

VERGİ REKABETİ ve VERGİ PLANLAMASI

COMPETITIVE TAX TAX PLANNING



Birol UBAY*

öz

Vergi rekabeti, ülkelerin yabancı sermayeyi ülkeye çekebilmek, milli refahı arttırmak ve ülkenin uluslararası piyasalardaki rekabet gücünü arttırmak için, diğer ülkelerin vergi sistemlerine nazaran daha avantajlı vergi oranları ve vergi teşvikleri uygulanmasıdır. Bununla birlikte vergi rekabeti her ülke bakımından aynı etkiyi ortaya çıkarmaz. Çünkü birinin lehine olan durum diğer ülkelerin aleyhine sonuçlar yaratabilecektir. Vergi rekabeti, ulusal ve uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerin, kendi şirket yatırım planlarını yaparlarken dikkat etmeleri gereken vergisel fırsatları da açığa çıkarmaktadır. Bu tür vergisel avantajlardan faydalanmanın yolu ise işletmelerin etkili bir vergi planlaması yapmalarında geçmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Rekabeti, Vergi Planlaması, Vergilendirme

JEL Classification Code: H20 – General, H21 – Efficiency; Optimal Taxation, H24 – Personal Income and Other Nonbusiness Taxes and Subsidies, H26 – Tax Evasion, H27 – Other Sources of Revenue

ABSTRACT

Tax competition is implementing more advantageous tax rates and tax incentives compared to other nations tax systems with the aim of increasing the national wealth and competitiveness in the international market and drawing foreign capital. However, tax competition does not reveal the same effect in every country. Because this may create a situation that results in favor of one but at the expense of other ones.

Tax competition reveals the opportunities businesses operating in the national and international markets need to pay attention while making their investment plans. The way to make profit of such tax advantages is to make an effective tax planning.

Keywords: Tax Competition, Tax Planning, Taxation

* Gelir Uzmanı

1- GİRİŞ

Küreselleşen dünya ekonomisi, uluslararası mal ve hizmet piyasalarında artan rekabeti de beraberinde getirmektedir. Geleneksel ticaret yöntemlerinin önemini yavaş yavaş kaybederek yerini gelişen elektronik ticarete bıraktığı bu dönemlerde, ülkelerin yabancı sermaye hareketlerini kendi iç pazarlarına çekebilmeleri onların rekabet gücünü de ortaya koymaktadır.

Ticari alandaki bu uluslararası rekabet aslında ülkelerin yabancı sermaye hareketlerine diğer ülkelerden farklı olarak ne tür avantajlar sağlayabildiği ile alakalıdır ve bu sağlanan avantajların önemlileri de vergisel olanlardır. Ancak ülkelerin vergi istemleri yoluyla sağlamış oldukları avantajlar, sadece yabancı yatırımcıyı çekmeye yönelik vergisel avantajlar sağlar ise bu yerel işletmelerin veya yatırımcılar aleyhine bir rekabet eşitsizliği ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle ülkelerin sağlamış oldukları vergisel avantajların ülke içinde rekabet ortamını bozmayacak şekilde düzenlenmesi önemlidir.

Bununla birlikte işletmelerin bu vergisel avantajlardan faydalanmalarının en etkin yolu ise doğru bir vergi planlaması yapmalarından geçmektedir. Vergi planlaması sayesinde işletmeler, ülke kanunlarının sunmuş oldukları indirim, istisna ve muafiyet gibi vergisel avantajlardan daha doğru bir şekilde faydalanarak üzerlerindeki vergi yükünü yasalara uygun şekilde azaltabileceklerdir.

Bu çalışmada ilk bölümde genel olarak vergi rekabeti ve vergi planlaması incelenecektir. İkinci bölümde ise küreselleşme ve vergi planlaması başlığı altında vergi rekabeti ve vergi planlaması ilişkisi ile agresif vergi planlaması ve buna karşı alınan önlemler incelenecektir. Üçüncü bölüm de ise işletmelerde vergi planlaması süreci başlığı altında çergi planlamasında kullanılan araçlar ve vergi planlamasının vergi denetimi ile olan ilişkisi irdelenecektir.

