



ZARARLI VERGİ REKABETİ ve ZARARLI VERGİ UYGULAMALARIYLA MÜCADELE: OECD ve AVRUPA BİRLİĞİ GİRİŞİMLERİ NEYİ DEĞİŞTİRDİ?

*FIGHT AGAINST HARMFUL TAX COMPETITION AND
HARMFUL TAX PRACTICES: WHAT HAVE OECD AND
EUROPEAN UNION INITIATIVES CHANGED?*

Serdar KILIÇ(*)

ÖZET

Yaklaşık on yıldan fazla bir süredir, özellikle tüm dünyadaki vergi cennetleri tarafından uygulanan zararlı vergi uygulamalarıyla uluslararası düzeyde gerçekleşen çarpıcı bir mücadeleye şahitlik edilmiştir. Zararlı vergi uygulamaları ve vergi cennetlerinin, uluslararası mâli akımların ve ticari faaliyetlerin adil ve güvenli bir şekilde vergilendirilmesinin önündeki en büyük engellerden biri olarak görülmesi, söz konusu mücadeleyi başlatan şey olmuştur. Başlangıçta sıfır veya çok düşük düzeyde vergi oranlarına sahip ülkeler hedef alınmışken, zamanla bu odak söz konusu ülkelere, vergi konularında bilgi değişimi hususunda işbirliği yapmayan ülkelere doğru kaymıştır. Beklendiği üzere, bayrak OECD ve kısmen Avrupa Birliği tarafından taşınmıştır. Bu yüzden makale, hareketi yönlendiren bu örgütler tarafından başlatılan iki girişim üzerinde ağırlıklı olarak durmakta ve ayrıca algı değişikliğine vurgu yapmaktadır.

ABSTRACT

For almost more than a decade, a dramatic battle taking place at international level against harmful tax practices particularly followed by so-called tax havens around the whole globe have been witnessed. What triggered this fight was basically the fact that harmful tax practices and tax havens had been perceived as one of the major threats before a just and secure taxation of international trade activities and fiscal flows. Whilst in the beginning jurisdictions with zero or considerably low tax rates were targeted, by the time the focus has shifted from these jurisdictions to those who do not cooperate on the exchange of information regarding tax matters. Not very surprisingly, the flag was carried by the OECD and partly by the European Union. This article, therefore, predominantly deals with two cardinal ini-



tiatives which were launched by these organisations steering the undertaking and also emphasises the perception change.

Key Words

Harmful Tax Competition, Harmful Tax Practices, Tax Havens

JEL Classification Codes

F51 - International Conflicts; Negotiations; Sanctions

F53 - International Agreements and Observance; International Organizations

H26 - Tax Evasion

H87 - International Fiscal Issues; International Public Goods

K34 - Tax Law

1- GİRİŞ

IMF, 2012 yılı küresel toplam mal ve hizmet ihracatının yaklaşık 23,5 trilyon ABD Doları geçeceğini öngörmektedir. Söz konusu ticaret hacmi 2003 yılında 2012 projeksiyonunun sadece %40'ı yani kabaca 9,3 trilyon ABD Doları düzeyindeydi.¹ Bu müthiş ticaret hacmi artış trendi, son 3-4 yıldır küresel düzeyde yaşanan krize rağmen devam edecek gibi görünmektedir.

Öte yandan, değişen Dünya koşulları yeni üretim tekniklerini ve farklı teknolojik altyapıları beraberinde getirmiştir. Dünya artık hiç olmadığı kadar küçüktür ve üretim araçları inanılmaz ölçüde mobil hale gelmiştir. Uluslararası firmalar ekonomik faaliyetlerini bir ülkeden başka bir ülkeye taşımakta eskisi gibi zorlanmamaktadırlar.

İşte bu değişen ekonomik koşullar, vergi toplamanın devletler² için o denli kolay olmayacağını da başlıca habercisi olmuştur. Artık devletler büyüyen küresel ekonomiden pay alabilmek için birbirleriyle kıyasıya yarışmaktadırlar. Vergisel teşviklerle, çokuluslu şirketlerin –aktif veya pasif hiç fark etmez– yatırımlarını çekmeye, böylelikle ülkelerinde istihdam ve refah artışı sağlamaya çalışmaktadırlar. Aslında bunu yaparken devletler, “mahkûmlar ikilemi”ne³ düşerler;⁴ çünkü devletler –indirimli ve hatta sıfır düzeyinde vergi oranları, serbest bölge rejimleri, vergi muafiyetleri gibi– vergisel teşviklerle sırf yatırım çekebilmek ihtiyaç duydukları bu eşsiz sağlıklı mali kaynağın önemli bir kısmından feragat etmektedirler. Halbuki çokuluslu şirketlere vergisel avantajları benzer ekonomik yapıdaki hiçbir devlet sağlamadığı taktirde hepsi mali açıdan daha iyi durumda olacaklardır. Kısacası devletler, oyun teorisine aykırı hareket etmekte ve küresel ekonominin en önemli aktörleri olan çokuluslu şirketlere yenik düşmektedirler.

Bu, pastadan pay alma çabası, kıyasıya bir rekabeti, yani “vergi rekabeti”ni doğurmaktadır. Bu çalışmanın temel konusu, başlığından da anlaşılacağı üzere, Dünya refahını tehlikeye sokan, adaletli bir gelir dağılımı için “zararlı” ve hatta zaman zaman yıkıcı bir düzeye ulaşan vergi rekabetidir. Zararlı vergi rekabeti hiç şüphesiz, ekonomik gelişmişlik seviyesi ne olursa olsun tüm açık ekonomileri etkisi

¹ International Monetary Fund, Table A9. Summary of World Trade Volumes and Prices (concluded), s.197 vd.

² Bu çalışmadaki “devlet” ve “ülke” kavramları, Birleşmiş Milletler üyesi bağımsız devletleri ve Jersey gibi bağımsız olmayıp ve fakat başka bir devletin hükümrânlığına tabi bölgeleri de kapsayan geniş bir kavram olarak kullanılmıştır.

³ “Prisoners’ dilemma”.

⁴ OECD (1998), s. 34, § 80.

altına almaktadır. Bu durum, devletlerin gerek bölgesel gerekse küresel düzeyde acil işbirliğini zaruri kılmıştır ve son on yıldan uzun bir süreçte işbirliği çabaları giderek yoğunlaşmıştır.

2- VERGİ REKABETİ

2.1- Vergi Rekabeti: Küresel Bir Kavram

Vergi rekabeti, devletlerin uluslararası yatırımların kendi toprakları üzerinde yapılmasını sağlamak üzere kendi aralarında girmiş oldukları bir nevi yarış ve mücadeledir. Bu mücadele kimi zaman sadece vergi oranlarının düşürülmesini, kimi zaman da daha –vergi tatilleri⁵ gibi– nitelikli ve kompleks tedbirlerin alınmasını içerebilmektedir.

