve devletin etkin ve verimli işleyememesidir.

Küreselleşme olgusu üç sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Birincisi, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahındaki farklılıkların üretim ve ticaret kalıplarında sapmalara neden olmuştur. İkincisi, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını

belirlemenin giderek güçleşmesidir. Üçüncüsü ise, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşmasıdır. Vergi oranları hemen tüm ülkelerde firmalarca faaliyetlerinin önündeki temel engellerden biri olarak sayılmaktadır. Modern devlet artık vergi yükünün yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına dağıtım sonucunu doğuran vergi reformlarına girişmektedir.

Genel olarak baktığımızda vergi oranlarının düşüş eğilimi içinde olduğunu söyleyebiliriz. Vergi oranlarındaki düşüş eğilimi kendisini özellikle kurumlar vergisi ve kar payı vergilemesinde göstermektedir. Vergi oranlarının düşme nedeni ise artan vergi rekabeti olmuştur. 1980'li yılların ikinci yarısından başlayarak kurumlar vergisi oranlarında ciddi bir düşüş eğilimi yaşanmaktadır. Aynı süreçte gelir vergisi tarifeleri de değişmiştir. Bu çerçevede bir yandan tarifelerdeki dilim sayısı azaltılırken diğer yandan oranlarda da düşüşe gidilmiştir. Birçok ülkede vergi oranları indirilirken, vergi gelirinde karşılaşacakları kayıpları o verginin tabanını genişletme suretiyle telafi etmişler ve bu nedenle vergi gelirlerinde reel düzeyde bir gerileme olmamıştır. Bu genel eğilim içerisinde de AB ve OECD ülkelerinde küçük bir kısmında farklı eğilimlerin olması da mümkündür.

Ekonomide vergi oranlarının düşürülmesi hatta tamamen kaldırılması, çeşitli istisna ve muafiyetlerin yaygınlaştırılması ve vergi alınan alanların azaltılması gibi tekniklerle yapılan değişiklikler sermayenin ve yatırımların etkin dağılımını olumsuz yönde etkilemiş ve ülkelerin mali yapılarında çeşitli dengesizliklere ve bozulmalara yol açmıştır. Bütün bunlar ise uluslararası ekonomiyi zor durumda bırakan global alanda vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti gibi bir takım oluşum ve sorunları da beraberinde getirmiştir.

Gelişmiş ülkeler dünya genelinde doğrudan yabancı yatırımların %60'lık bölümünü çekmektedirler. Gelişmemiş ülkeler ise, 1990 yılından sonra bu yatırımlardan daha çok faydalansalar da gelişmiş ülkeler oranını hala yakalayamamışlardır.

Küreselleşmeyle birlikte sermaye daha hareketli hale gelmiş buda sermayenin vergileme alanındaki önemini artırmıştır. Ülkeler de sermaye gibi hareketli üretim faktörlerini ülkelerine çekebilmek için rekabete girmektedirler. Bunun için de pek çok ülke ulusal vergi politikalarına daha çok başvurmaktadır. Vergi

sistemleri arasındaki farklılıklar ülkeler arasındaki rekabeti hızlandırmıştır. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikası küreselleşmeyle birlikte diğer ülkeleri de etkilemiştir. Bu yüzden ülkelerin kendi vergi politikalarını bağımsız seçmeleri ve uygulamaları sınırlandırılmıştır. Bir ülkenin uyguladığı vergi politikasından diğer bir ülkenin olumsuz biçimde etkilenmesinin engellenmesi için vergi sistemlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Küresel hale gelen vergi rekabeti ve vergi cennetleri gibi vergileme sorunları ülkelerin ulusal vergileme politikalarıyla çözümlenecek durumda değildir. Ortaya çıkan bu sorunlar uluslararası işbirliğine gidilerek çözümlenmelidir.

Yukarıda zikrettiğimiz bu gelişmeler ışığında Irak'ın gerek ekonomisi gerek kültürel ve sosyal yönden uzakta kalmıştır. Bunun nedeni 1980-1988 yılları arasında Irak-İran (Birinci Körfez) savaşı ve 1991 yılında ikinci körfez savaşı, Irak'a karşı Amerika önderliğinde 34 ülke, 1991 yılından itibaren Birleşmiş Milletler tarafından Irak'a bir takım ekonomik yaptırımlar ve ambargo uygulamasıdır. Bu yaptırımların sonucu ekonomi tamamen çökmüştür. Mart 2003 yılında Amerika ve müttefikleriyle beraber Irak'a hava saldırısı ve onu takip eden kara harekatı sonucu 9 Nisan 2003'te başkent Bağdat'ı işgal etmişlerdir. Irak bu süreçten geçerken sosyal refah seviyesi olumsuz yönde etkilenmiştir. Ayrıca Irak'a uygulanan ambargo sonucu düşük gelirli kişilere daha fazla yük gelmesi, beşeri sermayenin tahrip olması, ekonomik ve sosyal açıdan yoksulluk seviyesinin daha da altında olan kişilerin artmasıdır.

Irak'ın geçirdiği savaş süreçlerinde özellikle son 30 yıl içerisinde yoksulluk seviyesi artmış, sakatlanan insanların çoğalması, dul kadınların artması, cehaletin artması, 3 Milyon'dan fazla insanın ölmesi, insan yaşamının tüm yönlerini etkilemiştir. Tüm bunlara rağmen Irak çok zengin bir kaynak zeminine sahiptir (Dünyanın üçüncü petrol rezervine sahip ve 7 Milyon'dan fazla işgücü) ve önümüzdeki 10 yıl içerisinde eskiden olduğu gibi üst orta gelirli ülkelerin seviyesine ulaşabilir.

Irak Cumhuriyetinin bu hedeflere ulaşabilmek için üç aşamalı bir dönüşümden geçmesi gerekmektedir. Birincisi, şu anda var olan çatışma durumundan yeniden yapılanmaya dönüşüm. İkincisi, devlet kontrolünde olan kapalı ekonomiden daha fazla liberal ve büyümeye yönelik ekonomik geçiş. Üçüncüsü ise, aşırı şekilde petrol gelirine yüklenmekten ekonomik çeşitlendirmeye geçiş. Tüm

bunları gerçekleştirmek için ve Irak ekonomisinin canlanması için en önemli etken güvenlik durumunun iyileştirilmesidir. Bunların yanı sıra Irak'taki vatandaşların isteklerini yerine getirecek şekilde kamu hizmet ve tesislerin (su, elektrik, yollar, hastaneler) yeniden yapılandırılması ve düşük gelirli insanlara sağlık hizmetleri sağlanması gerekmektedir.

Irak Vergi Sistemi tüm bu etkenlerin altında kalmış durumda ve 2003'ten beri vergi sisteminde gözle görülür bir ilerleme veya değişiklik elde edilmemiştir. Bunun için Irak vergi sistemini Irak'a komşu olan ülke Türkiye'de uygulanan vergi sistemiyle karşılaştırmanın uygun olacağı düşünülmüştür. Yani Irak Vergi Sistemi'nde uygulanan vergiler Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan aynı vergilerle karşılaştırılmıştır. Türkiye'yi tercih etme nedeni, Türkiye'nin özellikle ekonomik ve siyasi yönünden Irak'ın diğer komşu ülkelerine göre daha istikrarlı olmasıdır. Ayrıca kültür, din, örf ve adetlerin birbirine yakın olmaları bu karşılaştırmayı gerektiren sebeplerdendir.

Irak Vergi Sistemi'nden sağlanan gelirlerin toplam gelirler içindeki payı çok düşük seviyededir. Bunun nedeni, Irak hükümetinin aşırı derecede petrol gelirlerine yüklenmesidir. Bunun yanı sıra vergi sisteminin mali kaynak sağlamadaki rolünün aktif olmamasıdır. Irak Vergi Sistemi'nin bu duruma gelmesinin birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlar; vergiden kaçınma, vergi idaresi ve kurumlardaki yetersizlikler, uzun yıllar boyunca Irak ekonomisinin (savaşlar yüzünden) maruz kaldığı dengesizliklerdir. Tüm bu etkenlerin sonucu vatandaşlardaki vergi bilincinin kaybolmasına neden olmuştur. Irak Vergi Sistemi'ndeki yetersizlik nedeni önceden zikrettiğimizin yanı sıra başka nedenleri de bulunmaktadır. Bunlar; idari, ekonomik, yasal ve sosyal açıdan sorunlar olarak ayırılabilir.

İdari açıdan sorunların başında vergi idaresindeki kadro eksikliği ve vergi denetimlerin bulunmaması gelmektedir. Irak'ta vergi idarelerinde çalışanların % 28.1'i lise, % 27.5 lisans, yüksek lisans mezunu % 0.3 oranlarında, % 44.1 ise ön lisans, ilkokul ve ortaokul mezunudur. Buna göre Irak'ta vergi idarelerinde çalışan fertlerin eğitim seviyelerinin düşük olması nedeniyle hem vergiden kaçınma hem de vergi gelirlerini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Bunun için özellikle yaşadığımız küreselleşme ve değişim çağında idari kadroların eğitim seviyelerinin yüksek olması gerekmektedir. Vergi idarelerinde çalışanların eğitim seviyeleri yüksek olduğu halde hem hizmet kalitesinin artması hem de dünyadaki gelişmeleri takip ederek vergi

kanunlarındaki eksiklikler görüldüğü zaman yetkililere bildirilir. Ayrıca Irak Vergi Sistemi'nde denetim müesseselerin bulunmaması vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemiştir. Bunun için vergi denetim müesseselerin kurulması gerekmektedir.