2- GENEL OLARAK VERGİ REKABETİ ve VERGİ PLANLAMASI

İktisatçılar, devletlerin nasıl adil ve eşit bir vergilendirmeye ulaşabileceği hususunda yol gösterecek birçok farklı teoriyi ve ilkeyi farklı zamanlarda öne sürmüşlerdir. Bu teorilerden biri olan uygun (optimal) vergilendirme teorine göre; bir vergilendirme sistemi sosyal refahı maksimize edecek şekilde seçilmelidir.¹ Ancak verginin devlet bütçesinin en önemli gelir kaynağı olma özelliği, çoğu zaman adil ve eşit bir vergilendirme sağlanması ilkesinin önüne geçmektedir. Özellikle herkesin gelirin göre vergi ödemesi ilkesinin, Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi tüketim üzerinden alınan dolaysız vergiler bakımından uygulanması oldukça zordur.

Vergi sisteminin eşit olması prensibi, hem yatay hem de dikey anlamda eşitlik ilkelerinin uygulanabilmesine bağlıdır. Aynı gelir grupları içinde farklı vergilendirme uygulanması ya da farklı vergi gruplarına aynı vergi oranlarının uygulanması yanında siyasi otoritenin farklı kaygılarla bu gruplara sağlamış olduğu vergisel bazı avantajlar da eşitlik prensibinin zarar görmesine neden olmaktadır.

Oysa verginin tanımı gereği; vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücüne dayanmaktadır ve ayrıca kişilerin ve işletmelerin gelirleri üzerinden karşılıksız olarak ve cebren alınmaktadır. 1982 Anayasasının 73'üncü maddesine göre: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır..." Ancak Anayasa tarafından siyasi otoritenin gerçekleştirilmesi gereken bir amaç olarak gösterilen "vergi yükünün dengeli dağılımı", getirilen vergi avantajları ile birçok açıdan sekteye uğratılmaktadır.

¹ N. Gregory Mankiw, Matthew Weinzierl, and Danny Yagan, Optimal Taxation in Theory and Practice, İnternet Erişim 25.10.2015, http://scholar.harvard.edu/files/mankiw/files/optimal_taxation_in_theory.pdf

2.1- Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti genel olarak, ülkede mevcut vergi sistemi dolayısıyla ortaya çıkan toplam vergi yükünün, doğrudan yabancı sermayenin ülkeye çekilebilmesi, ülkenin rekabetçilik gücünün arttırılabilmesi ve milli refah seviyesinin yükseltilebilmesi amaçları doğrultusunda uluslararası piyasada rakip durumunda bulunan diğer ülke vergi sistemlerinin açığa çıkardığı vergi yüklerine göre nispeten azaltılmasıdır.²

Vergi rekabeti uluslararası düzeyde gerçekleşebileceği gibi federal yapıya sahip ülkelerde bölgesel ya da eyalet düzeyinde de gerçekleşebilmektedir. Örneğin, Tibeout'un, yerel idarelerin kendi bölgelerinde daha fazla insanı yaşamaya ikna edebilmek için vergi sonrası toprak değerini arttırmak için kendi aralarında bir vergi rekabetine girmeleri ile ilgili vergi rekabeti teorisinin yanı sıra Zdrov ve Mieszkowski tarafından öne sürülen yerel idarelerin, sermaye hareketlerini kendi bölgelerine doğru hareketini teşvik etmek amacıyla vergi oranlarını düşürmelerini içeren vergi rekabeti teorileri bu alandaki teorilerin temelini oluşturmaktadır.³

Ancak günümüzde artan küreselleşme olgunun yeniden dizayn ettiği vergi rekabeti; özellikle uluslararası piyasalarda salınım halindeki yabancı sermaye hareketlerini kendi ülke piyasalarına çekmek isteyen ülkelerin arasında gerçekleşen vergisel uygulamaları içermektedir.