Bir görüşe⁶ göre, vergi rekabetinin arkasındaki saik, şayet yabancı yatırımı çekmek içinse söz konusu rekabet “zararlı”dır ve bu konuda, yani hangi rekabetin zararlı hangisinin zararsız olduğuna ilişkin, son yıllarda akademik ve profesyonel çevrelerde çok hararetli bir tartışma devam etmektedir. Fakat kanaatimizce bu tartışma anlamsızdır; zira gerçekten de devletleri daha düşük bir vergi oranı uygulamaya veya yabancı yatırımcılara vergisel teşvik uygulamaya iten en temel güdü hiç şüphesiz yabancı yatırımı, böylece istihdamı, büyümeyi ve en nihayetinde daha fazla refahı çekme çabasıdır. Diğer bir deyişle, küreselleşen ve başta sermaye araçları olmak üzere üretim araçlarının bu denli hareketli olduğu bir dönemde devletlerin yabancı yatırımı çekmeye çalışması kadar doğal bir süreç olamaz; bu süreçte pek tabii devletler başkaca araçların yanı sıra vergi politikası aracına da başvururlar.

Esas sorun, rekabet içerisine giren devletlerin mali yapısının bozulmasıdır. Zira vergi rekabeti bazı durumlarda, ülkenin mali dengesini olumsuz yönde etkiler. Yatırılan yabancı sermaye üzerinden elde edilen gelir çok düşük düzeyde vergilendirilir veya hiç vergilendirilmezse, vergi gelirleri düşer ve hükümetler görece daha az hareketli olan işgücü piyasasını veya gayrimenkulden elde edilen gelirleri daha fazla vergilendirme yolunu seçerler.⁷

Dünya son on yıl içerisinde kurumlar vergisi oranında çok hızlı bir rekabet içerisine girdi ve bu rekabet uluslararası çevrelerde “dibe doğru yarış – *race to bottom*” olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu yarış ülkemizi içerisine almış ve 2006 yılında kurumlar vergisi kendi sınıfındaki ülkelere kıyasla hayli yüksek sayılabilecek bir oran olan %30’dan, daha rekabetçi bir orana, %20’ye çekilmiştir. Acaba Dünyadaki durum nasıldır? KPMG’nin 2005 ile 2012 arası süreçte kurumlar vergisi oranlarında gerçekleşen düşüş eğilimine ilişkin hazırlanmış olduğu bir çalışmaya göre,⁸ birkaç istisna ülke hariç Dünya ülkeleri hiç öyle zannedildiği gibi dibe doğru bir yarış içerisinde değillerdir. Kurumlar vergisi oranlarında şüphesiz ciddi bir düşüş eğilimi mevcuttur; fakat bu düşüş korkulduğu gibi sonuçlanmamıştır. Hatta ABD gibi bazı ülkelerde hiç değişmemiştir. Söz konusu araştırmadan elde edilen veriler ışığında hazırlanan ve yıllar itibariyle ortalamaları gösteren bir tabloya aşağıda yer verilmiştir:

⁵ “Vergi tatili – tax holiday” kavramı ülkemizde pek kullanılmayan, fakat uluslararası vergi çevrelerinde sıklıkla başvurulan bir kavramdır. Belirli şartları taşıyan işletmelere belli süreler için vergi muafiyeti veya uygulayan ülke mukimlerinden daha avantajlı bir vergilendirme sağlanması demektir.

⁶ Miller & Oats, s. 387 § 14.3.

⁷ Aslında devletlerin birçoğu sadece emek gelirlerine uyguladıkları vergiyi artırır; gayrimenkulden elde edilen kazançlardan daha fazla vergi almaya çalışmazlar.

⁸ KPMG Global.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Avrupa Ortalaması	24,10	23,70	23,01	22,00	21,70	21,50	20,88	20,50
Latin Amerika Ortalaması	29,69	29,07	28,30	27,96	27,96	27,50	29,02	28,30
Avrupa Birliği Ortalaması	25,34	25,01	24,10	23,29	23,22	23,10	22,80	22,60
OECD Ortalaması	28,45	27,75	27,08	26,08	25,73	25,80	25,50	25,25
Küresel Ortalama	27,95	27,50	26,96	26,12	25,40	24,71	24,52	24,43

Mobilitesi yüksek sermayenin vergilendirilmesinin hafifletilmesine karşın, devletler yukarıda da belirtildiği gibi, daha az hareketli gelir veya harcama unsurlarını daha fazla vergilendirme yoluna başvurmuşlardır. Devletlerin başvurduğu başlıca kaynaklardan birisi de katma değer vergisi olmuştur. Nitekim Avrupa Komisyonunun hazırlamış olduğu “AB’de Vergilendirme Trendleri Raporu”na⁹ göre 2009’dan bu yana Avrupa Birliği üyesi ülkelerin uygulamış oldukları katma değer vergisi oranlarında bariz bir artış eğilimi mevcuttur.

Devletlerin vergi rekabetinde bağımsız olup olmadıkları diğer bir tartışma noktasıdır. Zira “mali egemenlik – *fiscal sovereignty*”, rekabetçi bir dünyada anlamsız kalmaktadır. Ülkeler vergi sistemlerini özgür bir şekilde kendi iradeleriyle düzenlediklerini zannetseler de, gerçekte rakiplerinin eylemleri karşısında karşı eylem gerçekleştirme zorunluluğu içerisine girerler. Hatta büyük ölçekli düşünüldüğünde, vergi politikalarının hareket kabiliyeti yüksek çokuluslu büyük firmalar tarafından dikte edildiği, yani vergi politikalarının uluslararası düzeyde dizayn edildiği, böylece, son tahlilde devletlerin mali politika oluştururken bir yanılsama içerisinde kaldıkları savunulmaktadır.¹⁰

2.2- Portföy Yatırımında Vergi Rekabeti

Ülkeler vergi sistemlerini esasen herhangi bir ticari faaliyet gerektirmeyen pasif bir yatırım çeşidi olan “portföy yatırımları”nı çekecek şekilde tasarlarlar. Portföy yatırımına, diğer adıyla pasif yatırıma en iyi örnek, mevduat hesapları, devlet dış borçlanma senetleri¹¹ ve şirket hisse senetleridir.¹²

Portföy yatırımında vergi rekabeti genellikle, dar mükelleflerce elde edilen faiz, kâr payı ve *royalty*¹³ ödemelerinde çok düşük veya sıfır stopaj uygulanması şeklinde gerçekleşmektedir.

Hâlbuki bu durum, “sermaye ihracı tarafsızlığı – *capital export neutrality*” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Söz konusu prensibe göre, bir ülkedeki mükellefler, ister ülke içerisinde isterse de yurtdışında yatırım yapsınlar, aynı tutarda vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Oysa, örneğin yurtdışında düşük veya sıfır oranında stopaja tabi tutulan bir kâr payı, kaynak ülkede mevcut olan gizlilik politikası ile birleştiğinde, tam mükellefler tarafından kendi ülkelerinde beyan edilmediği takdirde vergi kayıp ve kaçığı oluşmaktadır.

Bu nedenle, portföy yatırımlarındaki rekabetin doğurduğu en önemli sorun, verginin mukim ülkede gizlenebilmesi, yani verginin erozyona uğraması riskidir. Bu durum, Avrupa Birliği’ni bir dönem

⁹ EU, s. 10 vd.

¹⁰ Miller & Oats, s. 387, § 14.3.

¹¹ Örneğin Eurobondlar.