Ekonomik açıdan sorunlarla ilgili olarak özellikle son 30 yıl içerisinde Irak'ın geçirdiği savaş süreçlerinde ekonominin yeniden yapılanması ve geliştirilmesine engel olmuştur. Enflasyon oranları yükselme eğiliminde olduğu için Irak Dinar'ı satın alma gücünü kaybetmiştir. Çifte vergileme sorunu da ekonomik sorunlar içinde yer almaktadır.

Yasal açıdan sorunlar vergi kanunlarıyla ilgilidir. Irak Vergi Sistemi Kanunlarında mükellefler arasında ayrım yapılmaktadır. Ayrıca yasama organı, yürütme organına verdiği vergi toplama yetkisini belli bir zamanla sınırlamaktadır. Bunların yanı sıra vergi kanunların az olmasına rağmen Irak Vergi Sistemindeki kanunlar onlarca değişikliklere uğramıştır.

Irak Vergi Sistemi'nde sosyal açıdan sorunlarla ilgili olarak, vatandaşlar devletten aldıklarından fazla verdikleri gibi bir hissin olmasıdır. Irak'ta özelikle devlet tarafından sunulan hizmetler yok denecek seviyededir. Bunun da nedeni vatandaşlarda eğitim seviyesinin düşük olması ve Irak Cumhuriyetinin sürekli bir çatışma ve savaş halinde olmasıdır.

Bu sorunları ortadan kaldırmak için vergi kanunlarında bir takım düzenlemelerin yapılması ve verginin ekonomideki önemini ortaya koymak gerekmektedir. İster özel konferansların ister kurs ve paneller düzenlemekle vatandaşların vergi ödevlerinin bir vatandaşlık görevi olarak toplumda yerleştirmek ve vergi idarelerindeki kadroları ve kullandıkları muhasebe yöntemleri geliştirmeye yönelik bir eğilimin başlatılması gerekmektedir.

Irak Vergi Sistemindeki vergilerin GSYİH içindeki payına baktığımız zaman vergi kanunlarında gerekli düzenlemelerin yapılması kanaatine varmış bulunuyoruz. Özellikle 113 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda, mükellefin gelir kaynakları ya da indirilecek giderlerle ilgili düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Irak'ta işsizliği yenmeye yönelik bir adım olarak yurt dışından gelen işçileri gelir vergisi kapsamına alınması iyi olacaktır. Suudi Arabistan'da işçi gelirinin 5000 Riyal'den fazlası %10 oranında gelir vergisi ödenmesi zorunludur. Bu uygulama Irak için özellikle 2008

yılından itibaren imar ve yeniden yapılanmanın başlamasıyla hem işsizliği azaltır hem de devlet için bir gelir kaynağı olacaktır.

Irak Vergi Sistemi'ndeki kanunlar genel olarak iki sorun içermektedir. Birincisi, kanun maddelerin gizemli olmasıdır. İkincisi, maddelerin dar kapsamlı olmasıdır (mevcut tüm durumları göze almamasıdır). Bu sorunları ortadan kaldırmak için mükellefle vergi idaresi arasındaki ilişkileri güçlendirmek gerekir. Yani kanun maddeleri açık ve anlaşılır bir şekilde olmalı ve birden fazla anlam teşkil etmemelidir. Ayrıca aktif bir idaresinin olması için çalışanların eğitim seviyelerinin yüksek ve deneyimli olmalarını sağlamak gerekmektedir. Aynı zamanda denetim müesseseleri geliştirmek vergi idarelerini daha aktif hale getirecektir.

150 ülkeden fazla uygulnamakta olan KDV uygulaması Irak için de uygulanmasının yararlı olacağı ortadadır. Özellikle yeni gelir kaynakları ve petrol dışı gelirleri geliştirmek için faydalı olacaktır. Irak'ta KDV uygulaması için iki seçeneğin bulunduğu görülmektedir. Birinci seçenek; üç aşamalı bir şekilde KDV uygulamasına başlamak. Bu seçeneğe göre birinci aşamada sadece sınır kapılarında satış vergisi uygulamak. Buna göre önceden ithal edilen mallara satış vergileri konulması ve belli bir süreden sonra yerli mallara da konulması şeklinde bir uygulama yürütülmelidir. Buna göre satış vergisi kanunu, oranı ve hangi mallara uygulanacağı yetkili makamlar tarafından açık ve anlaşılır şekilde hazırlanmalıdır. İkinci aşamada imalat sektörü ve yerli mallar satış vergileri kapsamına alınmalıdır. Üçüncü aşamada ise, satış vergileri katma değer vergisine dönüştürülmelidir. Katma değer vergisi uygulaması için ikinci seçenek, sınır kapılarında satış vergileri uygulandıktan sonra katma değer vergisine geçiştir. Irak ekonomisi durumuna göre ve vergi idarelerindeki kadro yetersizlikleri nedeniyle bu seçeneğin imkansız olduğu görülmektedir.

Irak Vergi Sistemi için diğer bir alternatif vergi önerisi (petrol gelirlerine daha az yüklenilmesi için) KDV uygulaması yanında cep telefonu hizmetine vergi konulmasıdır. Buna göre telsiz iletişim hizmetleri içinde bulunan cep telefonu hizmeti, vergilendirme kapsamına giren mekan (vergilendirmede esas alınan ilke) belirlenmelidir. Yani esas olarak iktisadi faaliyetin (cep telefonu hizmetin) inşa edildiği yerde vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Cep telefonu hizmeti Irak içinde sayılabilmesi için bu hizmeti sağlayan kurumun ya da sinyal alım ve gönderiminin Irak sınırları içinde olması gerekir. Cep telefonu hizmetinin vergilendirme yöntemi ise, bu hizmetten yararlanan kişiye vergi koymak ama vergiyi bu hizmeti sağlayan

tarafından almaktır. Buna göre Irak'ta bulunan cep telefonu operatörleri (Asiacell, Zen, korek) vergi dairesine vergiyi ödemekle sorumlu tutulmaktadırlar. Cep telefonu hizmeti sağlayan operatör bu hizmet karşılığı müşterilerden alınan toplam paraya kanunda belirlenen vergi oranını uygulayarak vergiyi hesaplayacaktır. Buna göre cep telefonu operatörü verginin hesaplaması, müşterilerden alınması ve vergi dairesine ödenmesinden sorumludur. Faturalı hatlarda, toplam tutardan kanunda gösterilen oranlara göre vergi borcu hesaplanır. Kontörlü hatlarda ise, kontör kartının satış aşamasında kartın tutarına belli oranda vergi uygulamakla vergi borcu hesaplanır. Cep telefonu vergisi oranı ise, Irak'a komşu olan ülkelerde cep telefonu hizmetine uygulanan vergi oranlarından fazla olmamalıdır. Bunun nedeni operatörün rekabet edebilirlik seviyesinin yükseltmesi amacıdır. Aynı şekilde verginin ödenmesi için vergilendirme dönemi 1 ay olmalıdır.

Irak'ta hizmet sektörü büyük bir işgücü kaynağı teşkil etmektedir. Bunun için devlet tarafından sunulan önemli hizmetler (elektrik, su, telsiz iletişim araçları) uluslararası verimlilik ve rekabeti arttıracaktır. Hizmet sektöründeki artış ve teknolojiye ayak uydurmak Irak'ın gelişmesine yardımcı olacaktır.

Dünyada yaşanan gelişmelere ayak uydurmak için Irak'ta özellikle vergi sisteminde gereken düzenlemelerin yapılması uluslararası piyasalara entegre olması için yararlı olacaktır. İmalat, ziraat, gıda sektöründe doğrudan yabancı yatırımları teşvik etme yönünde düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Irak'ta önemli sorunlardan biri de devlet gelirlerinin % 90'ının petrol gelirlerinden oluşmasıdır. Bu sorundan kurtulmak için yeni gelir kaynakları özellikle vergi gelirleri ile ilgili kaynaklar geliştirilmelidir. Bunu yapabilmek için de vergi sisteminde önerilen düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve Yavuz Ali. "Küreselleşme Olgusunun Finans Piyasaları Üzerine Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 3, 1998, ss. 267-280.

Adda, Jacques. **Ekonominin Küreselleşmesi**, Çev. Sevgi İneci, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002.

Akbaş, Mehmet. "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat 2006, ss. 22-33.

Akbulut, Akın. "Web Site Değerlemesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim, 2004, ss. 79-86.

Akbulut, Ali Rıza. **"**Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir Adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 271, Mart 2004, ss. 110-114.