Bu açıdan bakıldığında özellikle yabancı sermayeyi ülke içine çekebilme ve uzun süreli yatırıma ikna edebilmek adına vergi avantajları sağlanması önemli bir avantaj sağlamaktadır. Özellikle yabancı yatırımcılar bakımından sağlanacak gelir ve kurumlar vergisi avantajları bu yatırımcıların, yatırım maliyetlerini azaltacağından önemli bir etki sağlayacaktır. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler sadece yurt dışı sermayeyi değil aynı zamanda yurt içi sermayeyi de teşvik edici bir uygulamadır.⁴

Vergi oranlarındaki indirimlerin yanı sıra vergi matrahına yönelik bazı uygulamalarda vergi rekabetinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Özellikle vergi matahında bazı giderlerin indiriminin yapılmasına izin verilmesi ve bazı gelir unsurlarının vergi istisnaları yolu ile vergi matrahı dışı bırakılması⁵ gibi ülke uygulamaları dikkatli bir şekilde uygulanmaz ise vergi hasılatını azaltıcı ve yurt içi yatırımcı aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilecektir.

Vergi rekabetinin vergi muafıkları ve istisnaları yolu ile ülke içinde yerli ve yabancı arasında farklı vergisel uygulamalarına yol açması durumunun yanında bu yabancı sermaye hareketlerine tanınabilecek sınırlı veya sınırsız süreli vergi tatilleri ve ayrıca yabancı yatırımcıya yönelik kurulacak vergiden arındırılmış bölge uygulamaları⁶ da yerli yatırımcının rekabet gücünü azaltacaktır.

Vergi rekabetinin hem uluslararası hem de ulusal piyasalarda açığa çıkardığı avantajlar ve dezavantajların farkında olan yatırımcılar, bu alanda yapacakları yatırım planlarına bu türden vergisel hesaplamaları da dâhil edeceklerdir. Bunun yolu ise etkin bir vergi planlamasından geçmektedir.

2.2- Vergi Planlaması

Verginin kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olma özelliğinin yanı sıra, siyasi otoritenin elinde bazı ekonomik kararlarının alınmasını cesaretlendirmek ya da engellemek için bir silah

² Murat Çak, 2008, Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme, Ankara, MB. SGB Yayınları, s.3

³ Murat Çak, a.g.e., 2008, s.6

⁴ İsmail Engin, 2006, Vergi Rekabeti, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, ss.18-20

⁵ İsmail Engin, a.g.e., 2006, ss.18-20

⁶ İsmail Engin, a.g.e., 2006, s.20

olarak kullanılması da söz konusudur. Örneğin siyasi otorite, inşaat sektörünü canlandırmak ve bu alanda istihdamı artırmak için konut kredilerine ödenen faizlerin gelir vergisi matrahından indirimine olanak sağlama yoluna gidebilir.

Aslında vergiler yolu ile kamu finansmanının sağlanmasının yanında siyasi otoritenin, vergilerin tasarrufları ve sermaye birikimini arttırıcı özelliğini kullanarak ekonomik büyümeyi teşvik etmesi⁷ de oldukça önemlidir.⁸

Ancak Türkiye'nin de dâhil olduğu birçok gelişmekte olan ülkede vergi politikaları, vergi mükelleflerinin taşımak zorunda oldukları vergi yüklerini daha da ağırlaştırmakta ve verginin gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi yönündeki maliye politikası aracı olma özelliğini sekteye uğratmaktadır.⁹

Diğer bir yandan vergi yükündeki artış, kârını maksimize etmek isteyen bireysel ve kurumsal işletmeler bakımından da bir maliyet unsurudur. İşletmeler bu yüzden kârlarını yükseltmek için bir maliyet unsuru olan vergi yükünden kurtulmanın yollarını aramaktadırlar.¹⁰

Vergi yükünden kurtulmak için hem bireysel vergi mükellefleri hem de kurumsal vergi mükellefleri çeşitli yasal veya yasal olmayan yollara başvurabilmektedirler. Bu yollardan; yürürlükteki kanunlara aykırı olmayacak şekilde hareket ederek vergi yükünü azaltma çabalarına "vergi planlaması", kanunlara aykırı şekilde hareket ederek vergi yükünü azaltma çabalarına da "vergi kaçakçılığı" denilmektedir.