¹² Portföy yatırımındaki hisse senetleri genellikle kısa vadeli yatırım amaçlı ve şirkette karar almaya yetecek düzeyde bir çoğunluğu temsil etmeyen senetlerdir.

¹³ Lisans, telif, patent veya isim hakkı ücreti olarak tanımlanmaktadır.

meşgul eden “portföy yatırımlarının nasıl vergilendirilmesi gerektiği” tartışmasında, net bir sermaye ihracatçısı konumunda olan İngiltere’nin neden “stopaj yerine kaynak ülke bilgi versin”¹⁴ argümanını savunduğunu ortaya koymaktadır. Aynı görüşü Birliğe üye olan Hollanda da paylaşmaktaydı.¹⁵

Portföy yatırımlarında kıyasıya rekabet, sanılanın aksine, sadece geleneksel olarak vergi cenneti olarak nitelendirilen, Jersey ve Cayman Adaları gibi ülkelere has bir durum olmayıp, gelişmiş ve ekonomisi büyük Batılı devletlerde de vuku bulmaktadır. Nitekim Londra Eurobond piyasasında yatırım yapan dar mükelleflerin elde ettikleri gelirler stopaja tabi tutulmamaktadır. Bu istisna, İngiltere’de çok büyük bir miktarda vergiden vazgeçilmesi anlamına gelmektedir. Zira yapılan bir araştırmaya göre, Londra Eurobond piyasasındaki toplam yatırım tutarı, Kasım 2010’da 393 milyar İngiliz sterlinine ulaşmıştır.¹⁶

Stopaja tabi tutulmayan pasif gelirlere ilişkin olarak kaynak ülkenin mukim ülkeye bilgi sağlama-sını sağlayan karşılıklı bilgi değişimi anlaşması gibi zorlayıcı bir enstrüman yoksa, kaynak ülkenin bilgiyi sağlamakta hiç bir menfaati bulunmamaktadır. Kaynak ülkede uygulanan bankacılıkta gizlilik politikası sayesinde de doğal olarak vergi kaybı oluşmaktadır. Bu sayede küresel düzeyde gizli tutulan pasif gelirin boyutu konusunda Vito Tanzi¹⁷ tarafından yapılan bir çalışmada, tahmini tutarın 7 trilyon ABD Dolarını aştığı belirtilmiştir.¹⁸ Başka bir çalışmada ise, sadece ABD’de kayba uğrayan verginin 50 milyar ABD Doları civarında olduğu tahmin edilmektedir.¹⁹

2.3- Doğrudan Yatırımlarda Vergi Rekabeti

Doğrudan yatırım, aktif yatırım olarak da adlandırılmakta olup, yabancı müteşebbislerin şirket kurması veya mevcut şirketlerde karar alabilecek düzeyde hisseye sahip olması anlamına gelmektedir. Ülkelerin büyük bir kısmının pasif yatırımdan ziyade, aktif yani doğrudan yatırımları tercih ettikleri yadsınamaz bir gerçektir.

Çalışmanın 2.1 numaralı başlığı altında da irdelendiği üzere, uluslararası vergi çevrelerinde, çokuluslu büyük şirketlerin, hükümetleri kurumlar vergisi oranlarını indirmeye zorladığından bahisle, devletlerin “dibe doğru yarış – *race to bottom*” içerisinde olacakları ve günün birinde dünyanın büyük bir kesiminde kurumlar vergisi oranlarının sıfırlanacağı, bu olmasa bile sıfıra yakın bir düzeye ineceği savunulmaktaydı. Fakat bu senaryo gerçekleşmedi. Kayda değer bir düşüş olsa da, düşüş trendi sıfırdan oldukça uzak bir düzeyde sabitlendi. Ülkeler oranları düşürmekle beraber, kurumlar vergisi matrahlarını genişlettiler; böylece toplanan kurumlar vergisinin gayrisafi yurtiçi hâsıladaki oranı önemli ölçüde istikrarlı kalmıştır.²⁰

Doğrudan yatırımlarda vergi rekabeti esnasında genellikle aşağıda belirtilen enstrümanlar kullanılmaktadır:²¹

¹⁴ Bu kapsamda Birlik üyesi kaynak ülke, sınırları içerisinde meydana gelen vergilendirilebilir faaliyete ilişkin olarak mukim ülkeye bilgi verecek, böylelikle mukim ülke vergilendirmesini sağlıklı bir biçimde yapabilecektir.

¹⁵ Miller & Oats, s. 388, § 14.4.

¹⁶ Her Majesty’s Revenue and Customs, Office of Tax Simplification.

¹⁷ Ünlü “Olivera-Tanzi Etkisi” teorisinin fikir babalarından birisi olan Vito Tanzi, yaklaşık 30 yıl IMF için çalışan Amerikalı bir iktisatçıdır.

¹⁸ Avi-Yonah, Reuven S., (2007) s. 183’te, Tanzi, Vito, (1995), “Taxation in an Integrating World”e atıfta bulunulmuştur.

¹⁹ Avi-Yonah, Reuven S., (2007), s. 183.

²⁰ Miller & Oats, s. 388, § 14.5 vd.

²¹ A.g.e., s. 389, § 14.5 vd.

- Yabancı yatırımcılar için düşük gelir veya kurumlar vergisi oranları,
- Vergi tatilleri,²²
- Serbest bölge uygulaması,
- Kar paylarına düşük veya sıfır oranlı stopaj,
- Özel yatırım indirimleri,
- Yabancı yatırımcılara yönelik hızlandırılmış amortisman uygulamaları,

2.4- Vergi Rekabeti Gerçekten Zararlı mıdır?

Zararlı bir vergi rekabetinin iki temel unsuru olan –ve bu çalışmanın 3 numaralı başlığı altında irdelenecek olan– vergi cennetleri ile zararlı vergisel uygulamaların doğuracağı muhtemel sonuçlar, OECD'nin 1998 tarihinde yayınlamış olduğu "*Harmful Tax Competition –An Emerging Global Issue*" başlıklı ünlü raporunda şu şekilde sıralanmıştır:²³

- Vergi rekabeti finansal yatırım akımlarını bozmaktadır;
- Vergi sistemlerinin bütünlüğünü ve adalet anlayışını bozucu etki yaratır;
- Vergi kaçıran mükelleflerin dışındaki dürüst mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunu zedelemektedir;
- Maliye politikasında arzulanan vergi ve kamusal harcama dengesini bozmaktadır;
- Vergilendirmenin, hareketliliği yüksek sermaye gelirlerinden, hareketliliği daha düşük olan emek, gayrimenkul ve harcama gibi unsurlara doğru istenmeyen bir biçimde kaymasına neden olmaktadır;
- Son olarak, vergi idarelerinin ve mükelleflerin denetim ve uyum giderlerini artırıcı etki yaratmaktadır.