Akbulut, Hakan. "Küreselleşme ve Kurumsal Yönetim", T.C. Dış İşleri Bankalığı, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı: 4, Ocak 2002. http://www.mfa.gov.tr/kuresellesme-ve-kurumsal-yonetim.tr.mfa. (14.02.2011).

Akdiş, Muhammet. "Küreselleşmenin Finansal Piyasalar Üzerindeki Etkileri ve Türkiye Finansal Krizler-Beklentiler", **Dış Ticaret Dergisi**, Ekim, 2002, ss. 1-45.

Akdiş, Muhammet. **Para Politikalarının Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkinliği ve Türkiye**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 2, Afyon, 2000.

Akdiş, Muhammet. **Para Politikalarının Ekonomik İstikrar Üzerindeki Etkinliği ve Türkiye**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:2, Afyon, 1996.

Akkaya, Şahin. "Küreselleşme ve Vergi Politikası", İstanbul Üniversitesi, **Maliye Araştırmalar Merkezi Konferansları**, 42. Seri, 2002.

Aktan, Coşkun Can ve Vural, İstiklal Yaşar. "Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

Aktaş, Mehmet. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Maliye Anabilim Dalı, 2003.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayınevi, Ankara, 2004.

Aladağ Canan, "Transfer Fiyatlamasına Yöntemsel Bakış ve Türkiye'de Beklenen Düzenlemeler; Fonksiyon ve Risk Analizi, Dokümantasyon, Karşılaştırma/ Emsal Bedel Bulma", 2006. http://www.vergiportali.com/doc/TF/TFSUNUM3.pdf. (10.10.2007).

Alptürk, Ercan. "Elektronik Ticaretin Vergilemesinde Ana Sorunlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 112, Nisan 2002, ss. 149-156.

Anderson, Arthur. "Yönetim ve İnsan Kaynakları Danışmanlığı Ltd. Şti. (Haz.), **İnternetle Gelişimde Türkiye**, 1. b., İstanbul:Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2001.

Antic Ljilja and Jablanovic Vesna, "Criteria For Evaluating Transfer Pricing Methods", **Economics and Organizations**, Vol: 1, No: 8, April 2000.

Arıkan, Zeynep ve Akdeniz, Ahmet. "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Economic & Business Studies**, Sayı: 5, 2005, ss. 285–338.

Arpan, Jefrey, "Transfer Pricin In Multinational Financial Management", **The Financial Review**, Vol: 7, No:1, 2005, pp.141-155.

Aslan, Nurdan. **"Dünya Ekonomisinde Gelişmeler: Küreselleşme"**, Ekonomik Entegrasyon Küresel ve Bölgesel Yaklaşım, Editör: Osman Küçükhamitolğu, Hamza Çeştepe ve Şevket Tüylüoğlu, Ekin Kitapevi, Bursa, 2005, ss.6-22.

Aurial, Emmnuelle and Warlters, Michael, "Taxation Bae in Developing Countries", **Journel of Public Economics**, Vol: 89, Issue: 4, April, 2005, pp. 625-646.

Axford, Barrie. **The Global Sistem**, St.Martin's Press, New york, 1995.

Ay, Hakkı M. ve Talaşlı, Esra. "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran, T. C. Maliye Bakanlığı, 2008, ss.135-155.

Aydemir, Birol. "Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Effective Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması", **DPT**, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, 1996.

Aydın, Selda. "Küreselleşme ve Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, Sayı: 103, Temmuz 2001, ss.140-144.

Bakır, Caner. "Güney Doğu Asya Krizinin Düşündürdükleri, Dünyadaki Finansal liberalizasyon Trendi Geri Mi Çeviriliyor?", **Uzaman Gözüyle Bankacılık**, Banka Uzmanlar Derneği Yayını, Yıl: 5, Sayı: 20, 1991, ss.6-7.

Bal, Harun. "Güney Doğu Asya Ülkeleri, Dış Borç Krizi ve Gelişmekte Olan Ülkeler", **Ekonomik Başak Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 101, Eylül-Ekim, 1998, ss.98-105.

Balcı, Bayazıt. "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları Uluslararası Vergi Anlaşmalarında 'Daimi İşyeri' Kavramının Önemi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, ss.38-49.

Balcı, Beyazıt. "Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 263, Temmuz 2003, ss. 5-15.

Batırel, Ömer Faruk. "İktisadi Gelişme ve Kamu Maliyesi İlişkisi Üzerine", **İİTİA Dergisi**, 1976, ss. 31-58.

Bauman, Zygmunt. **Küreselleşme**, Çev. Abdullah YILMAZ, Otopsi Yayın Evi, Ankara, 1999.

Bayhan, Vehbi. "Küreselleşme ve Paranoid-Şizoid Toplum", **9. Ulusal Sosyal Psikiyatri Kongresi**, Malatya, 2002.

Bener, Ayşe. "Yeni Ekonominin Stratejik Gerçekleri", **Kal-Der Forum Dergisi**, Temmuz- Ağustos- Eylül 2001, ss.8-15.

Benk, Serkan. “Küreselleşme ve Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Ülkeler Açısından Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 273, Mayıs 2004, ss.142-148.

Beylik, Ali. ‘‘Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler’’, **E-Yaklaşım**, Sayı: 144, Aralık 2004, ss. 1-12.

Bilici, Nurettin. **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

Borkowski, Susan C. “An Analysis (Meta- and Otherwise) of Multinational Transfer Pricing Research”, **The International Journal of Accounting**, Vol: 31, No:1, 1996, pp. 39-53.

Bozkurt, Veysel. **Enformasyon Toplumu ve Türkiye**, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Bozkurt, Veysel. **Küreselleşmenin İnsani Yüzü**, İstanbul Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Brautigan, Deborah, Jeldstad, Odd-Helge and Moore, Mick. **Taxation and State Building in Develeoping Countries: Capacity and Conset**, Cambridge University Press, Cambrige, 2008.

Bretschger, L. and Hettich, F. “Globalization Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries”, **European Journal of Political Economy**, 18, 2002.

Buchanan, James M. **Kamu Tercihi ve Kamu Maliyesi**, Çev. Coşkun Can AKTAN, 1979.

Can Aktan, Coşkun ve Dileyici, Dilek. **Kamu Maliyesi**, İçinde, Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, Coşkun Can Aktan, Serpil Ağcakaya ve Dilek Dileyici, Birleşik Matbaacılık, 2009.

Can Aktan, Coşkun ve Şen, Hüseyin. **Globalleşme, Ekonomik Kriz ve Türkiye**, TOSYÖV Yayınları, Ankara, 1999.

Can Aktan, Coşkun ve Vural, İstiklal Yaşar. “Bilgi Toplumu Yeni temel Teknolojileri ve Yeni Ekonomi”, 2003. http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/yeniekonomi.htm. (23.04.2009).

Can Aktan, Coşkun ve Vural, İstiklal. **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Editor:Can Aktan, Coşkun, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Can Aktan, Coşkun ve Yaşar Vural, İstiklal. “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, ss.1-18.

Can Aktan, Coşkun ve Yaşar Vural, İstiklal. **Globalleşme Fırsat Mı, Tehdit Mi?**, Zaman Kitap, 1. Basım, Nisan, 2004.

Can Aktan, Coşkun, Dileyici, Dilek ve Yaşar Vural, İstiklal. **Kurumsal Maliye Politikası**, İçinde. “Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali ve Parasal Kurallar”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Can Aktan, Coşkun. ”Dünyadaki Yeni Trendler Çerçevesinde Devletin Değişen Rolü ve Geçiş Ekonomiler”, **Küreselleşme ve Geçiş Ekonomiler Uluslararası Sempozyumu**, Kırgızistan – Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları: 29, Kongreler Dizisi: 3, 02-24 Mayıs 2002, ss.1-13.

Cangir, Niyazi. “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül- Ekim- Kasım- Aralık 1998, ”Elektronik Ticarette Vergileme”, Ankara, Mart 1999, ss.52-63.

Cangir, Niyazi. “Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi”. http://www.ekitapyayin.com/id/033/02.htm#_ftn45. (28.03.2007).

Cangir, Niyazi. “Vergide Rekabet ya da Vergi politikasının değişen işlevi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 92, Temmuz 2000, ss.104-112.

Cansız, Harun. “Küreselleşmenin Türk Devlet Bütçesine Etkileri”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl:20, Sayı: 80, Temmuz 2008, ss.79-100.

Cenkeri, Elif. “Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

Central Bank of Iraq, Statistics & Research Department, **Annual Bulletin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009.**

Central Bank of Iraq, Statistics & Research Department, **Annual Economic Report 2005, 2008, 2009**.

Chan, K. Hung and Chow, Lynne. "International Transfer Pricing For Business Operations In China: Inducements, Regulations and Practice", **Journal Of Business Finance and Accounting**, Vol: 24-10, 1997, pp.1269-1289.

Chang, Ha-Joon and Cheema, Ali. "Political and Institutional Aspects of Technology Policy Design Implementation in Developing Countries", **UNU/ INTECH International eorkshop the Political economy of Technology in Developing Countries**, 8-9 October, 1999.

Coşkun, Neslihan. "Elektronik Ticarette Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi SBE, Enstitü Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2005, ss.153-170.