Buna göre vergi planlaması, "İşletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin ulusal ve uluslararası hukuk ve vergi yasalarının kendilerine tanıdığı hakları ve yasal boşlukları en akılcı biçimde kullanıp vergi yüklerini azaltma çabalarının bir bütünü"¹¹ olarak tanımlanabilir.

3- KÜRESELLEŞME ve VERGİ PLANLAMASI

Geçen yüzyılın başlarından itibaren giderek hızlanan teknolojik gelişmeler, kendi içinde olumlu ve olumsuz sonuçları da birlikte taşıyarak, küreselleşme denilen olguyu açığa çıkarmıştır. Küreselleşme; ulaşım, silah, iletişim gibi alanlarda yaşanan ilerlemelerle ülkeleri kimi zaman karşı karşıya getirir de bir sarmal gibi iç içe büyüyen uluslararası finans sektörü ile de ülke ekonomilerini birbirine bağlamıştır.

Özellikle 1929 Büyük Buhran sonrası dönemde giderek gelişen uluslararası finans sektörü, içinde taşıdığı akışkan sıcak para hareketleriyle hem gelişmekte olan ülkeler için ciddi bir finansman kaynağı hem de büyük ekonomik krizlerin tetikleyicisi ya da artçı sallantıları haline gelmiştir. Bu durum özellikle 2008 yılında patlak veren küresel finans krizi ile zirve yapmıştır.

Bununla birlikte, ülkelerin bu pek de güvenilir yapıya sahip olmayan sıcak para hareketlerini kendi ülkelerine çekme çabaları, uluslararası alanda gerçekleşen vergi rekabetini de hızlandırmıştır. Çünkü

⁷ Gelir üzerinden alınan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergiler; vergi indirimleri, vergi teşvikleri ve vergi denetimi yolu ile ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilerken, harcamalar üzerinde alınan KDV, ÖTV gibi dolaylı vergiler de harcamaların azaltılmasına olanak sağlayarak, tasarrufların arttırılmasının teşvikine ve sermaye birikimin yatırıma aktarılmasına imkân sağlamaktadır.

⁸ Cemal İbiş, 2004, "İşletmelerde Vergi Planlaması" Mali Çözüm Dergisi, Sayı 68, ISMMMO Yayın Organı ss:72-79

⁹ Cemal İbiş, a.g.m. s.s 72-79

¹⁰ Yasemin Taşkın, 2012, "Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi" Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2012, ss.99-112

¹¹ Nur Çağlar, 2008, "Denizli'de Faaliyet Gösteren İşletmeler Açısından Vergi Planlamasının Gerekliliğine Alternatif Bir Bakış" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE., ss:41-42

bu tür kısa vadeli sermaye hareketleri, giriş ve çıkış anında zorluk yaşamayacakları ve vergilendirme bakımından en avantajlı ülkeleri tercih etmekte daha isteklidirler.¹²

Aynı şekilde benzer bir durum, uzun vadeli yabancı sermaye hareketleri içinde geçerlidir. Çünkü yabancı bir ülkede yatırım yapmanın maliyeti, o ülkede katlanılacak vergi yükü ile doğru orantılı bir şekilde artmaktadır. Bu nedenle, bu tür yatırımcıları cezbetmek için ülkelerin özellikle kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler alanında vergi teşvikine yönelik düzenlemeler yapmaları önemli hale gelmektedir.