Raporda savunulan bu muhtemel olumsuz sonuçlara karşılık kimi akademik çalışmalarda ise, vergi rekabetinin zararlı olmadığı, zarar olsa bile bunun "zenginler kulübü" olan OECD üyeleri için söz konusu olduğu, bu bağlamda, aslında vergi rekabetinin, sermaye fakiri ülkelerin istihdamını ve refahını artırıcı etkiler yarattığı ileri sürülmüştür.²⁴

3- VERGİ CENNETLERİ²⁵

3.1- Vergi Cennetinin Genel Bir Tanımı

Bu çalışmanın 4 numaralı başlığı altında daha detaylı olarak irdelenecek olan OECD'nin 1998 tarihli ve "*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*" başlıklı raporunun iki ana boyutu bulunmaktadır: i) Vergi cennetleri,²⁶ ii) Zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleri.^{27, 28}

²² Dipnot 4'e bakınız.

²³ OECD (1998), s. 16, § 30.

²⁴ Miller & Oats, s. 390-391, § 14.7'de, Killian, S., (2006), "Where's the Harm in Tax Competition? Lessons from US Multinationals in Ireland", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17, s. 1067–1087'de ve Teather, R., (2005), "The Benefits of Tax Competition", *The Institute of Economic Affairs*, London'da yer alan araştırmalara atıfta bulunulmuştur.

²⁵ İngilizcede "tax haven" yani "vergi sığınağı" olarak adlandırılan bu kavramın, dilimize çevrilirken "vergi cenneti" olarak çevrilmesi, araştırılmayı hak eden ilginç bir durum sergilemektedir. Zira İngilizceden dilimize çeviri yapılırken "haven" kelimesi, "heaven" kelimesinin karşılığı olan cennet olarak çevrilmiştir. O nedenle, bu çalışmada da aynı – kasıtlı veya kasıtsız olduğu bilinmeyen– çeviri hatası yapılacak olup, "sığınak" kelimesi yerine, ulusal literatürümüzde yer edinmiş "cennet" kelimesi kullanılacaktır.

²⁶ "Tax havens".

²⁷ "Harmful Preferential Tax Regimes".

²⁸ Baker, P., s. 2; OECD (1998), s. 19 vd.

OECD raporuna göre bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:²⁹

- Çok düşük veya sıfır düzeyde vergilendirmenin söz konusu olması,
- Bilginin etkin bir şekilde karşılıklı değişimine imkân bulunmaması, yani vergi cennetinde bankacılıkta gizlilik gibi kuralların uygulanması neticesinde mükellefe ilişkin herhangi bir bilginin ülke dışına çıkmaması,
- Mevzuatta veya idari işleyişte şeffaflığın yeterli düzeyde olmaması,
- Ülkede gerçek anlamda bir ekonomik faaliyet yürütülmesinden ziyade, tamamen vergisel amaçlı olarak bulunulması.

Öte yandan aynı raporda “zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleri – *harmful preferential tax regimes*”in unsurları ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır:³⁰

- Çok düşük veya sıfır düzeyde vergilendirmenin söz konusu olması,
- Vergi rejimlerinin “halka çitlemesi – *ring fencing*”³¹ özelliklerini taşıması,
- Mevzuatta veya idari işleyişte şeffaflığın yeterli düzeyde olmaması,
- Bilginin etkin bir şekilde karşılıklı değişimine imkân bulunmaması, yani ayrıcalıklı uygulamalardan hangi mükelleflerin faydalandığına dair bilgi bulunmaması, varsa da bu bilgiye yabancı vergi idarelerince ulaşılamaması.

3.2- Vergi Cennetlerinin Diğer Temel Karakteristik Özellikleri Nelerdir?

2009 yılında yapılan bir çalışmaya göre, dünyadaki ülkelerin kabaca %15’i, yani yaklaşık 40 ülke, vergi cenneti olarak nitelendirilebilir.³² Bunların temel karakteristik özellikleri şu şekildedir:

- Genellikle fiziki yönden küçük, nüfusu bir milyonu geçmeyen ve kişi başına düşen milli geliri oldukça yüksek ülkelerdir.
- Politik istikrara sahip iyi idare edilen ülkelerdir. Zira hiç bir çokuluslu şirket fonlarını istikrarsız bir ülkeye yatırmak istemez.
- Vergi cennetleri coğrafi olarak ABD veya Avrupa Birliği gibi ekonomik devlere yakın yerde yer alırlar.
- Bu ülkeler, genellikle ada ülkesi olup, resmi dili İngilizce olan, parlamenter demokrasiye ve Anglo-Saxon hukuk³³ ve idare sistemine sahip ülkelerdir.
- Son olarak, vergi cennetlerinin diğer küçük ülkelere nazaran çok daha az doğal kaynağı bulunmaktadır.

3.3- Devletler Neden Vergi Cenneti Olurlar?

Çokuluslu bir şirketin yurtdışında sermayesinin tamamına sahip olduğu bir iştiraki üzerinde muaz-

²⁹ A.g.e., (1998), s. 23.

³⁰ McLure, Charles E., Jr., (2005), s. 92; Osterweil, Eric, s. 198-202.

³¹ “Halka çitlemesi – Ring fencing” rejimleri iki şekilde vücut bulurlar: i) vergi rejimi açık veya zımni olarak sistem içerisinde yer alan vergi avantajlarından sadece dar mükelleflerin faydalanabilmesine müsaade eder; ii) rejim, vergisel avantajlardan faydalanabilen mükelleflerin açık veya zımni olarak iç pazarlarda faaliyet göstermelerine mani olur.

³² Miller & Oats, s. 346-347, § 12.19’de, Dharmapala, D., & Hines, J. R. Jr., (2009) “Which Countries Become Tax Havens?”, NBER Working Paper, available at <http://ssrn.com/abstract=952721>’e atıfta bulunmaktadır.

³³ “Common law system”.

zam bir hâkimiyeti söz konusudur; iştirakinin yabancı ülkede beyan edeceği mali kârı, transfer fiyatlandırması yoluyla dilediği şekilde öyle bir manipüle edebilir ki, iştirakinin kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi kapsamında mukimi olduğu ülke tarafından vergilendirilmesini engelleyebilir. Çokuluslu firmalar genellikle aşağıda belirtilen amaçlarla vergi cennetlerinde faaliyet gösterirler:³⁴

- Kurum kazancını, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerden, daha düşük vergi oranlarının bulunduğu vergi cennetlerine transfer etmek;
- Dış ülkelerde elde edilen kazançları, şirket grubu içerisinde ihtiyaç duyulan başka bir yerde kullanılmak üzere vergi cennetlerinde bekletmek suretiyle söz konusu kazançların yüksek vergi alınan ülkeye girişini engellemek veya mümkün mertebe geciktirmek;
- Grup içerisindeki –özellikle finansal– operasyonları vergi cennetlerinde gerçekleştirmek suretiyle grup şirketin ortalama vergi yükünü azaltmaya çalışmak.

Sonuç olarak, sıklıkla uygulanan yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu³⁵ yöntemi, diğer bir deyişle yurtdışında ve yurtiçinde elde edilen kazançların eşit bir şekilde vergilendirilebilmesi imkânı anlamını yitirmektedir.