Cravens, Karen S. "Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamanın Rolü", Çev.İhsan Günaydın, Vergi Sorunları, Sayı: 141, Haziran 2000. (İngilizce makale için bakınız: Karen S. Cravens, "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", **International Business Review**, Vol: 6, No: 2, 1997, ss. 127-145.

Cravens, Karen S. "Examining The Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", **International Business Review**, Vol: 6, No: 2, 1997, pp, 127-145.

Cumberland, Richard. "Latin Amerika'dan Doğu Avrupa'ya Ülke ve Kredi Riski Açısından Gelişmekte Olan Piyasalar", **Finans Dünyası**, Ocak 1998.

Çak, Murat. **Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 6, 2002.

Çakmak, Ahmet. "Neo Liberalizmle Mücadele Yolları Üzerine Bazı Düşünceler", Neo Liberalizme Karşı Ortak Savunma, Editör: Ahmet Asena ve Sezai Temelli, Kalkedon Yayınları, İstanbul, 2006.

Çamlıca, Mustafa. "Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Antlaşmalarının İstismarı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 93, Haziran 1996, ss.91-97.

Çetin, Beyzade Nadir. "Siyasi Küreselleşme Bağlamında Ulus Devlet Tartışmaları", **Doğu Anadolu Araştırmaları**, 2008.

Çevik, Savaş. "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sonunlar", **Vergi Dünyası**, Yıl:23, Sayı: 170, Şubat 2004, ss.154-165.

Dean, Molly and Feuch, J. Frederick and Smith, L.Murphy. "International Transfer Pricing Issues and Strategies For The Global Firm", **Internal Auditing**, Vol:23, No:1, February 2008, ss.12-19.

Dehejıa, Vivek H. and Genschel, Philipp, "Tax Competation in the European Union", **Discussion Paper** 98/3, February 1998, ss. 18-19.

Demirbaş, Tolga. "Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 50-51, 2003, ss. 87-101.

Devrim, Fevzi ve Altay, Asuman. **Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Finans Piyasalarının Gelişimi ve Kamu Müdahalesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Nezihe Sönmez'e Armagan, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, Dördüncü Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2002.

Dicle, Atilla. "Küreselleşme: Nedenler, Sonuçlar, Tepkiler", **Ekonomik Forum**, Sayı: 3, Mart 2000, ss. 50-62.

Dicle, Berk. "Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 163, Mart 1995, ss.31-40.

Dileyici, Dilek. "Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergisinden Tüketim Vergilerine", **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, (Ed: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Yaşar Vural), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, ss.137-139.

Dönmez, Recai. "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", Anadolu Üniversitesi **İİBF Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1-2, July 2007, ss. 415-452.

Durukan, Tülin. “Kapitalistleşme Sürecinde Sanayileşme-Yoğunlaşma İlişkisi ve Rekabet”, **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, Haziran 2001, ss. 3-26.

E-Commerce Taxation Principle: A GIIC Perspective Prepared by the Electronic Commerce Committe for the Global Information Infrastructure Commission, www.giic.org/focus/ecommerce. (10.02.2008).

Eker, Aytaç. **Küreselleşme Sürecinde Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm**, T.C. Maliye Bakanlığı Stratejik Başkanlığı, Yayın No.2009/392, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.

Ekin, Nusret. “Bilgi Ekonomisi’nde Elektronik Ticaret”, **İstanbul Ticaret Odası**, Yayın No: 61, İstanbul, 1998, ss. 85.90.

Ekonomik Freedom of The World, **Annul Report 2010**, by: James Gwartuey, Joshua Hall & Robert Lowson. www.freetheworld.com/2010/report/world/EFW2010_book.pdf. (29.11.2010).

Elitzur, Ramy and Mnntz Jack. “Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competation”, **Journal of Public Economics**, Vol: 60, 1996, pp. 401-422.

Emmanuel, Clive R. “Income Shifting And International Transfer Pricing: Three Country Example”, **Abacus**, Vol: 35, No: 3, 1999, pp. 263-264. http://www.blackwell-synergy.com/action/doSearch. (12.09.2007).

Engin, İsmail. “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye”, Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Sorunları, **17. Türkiye Maliye Sempozyumu** 22 - 25 Mayıs, Turmob Yayınları, Fethiye, 2002.

Engin, İsmail. **Vergi Rekabeti**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Ankara 2006.

Erbaş, Hayriye. “Küresel Kriz ve Marjinalleşme Sürecinde Göç ve Göçmenler”, **Doğu Batı Düşünce Dergisi**, Yıl: 5, Sayı:18, 2002, ss. 173-192.

Erçel, Gazi. “Küreselleşme ve Uluslararası Finansal Gelişmeler”, **17. Asya Bankalar Birliği Genel Kurulu**, Eylül, 2000.

http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/Kuresellesme.httm. (28.12.2009).

Erdoğan, Emre. **Küreselleşen Dünyada Türkiye'nin Rolu: Kırılgan Demokrasiyi Korumak**, 2003.

Erdoğdu Seyhan, "Küresel Mali Reform ve Tobin Vergisi", **Mülkiye Dergisi**, Temmuz-Ağustos, Cilt: XXV, Ankara 2001, ss.131-162.

Erdut, Zeki. **Küreselleşme Bağlamında Uluslararası Sosyal Politika ve Türkiye**, Dokuz Eylül Yayınları, İzmir, 2002.

Erkan Mehmet ve Elere Ali, (2001), "Küreselleşme Sürecinde KOBİ'lerin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi", **Erciyes Üniversitesi I. Orta Anadolu Kongresi**, KOBİ'lerin Finansman ve Pazarlama Sorunları, Nevşehir, 18-21 Ekim 2001. http://www.iibf.nevsehir.edu.tr/sayfalar/yayin/OAK.pdf. (14.02.2011)

Erman, M.Shahe and Stiglitz, Josedh E. "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", **Journal of Public Ekonomics**, Vol: 89, Issue: 4, April, 2005, pp.599-623.

Ersoy, Adnan ve Güzeldal, Ömer. "Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı Mıyız", **Vergi Dünyası**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss.92-96.

Ertürk Cihat, "AB Sürecinde Çifte Vergilendirme Sorunu", http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/cihat/003/htm. (17.10.2007).

Europen Commission. A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, The Council. The Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM(97)157, Nisan 1997. ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcom.pdf. (19.12.2010).

Eyüpgiller Saygın, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat 2000, ss.186-189.

Eyüpgiller, S. Saygın. "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", http:www//archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%20-%2053%20SAYGIN%20EY%C3%9CPG%C4%B0LLER%20.doc. (21.02.2011).

Eyüpgiller, Saygın. **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.

Ferhatoğlu, Emrah. "Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Haziran 2006, ss. 79-96.

Ferrera Maurizio, Hemerijck Anton and Rhodes Martin, "The Future of The European Social Model in the Global Economy", **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**; Vol: 3, 2001, pp. 163-190.

Fox, Eleanor. "Rekabet Hukukunun Önemi ve Küreselleşen Dünyadaki Yeri", **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, Kasım 2005.

Freeman, Alan. "Dünyanın Sonun Mu?", Çev. Sungur SARRAN, **İktisat Dergisi**, Sayı:385, Aralık 1998.

Gaffney, Mason. "The Worldwide Benefits of İnternational Tax Competition", The Progress Report, 2002. http://www.progress.org/gaffne10.htm. (21.02.2011).

Gerbier, Bernard. **Kapitalizmin Bugünkü Aşaması Olarak Jeo-Ekonomik Emperyalizm**, Çev.Fikret Başkaya, Ütopya Yayınları, Ankara, 2002.

Gerşil, Gülşen Sarı. "Küreselleşme ve Çok Uluslu İşletmelerin Çalışma İlişkilerine Etkileri", Dokuz Eylül Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2004, ss.147-157.

Giddens, Anthony. **Elimizdeki Kaçıp Giden Dünya**, Çev. O. Akınhay, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Gilchrist, Simon and Zakrajest, Egon. "Investment and The Cost of Capital: New Evidence from the Corporate Bond Market", **National Bureau of Economic Research**, Working Paper No.13174, Cambridge, June 2007.

Giray, Filiz. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı: 9, 2005, ss. 93-122.

Giray, Filiz. “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, 2004, ss.175-185.

Giray, Filiz. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 260, Nisan 2003, ss. 125-136.

Goodspeed, J.Timothy. “Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union”, **European Economic Review**, 46, 2002, ss. 357-374.

Goodspeed, J.Timothy. “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, Çev: İsa Sağbaş, **Maliye Dergisi**, , Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002, ss. 51-60.

Gökbunar, Ali Rıza. “Vergileme İlkleri ve Küreselleşme”, Celal Beyar Üniversitesi, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, 1998, ss. 177-201.

Greenaway, David and Milner, Christopher Robert. “Fiscal Dependence On Trade Taxes And Trade Policy Reform”, **Journal Of Development Studies**, 27 (2), 1991, pp. 95-132.

Guere, Agnes, Benassy, Fantague, Lional and Revil, Amina Lanhreche, “Tax Compatition and Foreign Direct Investment”, Cepii, 2003 http://www.economie-internationale.fr/anglaisgraph/workpap/pdf/2003/wp03-17.pdf. (21.02.2011).