Aslına bakılırsa, uluslararası arenada faaliyet gösteren şirketler, yabancı bir ülkede yatırım yapmanın vergisel avantajlarını önceden görebilmek ve ona göre hareket edebilmek adına vergi planlaması yöntemlerini yoğun olarak kullanmaktadırlar. Bu türden bir vergi planlaması, özellikle çok uluslu şirketlerin, kârlarını perdeleme ve vergisel açıdan mukimi buldukları ülkede daha az vergi ödeme isteklerinin bir sonucudur.

Oysaki küreselleşmenin ortaya çıkardığı uluslararası vergi rekabeti kendi içinde hem olumlu hem de olumsuz etkilere sahiptir. Sermayenin hareketliliğinin uluslararası düzeyde vergisel engellerden arındırılması en olumlu özellik olarak göze çarparken, birçok ülke açısından vergi matrahının aşınması vergi kayıplarına yol açmaktadır. Bu kayıplar; sermayenin özellikle daha avantajlı vergi sistemlerine yani vergi cennetlerine doğru kaydırılması, çifte vergilendirme ya da çifte vergilendirmeme sorunlarının açığa çıkması ve grup şirketlerinin arasında transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı yapılması gibi durumlarda daha belirgin hale gelmektedir.¹³

Uluslararası faaliyet gösteren özellikle çok uluslu şirketleri ve sermaye hareketleri, diğer ülkelerde yapacakları faaliyetlerden elde edecekleri kârları maksimize edecek şekilde vergi avantajlarını kullanma konusunda vergi planlamasından önemli ölçüde faydalanmaktadırlar.¹⁴

3.1- Uluslararası Vergi Rekabeti ve İşletmelerin Vergi Planlaması Arasındaki İlişki

Vergi rekabeti genel olarak ikiye ayrılabilir. İlki uluslararası vergi rekabetidir ve giderek artan küreselleşme neticesinde dünya üzerinde serbestçe hareket imkânı yakalayan sermaye hareketlerinden kendi payına düşen miktarı arttırmayı amaçlayan ülkelerin, bu türden sermaye hareketlerini cezbetmek için vergisel teşvikler uygulaması durumunu ifade eder.

İkincisi ise bölgesel vergi rekabetidir. Bu durumda ise bir ülke ya da bölge içinde faaliyet gösteren birey ve işletmeleri teşvik etmek amacıyla farklı vergilendirme yetkilerine sahip birimler tarafından uygulanan vergi teşviklerinin açığa çıkardığı bir vergi rekabeti söz konusudur.¹⁵ Bu duruma örnek olarak Avrupa Birliği (AB) gösterilebilir. Roma Antlaşması¹⁶ ve onu değiştiren müteakip Anlaşmalar ve nihayetinde Lizbon Anlaşmasının¹⁷ vergilendirme ile ilgili hükümlerine bakıldığında, Birliğin ama-

¹² İsmail Engin, 2006, a.g.e., s.3-7

¹³ Özgür Saraç, 2006, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, ss.133-140

¹⁴ Semih Öz, 2005, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, ss:53-119

¹⁵ İsmail Engin, 2006, a.g.e, ss: 18

¹⁶ 1957 tarihli Roma Antlaşmasında rekabet politikası başlığı altında düzenlenen vergilendirme politikası ile ilgili 90 ila 95 inci maddelerde vergi rekabeti, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ve dolaysız vergilerin yakınlaştırılması konuları düzenlenmektedir.