Firmalar, vergi cennetlerinde elde ettikleri kazançları belki hiç bir zaman kendi ülkelerine getirmeyeceklerdir. Zira getirirlerse yüksek oranda vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Böylelikle, çokuluslu şirketlerin yurtdışı faaliyetleri büyük ölçüde, şirket ana merkezine hiç bir zaman aktarılmayan kazançlarla finanse edilmekte, fonlar yurtdışında mali bir döngü içerisinde sürekli devir daim etmektedir. Bu fonlar zaman zaman çok muazzam boyutlara ulaşabilmektedir ki, çokuluslu firmalar biriken fonlarının vergisiz veya çok az vergiyle ana ülkeye transferine olanak sağlayan yasal düzenlemelerin çıkarılması yönünde politikacılara baskı yapmak için zaman zaman yoğun lobi faaliyetlerine girişmektedirler.

Vergi cennetleri doğrudan yatırım faaliyetlerine, yani üretim tesislerine ev sahipliği yapacak alt yapıdan ve kaynaklardan büyük ölçüde yoksundurlar. İşte bu yüzden ki vergi cennetleri tipik olarak portföy yatırımlarını çekmeye çalışırlar.

3.4- Vergi Cenneti Türleri Nelerdir?

Vergi cennetleri üç çeşit fonksiyona sahiptir: i) mal ve hizmet üretimi, ii) ülkeler arasında vergiye tabi kazançların aktarımına imkân sağlaması ve iii) vergiye tabi kazancı gizlemesi. Genellikle cennetler bu üç temel fonksiyonun da birden fazlasına sahiptirler. Her ne kadar vergi cennetlerini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkünse de, literatürde genel kabul gören dörtlü bir ayırım mevcuttur.³⁶

3.4.1- Üretim Cennetleri

Bu tarz cennetlerde gerçek bir üretim ve elle tutulur bir katma değer mevcuttur. İrlanda, %12,5'lik kurumlar vergisi oranıyla Avrupa Birliği içerisinde verilebilecek en iyi örnektir. İrlanda düşük kurumlar vergisi oranı sayesinde, son 20 yıl içerisinde yüksek düzeyde doğrudan yatırım çekmeyi başarmıştır.³⁷

³⁴ Miller & Oats, s. 334, § 12.2.

³⁵ Ülkemizde de uygulanan ve çifte vergilendirmenin veya çifte vergilendirmemenin önüne geçen bu yönteme İngilizcede "tax credit" yöntemi denmektedir.

³⁶ Miller & Oats, s. 336-337, § 12.4.

³⁷ Estonya'da ise, dağıtılmadığı sürece kurum kazancından kurumlar vergisi hiç alınmamaktadır.

Başka bir örnek olan Porto Riko ise, teknik olarak ABD'nin bir parçası olsa da, Amerikan federal yasalarının geçmediği bir bağlı topraktır.³⁸ Avantajlı vergi mevzuatı dolayısıyla Amerikan firmaları Porto Riko'da büyük ölçekte üretim faaliyetleri yürütmektedirler.

Üretim cennetleri, birkaç istisnai durum dışında,³⁹ genellikle hükümetler ile OECD ve AB gibi örgütlerce eleştirilmeyen türde cennetlerdir.

3.4.2- Temel/Esas Cennetler⁴⁰

Bunlar tipik olarak halk arasında bile vergi cenneti olarak adlandırılan küçük, doğal kaynak yönünden fakir ve fakat iyi işleyen bir yasal ve idari alt yapıya sahip ada ülkeleridir. Guernsey Adası ve Gibraltar,⁴¹ bu tür cennetlere verilebilecek en iyi örneklerdir. Pasifik ve Atlantik'teki birçok ada ülkesi bu sınıflandırmaya dâhildir.

Ayrıca bir de İsviçre ve Liechtenstein gibi "gizlilik cennetleri - *secrecy havens*" vardır. Bu gibi ülkelerde bankacılık başta olmak üzere bazı sektörlerdeki bilgiler bilgiye sahip şirketlerce yurtdışına bildirilemez. Öyle ki İsviçre'de konfederal hükümetin kendisine bile bildiril(e)meyen müşteri bilgileri vardır. Son yıllarda OECD ve G-20 ülkelerinin uyguladıkları yakın markaj ve politik baskı sonucu, bu ülkeler gizlilik yasalarını gevşetmeye başlamışlardır.

3.4.3- Vergi Anlaşması Cennetleri

Hollanda gibi bazı ülkeler ise öylesine geniş ve avantajlı bir vergi anlaşması ağına sahiptir ki bu ağ sayesinde, firmalar başka bir ülkede yatırım yapacaksa, genellikle Hollanda'da bir ara şirket kurarlar. Böylece yatırımcı şirket, kendi ülkesiyle yatırım yapacağı ülke arasında imzalanmış olan ve daha az avantajlı hükümler içeren anlaşma yerine, Hollanda'nın yatırımcı ve yatırım yapılan ülkeyle imzaladığı avantajlı anlaşmadan faydalanmaktadır.

Ülkemizin de Hollanda ile imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması akit devlet mukimlerine oldukça avantajlı vergilendirme olanakları sunmaktadır ki, tevekkeli değil, Türkiye'ye giren uluslararası doğrudan yatırım girişlerinde kaynak ülke sıralamasında Hollanda 2010 yılında dördüncü sırada, 2011 yılında ise üçüncü sırada yer almıştır. Şüphesiz söz konusu yatırımın aslında esas kaynağı Hollanda değildir. Hollanda sadece yatırımı kanalize eden dağıtan ülke konumundadır. Söz konusu yıllarda Avusturya birinciliği hiç bir ülkeye kaptırmayarak, en avantajlı hükümleri içeren anlaşmaya taraf ülke olduğunu göstermiştir.⁴²

³⁸ "Dependent territory"

³⁹ Örneğin İngiltere, İrlanda'yı düşük kurumlar vergisi oranı dolayısıyla çeşitli platformlarda sıklıkla eleştirmiştir. İngiliz vergi müfettişleri İrlanda'da faaliyet gösteren İngiliz Cadbury-Schweppes firmasını, kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri kapsamında incelemeye almış, yüklü miktarda cezalı vergi tarh ettirmişlerdir. Fakat söz konusu vergi incelemesi dolayısıyla Cadbury-Schweppes firması Avrupa Adalet Divanı'nın kapısını çalmış ve davayı kazanmıştır. Bu dava o denli önemlidir ki, AB içerisinde kontrol edilen yabancı kurum kazancının uygulanabilirliğini sorgulamış ve AB içerisinde köklü yasal değişikliklere neden olmuştur.

⁴⁰ "Base havens".

⁴¹ Britanya Krallığına bağlı, fakat İngiliz yasalarının geçmediği özerk bir koloni olan bu ülke Türkçede Cebelitank olarak geçmektedir.

⁴² Ekonomi Bakanlığı, s. 14.

Bu cennetler, temel/esas cennetlerin aksine, genellikle hükümetler ile OECD ve AB gibi kuruluşlarca eleştirilmeyen ve hedef alınmayan türde cennetlerdir.