Gülen, Fikret. “Hesap Verme Sorumluluğu ve Bağımsız Kurallar”, http://www.tesev.org.tr. (12.06.2010).

Güler, İbrahim. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Muhasebe Rehberi, Kasım 2006, http://www.muhasebenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi. (15.10.2007).

Gümüşkaya, Hayrettin. “Kara Para Kavramı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan, 1998, ss. 63-69.

Günay, Ayşe ve Sahbazov, Rövşen. “Küreselleşme Sürecinde Mali Suçlar ve Mali Suçları Önlemeye Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:130, Temmuz 1999, ss. 122-162.

Günay, Özge. “OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:308, Nisan 2007, ss. 122-126.

Günaydın, İhsan ve Benk, Serkan. “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler ”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 267, Kasım 2003, ss. 160-174.

Günaydın, İhsan ve Benk, Serkan. “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 179, Ağustos 2003, ss. 78-98.

Günaydın, İhsan ve Yahya, Levent. “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılım Üzerine Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 202, Temmuz 2005, ss.123-154.

Günaydın, İhsan. “Elektronik Ticareti Vergileme İlkeleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:224, Nisan 2000, ss. 100-109.

Günaydın, İhsan. “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999, 165-175.

Günaydın, İhsan. “Uluslararası Transfer Fiyatlandırma Uygulamaları ve Yabancı Doğrudan Sermaye Yatırımla İlgisi”, **Maliye Yazıları**, Sayı: 165, Ekim- Aralık 1999, ss. 169-170.

Güner, Mehmet Fatih. “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 141, Eylül 2004, ss.450-465.

Güneş, İsmail. “Elektronik Ticaretin Vergilendirmesinin Uluslararası Boyutu”, http://www.inet-tr.org.tr/inetconf8/bildiri/20.doc. (19.10.2007).

Hall, Stuart. “Yerel ve Küresel: Küreselleşme ve Etniklik”, Kültür, Küreselleşme ve Dünya-Sistemi, Derleyen: Anthony D. King, Çeviren: Gülay Seçkin, Ümit Hüsrev Yolsal, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara 1998.

Hanson, James. “Transfer Pricing in The Multinational Corporation: A Critical Appraisal”, **World Development**, Vol: 3, No: 11-12, 1975, pp.857-865.

Heij, Gitte. “Taxation in a Globalised World: the Facts and Fantasies”, 1999.

Held, David. “Ulus Devletin Çöküşü”, **Yeni Zamanlar 1990’larda Politikanın Değişen Çehresi**, Der. Stuart Hall ve Martin Jacqes, Çev. Abdullah Yılmaz, Ayrıntı Yayın Evi, İstanbul, 1995, ss.191-197.

Helleiner, Eric. “From Bretton Woods to Global Finance”, R.Stubbus ve G.R.D., 1994.

Henchman, Joseph. “States Target Cell Phone For Stealth, Burden Some Taxes”, **Tax Foundation**, Fiscal Fact, No:259, 18 February 2011.

Heper, Fethi ve Hoşyumruk, Şennur. “Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002b, ss.38-43.

Hirst, Paul and Thomson, Graham. **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 1998.

Horngren, Charles and Foster, George. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 7th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1991.

Horngren, Charles T., Foster, George and Datar, Srikant M. **Cost Accounting: A Managerial**, Emphasis, 9th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1997.

Hubbard, R. Glenn. “The Corporate Tax Myth”, Wall Street Journal, Articales and Commentary, July 2007. www.aei.org/articale/26553. (04.10.2010).

Hufbauer, Gary Clyde. “Tax Policy in Global Economy”, Peterson Institute for International Economics Paper For the American Intstitute of Contemporary German Studies, February 1999.

Hürcan, Yasemin Gürsoy. “Mali Disiplinin Sağlanmasında Yasal Düzenlemelerin Yeri; Önemi, Dünya Uygulamaları ve Türkiye Örneğinin İncelenmesi”, **T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Araştırma ve İnceleme Dizisi**, 1999.

Imade, Lucky O. “The Two Faces of Globalization: Improverishment or Prosperity”, 2003. http://www.globalization-icaap.org/content/v.3/01_imade.html. (20.01.2010).

IMF, “Enhanced Structural Adjusment Facility Policy Framwork Paper of 1998-2000”, Republic of Mozambique, International Monetary Fund, 2003. http://www.imf.org/external/np/pfp/mozam/. (15.05.2010).

IMF, **Wrold Ekonomik Outlook**, 1997.

Industry For Growth Into the New Millennium, **UNIDO**, Vienna, 2000.

Iraqi Ministry of Finance, **Budget Department**, Budget of 2005.

Iraqi Ministry of Finance, **Department of Financial Statements**.

Iraqi Ministry of Finance, **General Commission for Taxes**, Department of Planing and follow.

Işık, Hüseyin. **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Bakanlığı Yayın No: 2005/370, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2005.

Işıklı, Atilla. “Küreselleşmenin Anlamı”, **Perşembe Konferansları**, Rekabet Kurumu Yayınları, Ankara, Mayıs, 2001.

İstanbul YMMO, “Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslar arası Transfer Fiyatlamasına İlişkin Düzenlemeler”, Rapor, 15 Mayıs 2006. http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/25.%20yeni%20kurumlar%20vergisi%20taslag%C4%B1nda%20uluslar%20arasi%20transfer%20fiyatlamasina%20iliskin%20duzenlemeler.pdf. (15.02.2011).

Janeba, Eckhard. “International Tax Competition”, Tubingen: Mohr Siebeck, Aktaran, Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, **Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı: 9, 1997, pp. 6-9.

Javanpou, Oliver. “Elektronik Ödeme ve Vergileme Yoluyla Globalleşme”, Çev. Ersan ÖZ, **Vergi Sorunları**, Sayı: 157, Ekim 2001, ss.102-105.

John, Di. “The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Coutries”, UNU EIDER Research Paper, No: 2006/74, UNU World Institute for Development Economic Research, Helsinski, Finland, 2006. http://www.wider.unu.edu/publications/working-papers/research-papers/2006/en_GB/rp2006-74/. (14.05.2010).

Jones, Richard and Basu, Subhajit. “Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem”, **International Review Of Law Computers &Technology**, Vol: 16, No: 1, 2002, ss. 35-52.

Kalaycıoğlu, Şerafettin. “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması”, 2003. http://www.ceterisparibus.net/arsiv/s_kalay.doc. (14.04.2007).

Kapusuoğlu, Tuncay. “Tobin Vergisi Kısa Vadeli Sermaye Hareketlerinin Yıkıcı Etkisini Önlemede Bir Çözüm Olabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 250, Haziran 2002, ss. 60-70.

Kapusuzoğlu, Tuncay. “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998, ss.55-69.

Kapusuzoğlu, Tuncay. “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 296, Nisan 2006, ss. 24-28.

Kapusuzoğlu, Tuncay. “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D’ de Yapılan Yasal Düzenlemeler” , **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, ss.89.95.

Karabıçak, Mevlüt. “Küreselleşme Sürecinde Uluslar arası Platformda Yaşanan Finansal Gelişmeler, Belirsizlikler ve Türkiye’deki Reel Sektöre Yansımaları”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 2004, ss. 1-12.

Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 Raporu Yayımlandı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 106, Ocak 2002, ss. 60-73.

Karasu, Gülçin. "Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, SBE, 2006.

Kargı Nihal ve Karayılmazlar Ekrem, "Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 3, Cilt: 14, 2009, ss.21-37.

Karluk, Rıdvan. **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, Tarhan Kitapevi, Ankara, 2002.

Kaygusuz, Sait ve Şükrü, Dokur. "Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesinde ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli", **Atatürk Üniversitesi İİBF. Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 2, ss. 407-425.

Kazağan, Gülten. **Küreselleşme ve Yeni Ekonomik Düzen: Ne Getiriyor?, Ne Götürüyor?, Nereye Gidiyor?**, Altın Kitaplar Yayın Evi, 1.Baskı, İstanbul, 1997.

Keen, Michael. "VAT Attacks", **International Tax Public Finance**, Vol: 14, 2007, pp. 365-381.

Keskin, Ekrem. "Uluslararası Sermaye Hareketler, Nedenleri, Makroekonomik Etkileri ve Politikalar: Asya Ülkeleri Deneyimi ve Türkiye", **Bankacılar Dergisi**, Sayı:18, 1996, ss. 14-26.

Khalilzadeh, Javad Shirazi and Shah, Anwar. "Tax Policy in Developing Countries", **A world Bank Symposium**, Wahington DC: The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, 2005.

Khandre, S. A. and Purohit, V. V. "Present Status of VAT in Maharashtra State", International Referred Research Journal, Vol: 2, No: 18, March, 2011. http://www.ssmrae.com/admin/images/56689a1c41542ac7587e789e511124ad.pdf. (17.10.2011).

Kıldiş, Yusuf. "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyut ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2000, ss.11-13.

Kıldiş, Yusuf. **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

Kızılçelik, Sezgin. **Küreselleşme ve Sosyal Bilimler**, Anı Yayıncılık, Ankara, 2001.

Kızılot, Şükrü, Kılıç, Cem ve Müderrisoğlu, Okan, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayın No: 273, İkinci Baskı, Ankara, 2006, ss. 71-87.

Kızıltan, Alaatin. **Küreselleşme ve Dünya Ekonomisine Etkileri**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2004.

Koray, Meryem. "Küreselleşme Süreci ve Ulus Devlet, Ekonomi, Siyaset Tartışmaları", Küreselleşme ve Ulus Devlet İçinde, Der. Meryem KORAY, Yıldız Teknik Üniversitesi, **Stratejik Araştırmalar Merkezi**, Yayın No.1, İstanbul, 2001.

Köse, Ömer. "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 49, 2003, ss. 3-46.

Kösoğlu, Nevzat. **Küreselleşme ve Milli Hayat**, Ötüken Yayınları, Yayın No: 516, Kültür Serisi: 221, İstanbul, 2002.

KPMG's **Corporate and Indirect Tax Rate Survey** 2007, 2008, 2009, 2010.

KPMG's **Corporate and Indirect Tax Survey** 2007, 2010.

Kula, Ferit. "Uluslararası Sermaye Hareketlerinin Etkinliği: Türkiye Üzerine Gözlemler", **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2003, ss. 141-154.

Kumral, Neşe ve Değer, Çağaçan. "Sanayi Rekabet Performansı Endeksi: Türkiye NUTS 1Bölgeleri Örneği", **Türkiye Ekonomi Kurumu Yayınları**, Bölgesel Gelişme Stratejileri ve Akdeniz Ekonomisi, Ankara, 2005.

Kurumlar Vergisi Kanunu 2006, **Esas Komisyon Raporu**.

Levi, Margaret. **Of Rule And Revenue**, University of Clifornia Press, London, 1988.

Lindhe, Tobias. **Mitigating Double Taxation in an Open Economy**, Uppsala University, Sweden, 2001. http://www.nek.uu.se/pdf/2001wp5.pdf. (21.02.2011).

Macculloch, Robert and Tella, Di. "The Consequences of Labour Market Flexibility: Panel Evidence Based on Survey Data", **European Economic Review**, Netherland, Jul., Vol: 49, No: 5, 2005, pp. 1225-1259.

Masca, Mahmut. "Küreselleşmenin Ekonomik Yönden Analizi", Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, ss. 33.43.

Mavral, Ülker. **Kara Para Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2003.

Meriç, Metin. ve Ay, Hakan. "Küreselleşme Olgusunun Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", T.C. Uludağ Üniversitesi, İİBF, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.

Merrill, Peter R. "International Taxation of E-Commerce", The CPA Journal, Vol: 71, NewYork, November, 2001. http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5346/is_200111/ai_n21481172/. (17.01.2011).

Meussen, Gerard. "The EU-Fight Against Harmful Tax Competition: Develpoments in Light of the Enlargment of the EU with 10 Candidate Member State", **Paper Presented at The Conference "Tax Policy in EU Candidate Conutries"**, Riga, 12-13 September 2003.

Minh, Le Tuan. "Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issues", **Paper Prepared for the World Bank Course on Practical Issues of Tax Policy in Development Countries**, Washington D.C., April 28- May1, 2003.

Mintz, Jack. "Growth And Taxes: Some İmplications For Developing Economies", **In Public Finance in Developing And Transitional Countries: Essays İn Honour Of Richard**, (Der) J. Martinez - Vazquez And J. Alm Bird, 2003.

Mitchell, Daniel J. "Corporate Taxes: America Is Falling Behind", Cato Institute, **Tax & Budget Bulletin**, No: 48, July, 2007.

Mitchell, Daniel J., “An OECD Propasal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy”, **The Heritage Foundation**, No:1395, Washington, September. http://www.tax-news.com/asp/res/heritage_ report_09_00.pdf. (14.02.2011).

Mutluer, Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

Needham, Jack. “Laundry Man”, 2003. http://www.atin.org/detail.asp?cmd=articledetail&articleid=460. (21.02.2011).

Newbery David and Stern Nicholas, “The Theory of Taxation for Developing Countries”, **Taxation and Development**, A world Bank Research Publication, 1987.

OECD — Committee on Fiscal Affairs: “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, **As Presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference**, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”, 8 October 1998.

OECD Factbook 2010.

OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics.

OECD, (2001a), “Trade in Good and Services: Statistical Trends and Measurement Challenges”, **Statistics Brief**, , Paris: OECD, No: 1, 1 October 2001a.

OECD, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, Ottawa, 1998.

OECD, “Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries”, 2008. www.source.org/upload/8108051etemp.pdf (05.10.2010).

OECD, “Harmful Tax Competition: An Emerging Global İssue”, Organisation For Economic Cooperation and Development, Paris, 1998. http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf. (21.02.2011).

OECD, “Harmful Tax Competition”, **An Emerging Global Issue**, Paris, 1998.

OECD, “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”. http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf. (07.07.2009).

OECD, “Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifiying and Eliminating Harmful Tax Practices”, 2000. http://www.oecd.org/dataoecd/25/27/44430257.pdf. (21.02.2011).

OECD, **1998 Raporu**.

OECD, Country Statistical Profile 2010. www.states.oecd.org/Index.aspx?datasetcode=csp2010. (05.10.2010).

OECD. Stat Extracts, Country Statistical Profiles 2010. www.state.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=CSP2010. (14.10.2010).

Ongun, Mehmet Tuba. “Finansal Globalleşme”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 4, Sayı: 19, 1993, ss. 35-46.

Oran Baskın, **Küreselleşme ve Azınlık**, İmaj Yayın Evi, Ankara, 2000.

Organ, İbrahim ve Çelik, Muhsin. “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 301, Eylül 2006, ss.132-133.

Orhan, Sevinç. **Küresel İktisat Politikaları Olarak Liberalizasyon**, Küresel Sistemde Siyaset- Yönetim- Ekonomi, Der. M.Akif Çukurçayır, Çizki Kitapevi, Konya, 2003.

Ölmezoğılları, Nalân. “Refah Devletinin Ekonomik Temelleri ve Kriz”, Yayınlanmamış Çalışma, Bursa, 1995.

Örgün, Faruk. **Küresel Terör**, Okumuş Adam Yayınları, İstanbul, 2001.

Öz, Ersan. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 248, Nisan 2002, ss. 135.140.

Öz, Semih. “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 139, Temmuz, 2004, ss.7-21.

Öz, Semih. “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:141, Eylül 2004.

Öz, Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, Ankara 2005, ss. 25-32.

Özdemir, Süleyman. **Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No: 69, İstanbul, 2004.

Özden, Kenan. "Gelişmekte Olan Ülkelerde İkili Muhasebe Olgusu: Nedenleri, Sakıncaları ve Aşılması İçin Öneriler", **Review of Social Economic & Business Studies**, Vol: 9/10, ss. 355 - 388.

Özer İlhan, "Tarım Kesiminin Vergilenmesi", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt:24, Nisan 1977, ss. 15.24.

Özgen, Ferhat Başkan. **Globalleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Finans Piyasaları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 1998.

Özpınar, Ömer ve Şimşek, Ergün. "Küreselleşmenin Getirdiği Sorunlar ve Bu Sorunlara Çözüm Önerileri", **Uludağ Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı: 2, 2003, ss.1-11.

Özsuca, Hatice Banu "Avrupa Topluluk Hukukunda Bankaların Kara Paranın Aklanması için Kötüye Kullanılmaktan Korunması", (Yüksek Lisans Tezi), A.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1993.

Öztürk, Feza. "Küreselleşme - Yeni Dünya Düzeni", 2007. http://www.edubilim.com/ana/odev-arsivi/basin-yayin/kuresellesme-yeni-dunya-duzeni-feza-ozt/details.html. (01.04.2010).

Özyakışır, Deniz. "Küreselleşme Süreciyle Birlikte Artan "Kara Para" Sorunu ve Soruna Yönelik Küresel Mücadele", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 58, Temmuz-Eylül 2005, ss. 94-95, ss. 87-104.

Özyılmaz, Ayşe ve Evsenal, Saliha. "Elektronik İmza", **Aktive Dergisi**, Ağustos-Eylül 2000, ss. 26.31.

P. Hist & G. Thomson, **Küreselleşme Sorgulanıyor**, Dost Kitapevi, Ankara, 2003.

Parasız, İlker. **Kriz Ekonomisi**, Ezgin Kitapevi Yayınları, Bursa, 1995.

Petrella, Ricardo. “Globaisation and Internationalisation”, Der. R. Boyeru ve D. Drache, **States Aganist Markets: Limits of Globalisation**, Routlege Publication, London.

Pınar, Abuzer ve Özuğurlu, Yasemin. “Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapılarındaki Dönüşüm: Türkiye Küresel Yapının Neresinde?”, **23. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi**, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Ankara, 2008.

Pinto, Carlo. “Harmfull Tax Competition Within The European Union: Connsept and Overview of Tax Regiment in Selected Member State”, 2002.