3.4.4- İmtiyazlar/Ayrıcalıklar Cenneti⁴³

Yine bu sınıflandırmaya en iyi örnek Hollanda olacaktır. Zira Hollanda, değişik durumlara özel vergisel ayrıcalıklar tanıyan bir vergi sistemine sahiptir. Hollanda gibi ülkeler normal işleyen bir vergi sistemine sahip olmakla beraber, yine de imtiyazlar cenneti olarak adlandırılabilirler. Aslında her ülke bir ölçüde imtiyazlar/ayrıcalıklar cenneti sayılır; sadece Hollanda gibi bazı ülkeler, diğerlerinden daha fazla ayrıcalık sağlamaktadırlar.⁴⁴

4- ZARARLI VERGİ REKABETİ ve ZARARLI VERGİSEL UYGULAMALARLA MÜCADELE⁴⁵

Ülkeler zararlı vergi rekabetinin sonuçlarına maruz kalmamak için, gerek tek taraflı olarak, gerekse ikili ve çok taraflı olarak uluslararası düzeyde mücadele yöntemleri geliştirmişlerdir. Tek taraflı önleme ve mücadele yöntemlerine, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye yoluyla kazanç dağıtımı⁴⁶ ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı⁴⁷ müesseseleri örnek verilebilir.⁴⁸

İki taraflı olarak uluslararası düzeyde mücadeleye ise ikili bilgi değişimi anlaşmaları⁴⁹ ve OECD model anlaşmasının "Bilginin Değişimi" başlıklı 26. maddesini içeren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları örnek gösterilebilir.⁵⁰

Çok taraflı mücadele yöntemlerinin en önemlilerinden bir tanesi ise Avrupa Konseyi ve OECD'nin⁵¹ ortaklaşa hazırlayıp geliştirdiği ve bizim de taraf olduğumuz 1988 tarihli "Vergi Meselelerinde Karşılıklı Yardımlaşma Konvansiyonu"⁵² başlıklı anlaşmadır.⁵³

Diğer çok taraflı mücadele yöntemleri ise OECD'nin 1998'de hazırladığı rapor⁵⁴ ışığında başlattığı inisiyatif ve Avrupa Birliği'nin "Code of Conduct for Taxation" uygulamasıdır.

4.1- Avrupa Birliği "Code of Conduct for Business Taxation" Uygulaması⁵⁵

Avrupa Birliği'nin "Code of Conduct for Business Taxation" inisiyatifi Aralık 1997'de AB Konseyinin

⁴³ "Concessions haven".

⁴⁴ Örneğin Hollanda mukimi bir şirketin İsviçre'deki bir şubesinin elde ettiği kazanç özel ayrıcalıklar kapsamında vergilendirilmektedir.

⁴⁵ Avi-Yonah, Reuven S., (2008) s. 1-5; ECOFIN Council; Harris, P. & Oliver, D., s. 452-456; Lampreave, Patricia, § 2-4; Lodin, Sven-Olof, s. 2-4; McLure, Charles E., Jr., (2001), s. 338-339; McLure, Charles E., Jr., (2005), s. 90-93; Osterweil, Eric, s. 198-202; OECD (2012); OECD 2009 Progress Report; OECD 2012 Progress Report.

⁴⁶ "Thin capitalisation (thin-cap) rules".

⁴⁷ "Controlled foreign corporation (CFC) rules".

⁴⁸ Lampreave, Patricia, § 3.2.

⁴⁹ "Tax Information Exchange Agreements - TIEAs". Bu anlaşmalara aşağıda değinilecektir.

⁵⁰ Lampreave, Patricia, § 3.3.

⁵¹ Türkiye bu her iki kuruluşa da üyedir.

⁵² "1988 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters".

⁵³ Lampreave, Patricia, § 3.4.

⁵⁴ OECD (1998), "Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue", 1998, Paris.

⁵⁵ ECOFIN Council; Lampreave, Patricia, § 4; Baker, Philip, s. 2 vd.

vergi paketine ilişkin verdiği kararları sonrası başlatıldı. Bu inisiyatif kapsamında üye ülkeler Avrupa Ortak Pazarının etkin ve verimli işleyişini bozan zararlı vergi rekabetiyle ve vergisel teşviklerle mücadele için birtakım kararlar almışlardır. Buna göre, düzenlemenin “durdurma maddesi - *standstill clause*” çerçevesinde, üye ülkelerin ve bunlara bağlı kolonilerin zararlı vergi rekabetinden sayılabilecek yeni kurallar getirmeleri engellenecekti. Öte yandan, “geri çekme maddesi - *rollback clause*” kapsamında ise üye ülkeler ve bağlı koloniler, mevzuatlarında bulunan ve oluşturulan özel bir grup tarafından belirlenecek olan zararlı düzenlemeleri teker teker kaldıracaklardı.

Netice itibarıyla, bu düzenleme etkili olmuş ve başlangıçta 271 olan gayri adil vergi düzenlemesi 66’ya kadar düşürülmüştür. Öte yandan ayıklama süreci hâlâ devam etmektedir.

4.2- OECD’nin Zararlı Vergi Rekabetiyle Mücadele İnisiyatifi

Zararlı vergi rekabetiyle mücadelede en önemli girişim hiç şüphesiz, dünyanın vergilendirme konusunda başı çeken dominant kuruluşu OECD tarafından aslında 1996 yılında başlatılan⁵⁶ ve Nisan 1998’de kamuoyuna açıklanan “*Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*” başlıklı raporu üzerine inşa edilen projesidir.

Söz konusu rapor, vergi cennetleri ve OECD üyesi olsun olmasın tüm dünya ülkelerinde mevcut zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleriyle mücadeleye atıfta bulunuyordu. Rapor daha ziyade, finansal hizmetler gibi coğrafi olarak çok hareketli olan faaliyetlere odaklanıyor ve vergi cennetlerinin ve zararlı vergi uygulamalarını tanımlıyordu. Söz konusu tanımlamalar, çalışmamızın 2 numaralı bölümünde ele alınmıştır. Sonuç olarak hem üye hem de üye olmayan ülkelere ve bunların tümünün kolonilerine seslenen rapor, söz konusu uygulamalarla mücadele etmek için 19 adet geniş kapsamlı öneri sunmuştur.

OECD, işbirliği yapmayan vergi cennetlerini ve diğer zararlı faaliyet yürüten ülkeleri yaptırım kararı almakla tehdit etti. İlk etapta özellikle düşük veya sıfır oranlı vergi oranlarına sahip ülkeler hedef alınmışken, zamanla bu hedef sapmıştır ve bir ülkenin vergisel olarak zararlı olup olmadığını belirlemede temel unsur, söz konusu ülkenin başka ülkelere bilgi temin edip etmemesine bağlanmıştır.

OECD’nin mücadele kampanyası iki temel nedenle aksadı: birincisi, OECD üyeleri arasında da zararlı ayrıcalıklı rejime sahip ülkeler vardı; ikincisi ise, 2000’lerin başlarında oluşan küresel terör tehdidi sonucu en önemli mesele çok düşük vergi oranları değil, terörist örgütlere ait gizli ve önemli bilgilerin ifşa edilmesi gerekliliğiydi.⁵⁷

Buna karşın, OECD inisiyatifi vergi cennetleri ve zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleriyle küresel düzeyde mücadele için başlatılan en önemli ve başarılı girişim olmuştur. Örneğin Mayıs 2009’a kadar OECD Mali İşler Komitesi tarafından belirlenen “işbirliği yapmayan vergi cennetleri listesi”nde yer alan Andora, Liechtenstein ve Monako, bu ülkelerin tehditler sonucu zorunlu olarak işbirliğine girmesinden ötürü bu tarih itibarıyla Komite tarafından listeden çıkarılmıştır. Hâlihazırda dünyanın hiç bir ülkesi söz konusu listede yer almamaktadır.⁵⁸

⁵⁶ Çünkü OECD üyelerinin ilgili bakanları 1996 yılında OECD’ye vergi rekabetiyle mücadele etmesi yönünde çağrıda bulunmuştu. Bu çağrıya dönemin G-7 grubu da 1996 Lyon Zirvesinde desteğini açık bir biçimde ifade etmişti.