Pinto, Carlo. “Tax Competition and EU Law”, **Kluwer Law International**, USA, 2003, ss. 21-22.

Polatlı, Ahmet. “Yeni Ekonomi ve Elektronik Ticaret”, 2009. http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/yeni-ekonomi-ve-elektronik-ticaret.htm. (13.02.2011).

Potter, Barry. “Fiscal Transparency, Fiscal Rules and Globalization: Away Forward For Developing and Transition Economies”, İn, Globalization and New Challenges of Public Finance: Fiscal Managment, Transparency and Accountability, **Report of The Meeting of The Group of Experts Rome**, 28-30 November 2001, United Nation, Newyork, 2002.

Powell, Benjamin. “Tax Competition is Beneficial, Not Harmful”, Research Reports, **American Institute for Economic Research**, Vol: 68, No:15, August 2001. http://www.heartland.org/custom/semod_policybot/pdf/8404.pdf. (14.02.2011).

Prescot, Edward C. “Why Do Americans work More Than Europeans?”, The Wall Street Journal, October 2004.

Raımondos, Pascalis and Scharf, Kimberley. “Transfer Pricing Rules And Competing Governments”, **Oxford Economic Papers**, No: 54, 2002. http://www.blackwellsynergy.com/action/doSearch. (20.10.2007).

Rodrik, Dani. **Küreselleşme Sınırı Aştı Mı?**, Çev.İzzet AKYOL ve Fatma ÜNSAL, Kızılelma Yayıncılık, İstanbul, 1999.

S.A., Khandre and V.V., Purohit. "Present Status of VAT in Maharashtra State", International Referred Research Journal, Vol: 2, Issue: 18, March, 2011, ss. 107-110.

Saraç, Özgür. **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006.

Saraçoğlu, Fatih. "Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD, AB Yaklaşımı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 32, Ağustos 2006, ss. 44-56.

Saraçoğlu, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Savaş, Vural. **Kalkınma Ekonomisi**, Beta Basın Dağıtım, 4. Baskı, İstanbul, 1986.

Schulze, Günther and Ursprung, Heinrich. "Globalization of the Economy and Nation State", **World Economy**, Vol: 21, No.3, 1999, ss: 301-303.

Sekdur, Mahmut ve Altın, Muhsin. **Mali Hukuk Anseklopidisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Sevinç, Eser. "E-Ticaret Böyle Vergilendirilir". http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik ticaret böyle vergilendirilir.html. (22.01.2007).

Sevinç, Eser. "Uluslararası Elektronik Ticarette Katma Değer Vergisi", 2009. http://ymm.net/blogs/e-ticaret/archive/2009/04/10/uluslararas_3101_-elektron_3101_k-t_3101_carette-katma-deger-verg_3101_s_3101_.aspx. (21.02.2011).

Seyidoğlu, Halil. **Uluslararası İktisat**, Turhan Kitapevi, Ankara 1982.

Shelanskı, Howard A. "Transactions Level Determinants Of Transfer Pricing Policy: Evidence From The High Tecnology Sektor", **Industrial and Corporate Change**, Vol:13, No:6, 2004, ss. 945-958. http://online.sagepub.com/. (15.10.2007).

Somel, Cem. “Azgelişmişlik Perspektifinden Küreselleşme”, **Doğu Batı**, Yıl: 5, Sayı: 18, 2002, ss. 140-148.

Soros, George. **Küreselleşme Üzerine**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003.

Sözer, Bülent. **Elektronik Sözleşmeler**, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002.

Stiglitz, Joseph. “Bir İktisatçının İtirafları”, **Evrensel Gazetesi**, Yazı Dizisi 2-3 Mayıs 2001.

Stulz, Rene M. “The Limits of Financial Globalization”, **The Journal of Finance**, Vol: 60, No.4, August 2005, pp. 1595- 1638.

Styron, W. Joey. “Transfer Pricing and Tax Planning”, **The CPA Journal**, Vol:77, No:11, November 2007, pp. 40-48.

Şen, Hüseyin.”Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001, ss. 165-169.

Şenses, Fikret. “Neoliberal Küreselleşme Kalkınma için Bir Fırsat Mı, Engel Mi?”, **erc Working Paper in Economic** 04/09, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, 2004. http//www.erc.metn.edu.tr. (28.01.2010).

Tanzi, Vito ve Zee, Howell. “Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Vergi Politikası”, Çev: İ. Halil Bağdınlı, **Vergi Sorunları**, Sayı: 205, Ekim 2005, ss. 23-27.

Tanzi, Vito. “Fiscal Policy in The Futuer: Challenge and Apportunities”, **The Conferance on Fiscal Policy Challenges in European**, Berlin, 22-23 March 2007.

Tanzi, Vito. “Globalization and the Work of Fiscal Termites”, Çeviren: Hüseyin ŞEN, “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, **Vergi Dünyasi Dergisi**, Sayı: 241, Eylül 2001. http://www.paribus.tr.googlepages.com/h_sen5.pdf. (19.10.2007).

Tanzi, Vito. “Globalization,Tax Competion and the Future of Tax System”, **IMF Working Paper**, wp/96/141, December 1996.

Tanzi, Vito. **Quantitive Characteristics of the Tax System of Developing Countries**, In D. Newbery and N. Stern (eds), The Theory of Taxation for Developing Conutries, Oxford, Oxford University Pres, 1987.

Taş, Bülent ve Karaca, Yüksel. "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleme Yolları", **19. Maliye Sempozyumu**, 10-14 Mayıs, Antalya, 2004.

Taşlıyan, Mustafa. **Elektronik Ticaret**, Sakarya Kitapevi, 1.Baskı, Kahramanmaraş, 2006.

Tatom, John A. "Is Tax Policy Retarding Growth in Morocco?", Networks Financial Institute at Indiana State University, **MPRA Paper**, No: 6011, 28 November 2007.

The Globalization of Industry, **UNIDO**, 1996.

The World Bank, "The State in Changing World", **World Development Report**, Washington, 1997.

The World Bank, **World Development Report 2012**, Gender Equality and Development.

The World Factbook. https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/iz.html. (23.09.2011).

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız. "**Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Alfa yayınları 1. Baskı, 2004.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız. **Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Birinci Baskı, Alfa Yayınları, 2004.

Toprak, Metin. **Küreselleşme ve Kriz, Türkiye ve Dünya Deneyimi**, Siyasal Kitapevi, 2001.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, 17. Baskı, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2012.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Bası, İzmir, 2010.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2007.

Türk, Yakup. "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2005, ss. 85-120.

UNCITRAL, "Model Low on Electronik Commerce with Guide to Enactment 1996" General Assembly Resolution 51/162 of December 1996. http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf. (22.02.2011).

UNCTAD, E- Commerce and Development Report 2001, **United Nation**: New York.

Uzunoğlu, Hakan. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2002.

Weiner, Joann M. and Ault Hugh J. "The OECD's Report On Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, Cilt: 51, Vol: 3, September 1998, pp. 601-602.

Werner, H. "Countries with Successful Employment Policy- What is Behind Their Success?", **Institute for Employment Research; Labour Market Research Topics**, No: 33, 1999.

Wilson, John Douglas. "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, Vol: 25, June 1999, ss. 269-271.

Winner, H. "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data", **International Tax and Public Finance**, No: 12, 2005, pp. 667-687.

World Bank, "Introducing a Valur Added tax: Lessons From Ghana", **Prem Notes**, No: 61, Washington DC:Wrold Bank, 2001.

World Development Indicators, **IBRD**, 2000

World Development Report, 2005.

World Development Report, 2009.

World Tax Rates 2010 / 2011. http://www.taxrates.cc/index.html.

World Trade Organization, “Declaration on Electronic Commerce”, May 1998b www.wto.org/anniv/ecom.htm. (12.12.2009).

World Trade Organization, “Electronic Commerce and The Role of The WTO”, **Specilal Studies**, No: 2, Geneva 1998a. http://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/special_study_e.pdf. (21.02.2011).

World Trade Organization, **International Trade Statistics**, 2000.

WTO, “Electronik Commerce and the Role of the WTO”, 1998. http://www.wto.org. (15.06.2008).

Yahşi, Fatma “Küreselleşme ve İstihdam”, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana, 2002.

Yalçınkaya, Timuçin ve Çakır, Aytül. “Küresel Rekabet Ekseninde İhracatçı Firmalar İçin Bir Risk Faktörü: Sosyal ve Ekolojik Damping”, **İş-Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2005, ss.35-39.

Yaltı, Billur. **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.

Yeldan, Erinç. “Neoliberal Küreselleşme İdeolojisinin Kalkınma Söylemi Üzerine Değerlendirmeler”, **Praksis**, 2002.

Yeldan, Erinç. **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi: Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002, ss. 431-432

Yetkiner, Erkan. “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 235, Mart 2001, ss. 92-93.

Yetkiner, Erkan. “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 237, Mayıs 2001, ss. 90-99.

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

Yılmaz, Ömer, Kızıltan, Alaatin ve Kaya, Vedat. “İktisadi Kriz Kuramları, Finansal Küreselleşme ve Para Krizleri”, Erciyes Üniversitesi, **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 24, Ocak-Haziran, 2005, ss.77-96.