⁵⁷ Miller & Oats, s. 386, § 14.2.

⁵⁸ OECD Web Sitesi-1; OECD 2009 Progress Report; OECD 2012 Progress Report.

4.3- Şeffaflık ve Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi Küresel Forumu⁵⁹

Şeffaflık ve Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi Küresel Forumu 108 üye devletten oluşan ve Avrupa Birliği dâhil 10 uluslararası kuruluşun gözlemcisi olduğu bir Forumdur. Küresel Forum tüm üye devletleri, vergisel meselelere ilişkin uluslararası işbirliğinde aynı standartlara kavuşturmayı amaçlamaktadır.

Söz konusu standart, OECD tarafından geliştirilen, OECD Model Anlaşmasının 26. maddesi ve 2002 tarihli Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşması⁶⁰ üzerine inşa edilmiştir. Bir ülkenin standarda erişip erişmediğini belirlemede bu iki unsur rol oynamaktadır. Ülkelerin uyumsuzluğu durumunda mali tedbirler uygulanabilecektir.

G20⁶¹ de söz konusu Forumu destekleyici Deklarasyonu G20'nin Nisan 2009 tarihli Londra Zirvesinde imzalamıştır. Söz konusu Deklarasyonda G20, Forum ve aslında OECD tarafından belirlenen standartlara uymayan ülkeleri, deyim yerindeyse, tehdit etmekle tehdit etti. Bu tehdit bile etkisini hemen gösterdi ve bu açıklamanın hemen akabinde birçok vergi cenneti işbirliğine gideceğini beyan etti ve bazıları 2002 tarihli Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşmasını çeşitli ülkelerle imzalamaya başladı. İlk destek açıklamasından sonra 2012 yılına kadar değişik tarihlerde düzenlenen zirvelerde G20, Forumu ve mücadeleye olan açık desteğini müteaddit defalar teyit etmiştir.⁶²

Küresel Forumun oluşturulduğu 2009 yılından günümüze kadar küresel çapta toplam 700'den fazla bilgi değişimi anlaşması (TIEA) akdedilmiş olup, bu rakam daha da artacak gibi gözükmektedir.⁶³

Ülkemiz ise şimdiye kadar toplam dört devletle TIEA imzalamıştır. Söz konusu akit ülkeler Bermuda, Guernsey, Isle of Man ve Gibraltar'dır.^{64, 65} Bu dört ülke de geleneksel olarak temel vergi cenneti olarak sınıflandırılmış ülkelerdir.

4.4- Çok Taraflı Bilgi Değişimi Anlaşması⁶⁶

Bu anlaşma ise, her ikisinin de üyesi olduğumuz Avrupa Konseyi ile OECD tarafından ortaklaşa geliştirilmiş olup, 25 Ocak 1988 tarihinde bu her iki kuruluşa üye ülkelerin imzasına açılmıştır. Söz konusu çok taraflı anlaşma akit devletlerin vergi meselelerine ilişkin konularda karşılıklı işbirliğini düzenliyordu.

Nisan 2009'da G20 bu anlaşmanın tüm Dünya ülkelerini kapsayacak biçimde gözden geçirilmesine yönelik çağrıda bulundu. Bu çağrıya karşılık olarak Avrupa Konseyi ve OECD, anlaşma metninin

⁵⁹ OECD (2012); Harris, P. & Oliver, D., s. 452 vd.

⁶⁰ "Tax Information Exchange Agreements - TIEAs"

⁶¹ G20 (Group of 20), 1990'ların sonlarına doğru ortaya çıkan küresel krizin akabinde, Dünyanın nüfus, ekonomik büyüklük ve yüzölçümü gibi kıstaslara göre en büyük 19 ülkesi ve Avrupa Birliğinin bir araya gelmesinden oluşan bir gruptur. G20 oluşturulurken sadece ekonomik büyüklüğe bakılmamıştır; zira IMF'nin gayrisafi milli hasıla bakımından belirlemiş olduğu sıralamada 13., 17. ve 19. sırada bulunan sırasıyla İspanya, Hollanda ve İsviçre G20 üyesi değilken; aynı sıralamada 27. ve 29. sırada bulunan Arjantin ve Güney Afrika G20 grubuna dahil edilmiştir. G20, Dünya üretiminin yaklaşık %90'ını ve ticaretinin %80'ini gerçekleştirmekte ve Dünya nüfusunun yaklaşık 2/3'ünü barındırmaktadır. G20 üyesi ülkeler şunlardır: ABD, Rusya, Hindistan, Çin, Almanya, Türkiye, Meksika, Avustralya, Suudi Arabistan, Arjantin, Güney Afrika, İngiltere, Fransa, İtalya, Endonezya, Brezilya, Kanada, Japonya, Güney Kore ve Avrupa Birliği.

⁶² OECD (2012), s. 9.

⁶³ OECD (2012), s. 3.

⁶⁴ İmzalanma tarihleri sırasıyla, 23.01.2012, 13.03.2012, 21.09.2012 ve 4.12.2012'dir.

⁶⁵ Dipnot 39'a bakınız.

⁶⁶ OECD Web Sitesi-1.

vergi amaçlı bilgi değişimi hükümlerinin uluslararası standarda ulaşmasını ve çok taraflı anlaşmayı bu her iki kuruluşun üyesi olmayan diğer tüm Dünya ülkelerini de kapsayacak biçimde imzaya açılmasını sağlayacak birtakım değişiklikler yaptı.

Değişikliğe uğrayan çok taraflı anlaşma, az gelişmiş ve gelişmekte olan diğer ülkeleri de kapsayacak şekilde çok daha geniş bir desteği arkasına aldı. Anlaşmanın bilgi değişimi, ortaklaşa vergi incelemesi yürütülmesi ve vergilerin tahsili müesseseleri sayesinde uluslararası işbirliğinin geliştirilmesine ortam hazırlanmış olup, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele eskisine göre çok daha kolay hale gelmiştir.

5- SONUÇ ve ÖNERİLER

Uluslararası düzeyde meydana gelen vergi kayıp ve kaçığının başlıca sebeplerinden birisi olan zararlı vergi rekabeti ve zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleriyle mücadelede OECD hiç şüphesiz başı çekmektedir; deyim yerindeyse mücadele kampanyasının bayrağını bu kuruluş taşıya gelmiştir. Türkiye de bu örgütün köklü ve ilk üyelerinden birisi olarak, OECD şemsiyesi altında kendi mükelleflerinin yurtdışında vergi kayıp kaçığına sebebiyet vermesine engel olmaya çalışmıştır.