Yüksel, Mehmet. **Küreselleşme Ulusal Hukuk ve Türkiye**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2001.

Zodrow, George R. “Tax Competition and Tax Coordination in the European Union”, **International Tax and Public Finance**, Issue: 10, 2003, pp. 654-655.

أسعد جواد كاظم ، "فاعلية الضريبة في التمويل والتوازن الاقتصادي" ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2000 .

أيسر أحمد التكريتي ، "الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي – دراسة تقويم" ، **بحث دبلوم عالي** ، كلية الادارة والاقتصاد ، العراق ، 1999 .

البنك الدولي ، "اعادة بناء العراق: الاصلاح الاقتصادي والمرحلة الانتقالية" ، **وحدة التنمية الاقتصادية والاجتماعية** ، موجز تحليلي ، وثيقة خاصة ، ص 1-4 .

البنك المركزي العراقي ، **قسم البحوث والاحصاءات** ، التقرير السنوي 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 ، 2009 .

البنك المركزي العراقي ، **قسم البحوث والاحصاءات** ، التقرير الاقتصادي السنوي 2005، 2008 ،2009 .

الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، **الهيئة العامة للضرائب** .

حامد عبد المجيد دراز ، **دراسات في المالية العامة** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 1988.

حسن صادق المرصفاوي ، **التجريم في التشريعات الضريبية** ، دار المعارف ، مصر ، 1973 .

حسن لطيف كاظم الزبيدي ، "الفقر وسط الغنى في العراق" ، **مجلة مدارك** ، العدد التاسع .

دستور الجمهورية العراقية ، 2005 .

سرمد عباس النجار ، "التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع اشارة خاصة للعراق" ، **رسالة ماجستير** ، كلية الادراة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العراق ، 2003 .

طلال محمود الكداوي ، **التشريعات المالية والتحاسب الضريبي** ، مطبوعات دنيا الحاسوب ، الموصل ، 2008 .

عبد المنعم فوزي ، **المالية العامة والسياسة المالية** ، دار المعارف ، مصر ، 1965 .

عبدالله البندر ، "ندوة في النظام الضريبي في العراق" ، **مجلة العراق للاصلاح الاقتصادي** ، العدد الخامس ، عدد خاص .

عبدالله محمود أمين ، "فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق" ، **اطروحة دكتوراه** ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2000 .

قبرصي عاطف ، "إعادة نظر في دور الدولة في التنمية الاجتماعية الاقتصادية: (اجتماع الخبراء حول الحكم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومكافحة الفقر بالقاهرة ، نوفمبر 2001)" ، **سلسلة دراسات مكافحة الفقر** ، العدد 14 ، الأمم المتحدة ، الأسكوا واخرون ، 2002 .

مجيد عبد جعفر الكرخي ، "مقترحات للارتقاء بكفاءة الادارة الضريبية " ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2001 .

محمد صادق شمسة ، "تأثير اجراءات الرقابة الضريبية" ، **مجلة المالية** ، العدد الاول ، العراق ، 1989 ، ص 9-15 .

المرياتي توفيق ، "عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته" ، **مجلة البحوث الاقتصادية والادارية** ، السنة السابعة ، العدد الثالث ، بغداد .

مصطفى كامل النعيمي ، "ظاهرة غسيل الاموال وعلاقتها بالجهاز المصرفي والاجراءات الدولية لمكافحتها " ، **رسالة ماجستير** ، كلية الادراة والاقتصاد ، الجامعة المسنتصرية ، العراق ، 2005 .

النجفي سالم توفيق ، "التجارب الاشتراكية في العراق وأثار تحولها الى سياسات السوق وأثر العولمة واعادة الهيكلة" ، **مركز دراسات الوحدة العربية** ، ندوة دولة الرفاهية الاجتماعية ، 28 – 30 تشرين الثاني 2005 ، مصر .

النجفي سالم توفيق ، "التنمية الاقتصادية في العراق : الحاضر والمستقبل،" ورقة قدمت إلى : **احتلال العراق وتداعياته عربياً وإقليمياً ودولياً: بحوث ومناقشات الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية** ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، 2004، ص 859-860.

نظام جبار طالب ، "دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي" ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، **المؤتمر العلمي الضريبي الاول** ، بغداد ، 2001 .

وزارة المالية العراقية ، **الهيئة العامة للضرائب** ، دائرة التخطيط والمتابعة .

وزارة المالية العراقية ، **دائرة الموازنة** ، موازنة عام 2005 .

وزارة المالية العراقية ، **قسم الأحصاءات المالية** .

http//www.bilgiyönetimi.org. (19.02.2010).

http//www.canaktan.org. (26.01.2010).

http//www.dtm.gov.tr. (26.01.2010).

http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%B1%D8%A7%D9%. (23.09.2011).

http://data.albankaldawli.org/indicator/NY.GNP.PCAP.CD. (25.12.2010).

http://data.worldbank.org/about/country-classifications/country-and-lending-groups. (25.12.2010).

http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS. (07.06.2010).

http://edoc.mpg.de/get.epl?fid=61096&did=430171&ver=0. (12.09.2009).

http://sosyalbilimler.cukurova.edu.tr/dergi.asp?dosya=203. (10.03.2009).

http://tr.wikipedia.org/wiki/Irak. (23.09.2011).

http://www.arc.murdoch.edu.au/a.siaview/sep99/heij.html. (14.10.2010).

http://www.nationmaster.com/graph/eco_gdp_per_cap_ppp_cur_int-per-capita-ppp-current-international. (11.05.2010).

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094805.htm. (27.07.2009).

http://www.oecd.org/dataoecd/12113134674429.xis. (29.11.2010).

http://www.siteresources.worldbank.org/.../ExSumArabic.doc. (25.09.2011).

http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/KDV-2.doc. (10.10.2011).

EK

EK : Dünyada Uygulanmakta Olan Katma Değer Vergisi Oranları 2011

Ülke	**Katma Değer Vergisi Oranı (%)**
Arnavutluk	20
Cezayir	17
Angola	10
Antigua & Barbuda	15
Arjantin	21
Aruba	3
Avustralya	10
Avusturya	20
Azerbaycan	18
Bangladeş	15
Barbados	15
Beyaz Rusya	20
Belçika	21
Belize	10
Benin	18
Bosna Hersek	17
Botsvana	10
Brezilya	20
Bulgaristan	20
Burkina Faso	18
Myanmar	5-30
Burundi	18
Kamboçya	10
Kameron	19.25
Kanada	5-15
Yeşil Burun Adaları	15
Central African Republic	19
Çad	18
Şili	19
Çin	17
Kolombiya	16
Komorlar	10
Demokratik Kongo Cumhuriyeti	13
Kongo Cumhuriyeti	18
Cook Adaları	12.5
Kosta Rika	13
Fildişi Sahili	18
Hırvatistan	23

Küba	25
Curaçao	5
Kıbrıs	15
Çek Cumhuriyeti	20
Danimarka	25
Cibuti	7
Dominika	15
Dominika Cumhuriyeti	16
Ekvator	12
Mısır	10
El Salvador	13
Equatorial Guinea	15
Estonya	20
Fiji	12.5
Finlandiya	23
Fransa	19.6
French Polynesia	16
Gambiya	10-18
Gürcistan	18
Almanya	19
Gana	12.5
Yunanistan	19
Grenada	10
Guatemala	12
Guyana	16
Honduras	12
Macaristan	25
Izlenda	25.5
Hindistan	12.5
Indonezya	10
Iran	1.5
İrlanda	21
Man Adası	17.5
İsrail	16
İtaya	20
Jamaika	17.5
Japonya	5
Jersey	3
Ürdün	16
Kazakistan	12
Kenya	16

Letonya	21
Lübnan	10
Litvanya	21
Lüksamborg	15
Madagaskar	20
Maderia Adaları	15
Malavi	16.5
Malezya	5-10
Malta	18
Mauritius	15
Meksika	16
Moldova	20
Monako	19.6
Karadağ	17
Mağrip	20
Mozambik	17
Maynmar	5-30
Namibya	15
Nepal	13
Hollanda	19
Yeni Zelanda	15
Nikaragua	15
Nijerya	5
Norveç	25
Pakistan	16
Filistin	14.5
Polonya	22
Paraguay	10
Peru	19
Filipinler	12
Portekiz	21
Porto Riko	7
Romanya	19
Rusya	18
Ruanda	18
Senegal	18
Sırbistan	18
Sierra Leone	15
Singapur	7
Slovakya	19
Slovenia	20

Güney Afrika	14
Güney Kore	10
İspanya	18
Sri Lanka	12
Svaziland	14
İsveç	25
İsviçre	8
Surya	10
Tayvan	5
Tanzanya	18
Tayland	7
Tunus	18
Türkiye	18
Uganda	18
Ukrayna	20
Birleşik Krallık	17.5
Urguay	22
Özbekistan	20
Vanuatu	12.5
Venezuela	12
Veitnam	10
Yemen	5
Zambiya	16
Zimbabve	15

Kaynak: World Tax Rates 2010 / 2011.