OECD'nin 1998 yılında başlattığı girişime Avrupa Birliği'nin 1997 yılında başlattığı girişim de eklenince, zararlı vergi rekabetinin en önemli unsurları olan ve uluslararası adil vergilendirmeyi engelleyen vergi cennetleriyle yoğun bir biçimde mücadele başlatılmıştır.

Öte yandan, Türkiye'nin uluslararası alanda vergisel yönden rakibi sayılabilecek ülkelere nazaran kurumlar vergisi oranını daha makul ve doğrudan yabancı yatırımı çekecek düzeye indirmesi son yılların en olumlu adımı olmuştur. Sanılanın aksine, gerek Avrupa Birliği içerisinde gerekse tüm Dünya çapında kurumlar vergisi oranı bir miktar düşüşten sonra stabil kalmıştır.

Türkiye'nin özellikle son 10 yıl içerisinde ekonomik alanda gerçekleştirdiği atılım sürecinde, büyümeyi destekleyecek en sağlıklı finansman kaynağının doğrudan yabancı sermaye olduğu gerçeği bir defa daha su yüzüne çıkmıştır. Türkiye'nin bölgesinde de en güçlü ve gelişmiş ekonomik altyapıya sahip olması ülkemiz için fırsat pencereleri açmıştır. Bu pencerelerden bir tanesi de kanımızca uluslararası vergilendirmeye ilişkindir. Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ağını çok daha genişletmesi gerekmektedir. Hollanda gibi avantajlı hükümler içeren bir ağa sahip olmamız durumunda ülkemiz bölgemizdeki başka ülkelerde yapılacak yatırımlarda aynen enerji alanında olduğu gibi bir koridor ve "hub"⁶⁷ haline dönüşecektir.

Öte yandan Türkiye'nin vergi cennetleri sayılan fakat aynı zamanda OECD ve Avrupa Birliği ile işbirliği içerisine giren diğer ülkelerin çok daha fazlasıyla TIEA anlaşmalarını ivedilikle imzalaması gerekmektedir. Zira bu ülkelerde kaybolan vergiden, ABD gibi kayıt dışılığı görece çok daha az olan ekonomiler bile nasibini almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazım sürecinin bitmesiyle beraber, gelir vergisi mevzuatı daha yalın hale gelecek ve bu da Türkiye'nin vergisel yönden rekabetçi gücünü artıracaktır. Yabancı yatırımcıları vergisel konularda bilgilendirme maksadıyla, ilk etapta başlıca vergi kanunları yabancı dillerden en az birine çevrilmeli, daha sonraki aşamalarda ise alt mevzuatın da çevirisinin tamamlanması gerekmektedir. Örneğin Estonya, Hollanda ve İsveç gibi yatırım çekmeye çalışan gelişmiş Avrupa Birliği ülkelerinin bir kısmında söz konusu metinlere devlete ait web sitelerinde ulaşma imkânı mevcuttur.

⁶⁷ Bir faaliyetin, bölgenin veya ağı etkin merkezini oluşturan şey veya yer.

Ayrıca yurtdışında faaliyet yürüten mükelleflerin bütün Dünyada kolay bir şekilde takip edilebilmesi için, bankacılık sisteminde geliştirildiği gibi uluslararası standartta bir vergi kimlik numarası sistemi kurulmalıdır.

Son olarak, vergi inceleme elemanları zararlı vergi rekabeti, vergi cennetleri ve zararlı ayrıcalıklı vergi rejimleri konusunda daha fazla bilgilendirilmeli, taraf olduğumuz anlaşmalar çerçevesinde inceleme elemanlarının yabancı mevkiidatlarıyla yürütecekleri ortaklaşa vergi incelemelerinde daha fazla teknik bilgi ve donanımına sahip olmaları gecikmeksizin sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Avi-Yonah, Reuven S., (2008) "The OECD Harmful Tax Competition Report: A 10th Anniversary Retrospective", University of Michigan Law School, Year 2008, Paper 89. [Kaynak: <http://law.bepress.com/umichlwps-olin/art89>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- Avi-Yonah, Reuven S., (2007) "International Tax as International Law - An Analysis of the International Tax Regime", Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2007.
- Baker, Philip, "The World-wide Response to the Harmful Tax Competition Campaigns", Updated to April 2004. [Kaynak: http://www.taxbar.com/documents/world-wide_response_000.pdf, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- EU, (2012), "Taxation Trends in the European Union - Main Results", Eurostat Statistical Books, Luxembourg, the European Union, 2012. [Kaynak: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EU-12-001/EN/KS-EU-12-001-EN.PDF, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- ECOFIN Council, "Code of Conduct for Business Taxation (Council conclusions 1 December 1997)", Official Journal of the European Communities C 2/1, 6 January 1998.
- Ekonomi Bakanlığı, "Uluslararası Doğrudan Yatırımlar 2011 Yılı Raporu", Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, Nisan 2012. [Kaynak: http://www.ekonomi.gov.tr/upload/ED2B2E29-9A73-1B4D-5F5154B1C7950F26/UDY_2011_tr.pdf Erişim tarihi: 10.12.2012]
- Harris, P. & Oliver, D., "International Commercial Tax", Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2010
- Her Majesty's Revenue & Customs, Office of Tax Simplification: 'Review of tax reliefs: Final Report' March 2011. [Kaynak: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/ots_review_tax_reliefs_final_report.pdf, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- International Monetary Fund, "World Economic Outlook, April 2011 - Tensions from the Two-Speed Recovery Unemployment, Commodities, and Capital Flows", World Economic and Financial Surveys p.197 vd.
- Lampreave, Patricia, "Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union", Bulletin for International Taxation, 2011, Volume 65, No. 6, 10 June 2011.
- KPMG Global, "Corporate Tax Rates Table" [Kaynak: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- Lodin, Sven-Olof, "International Tax Issues in a Rapidly Changing World", January 2001, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).
- McLure, Charles E., Jr., (2001) "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty", August 2001, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

- McLure, Charles E., Jr., (2005), "Will the OECD Initiative on Harmful Tax Competition Help Developing and Transition Countries?", March 2005, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).
- Miller, A. & Oats, L., "Principles of International Taxation", Third Edition, Bloomsbury Professional, West Sussex, 2012.
- OECD (1998), "Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue", 1998, Paris. [Kaynak: www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- OECD (2012), "The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", Information Brief, 16 April 2012. [Kaynak: <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/43757434.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- OECD 2012 Progress Report, "A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the International Agreed Tax Standard", Progress made as at 18 May 2012. [Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/43606256.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- OECD 2009 Progress Report, "A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the International Agreed Tax Standard", Progress made as at 2 April 2009. [Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/42497950.pdf>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- OECD Web Sitesi-1, "List of Unco-operative Tax Havens" OECD Home' Centre for Tax Policy and Administration' Harmful tax practices' List of Unco-operative Tax Havens [Kaynak: <http://www.oecd.org/ctp/harmfultaxpractices/listofunco-operativetaxhavens.htm>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- OECD Web Sitesi-2 [Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>, Erişim tarihi: 10.12.2012]
- Osterweil, Eric, "OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared", European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), June 1999.