¹⁷ 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması, vergilendirme alanında Roma antlaşması ile getirilen hükümlerin sadece madde numaralarını değiştirmiştir. Lizbon Antlaşması, birçok Birlik politikası ile ilgili Konseyin karar alma yetkisinde oybirliği yerine oçokluğu ilkesini kabul etmiş ancak vergilendirme oybirliği ilkesinin devam ettiği üç önemli balıktan biri olmaya devam etmiştir. Bu durum da vergilendirme alanında Birliğin hızlı hareket etme ve vergi uyumlaştırmasını tamamlama şansını kısıtlamaktadır.

cının Ortak Pazar içinde rekabeti bozucu ulusal vergi uygulamalarının kaldırılarak, Birlik çatısı altında uyumlaştırılmış ortak bir vergi sisteminin kurulması olduğu görülmektedir. Ancak bu uyumlaştırma ve ortak vergi sistemi oluşturma çabaları, sınır ötesi mal ve hizmet ticaretini etkileyen KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler bakımından büyük oranda başarılıymış iken, kısa ve uzun vadeli sermaye hareketlerine etkisi daha fazla olan dolaysız vergiler bakımından önemli bir adım atılamamıştır.

Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı sonuçlar üzerinden bakılırsa; böyle bir rekabetin hem yararlı hem de zararlı sonuçlar meydana getirdiği yönünde görüşler mevcuttur. Vergi rekabeti neticesinde vergi oranlarının düşmesi, tasarrufları artırıcı etki yaratmakta bu da yatırımları arttırabilmektedir. Aynı şekilde vergi oranlarındaki düşüşler, vergi matrahını genişletici etki yaparak, vergi gelirlerinin yükselmesini sağlayacaktır. Ayrıca sağlanan vergi teşvikleri istihdamın artmasına ve uluslararası yatırımların ülkeye çekilmesine olanak sağlayacaktır. Bu şekilde de vergi politikasının ekonomik büyümeye olumlu etkileri açığa çıkmış olacaktır.¹⁸

Ülke içinde sağlanan bu türden vergisel teşviklerden faydalanılabilmesi ancak işletmelerin bu türden düzenlemeleri yakından takip etmesine ve vergi yükünü azaltacak bu tür uygulamaları doğru şekilde uygulamasına bağlıdır. Örneğin siyasi otoritenin bir bölgede ya da alanda yatırımı ve istihdamı artırmak adına sağlayacağı vergi teşviklerini takip eden ve bunu faaliyetlerine yansıtan işletmeler, diğerlerine göre piyasada bir rekabet üstünlüğü elde edeceklerdir. Vergi rekabeti ve vergi planlaması arasındaki yakın ilişki bu aşamada daha da açığa çıkmaktadır. Çünkü uluslararası veya ulusal düzeyde sağlanan vergi teşvikleri ve bunların neticesi olan vergi rekabetinden işletmelerin faydalanmasının en verimli yolu etkin bir vergi planlaması yapmalarından geçmektedir.

3.2- Zararlı Vergi Rekabeti ve Agresif Vergi Planlaması

Uluslararası vergi rekabeti, bir ülkenin lehine sonuçlar yaratırken diğer ülkelerinde aleyhine sonuçlar açığa çıkarmaktadır. Özellikle, yatırım yaptığı ülkede ağır vergi yükleriyle karşılaşan çok uluslu şirketler, agresif vergi planlaması yoluna giderek kârlarını daha düşük vergi yükü olan ülkelere, vergi cennetlerine ya da tercihli rejimlere aktarmakta ve bu şekilde ülkeler ciddi vergi kayıpları ile karşılaşmaktadırlar.¹⁹

Agresif vergi planlaması, vergi sistemlerinin açıklarından veya iki ya da daha fazla vergi sisteminin birbiriyle olan uyumsuzluğun avantajlarından faydalanarak vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili yükümlülüğünü azaltma durumudur.²⁰ Agresif vergi planlaması birçok şekilde uygulamaya konulabilir. Ancak genel olarak çift taraflı indirimler ve çifte vergilendirmeme gibi durumlarla sonuçlanmaktadır.²¹

Zararlı vergi rekabetinin en belirgin aracı konumundaki vergi cennetleri, finansal ve diğer hizmet sektörlerini kendi bölgelerine veya ülkelerine çekebilmek adına vergi ve vergi dışı teşvikleri kullanmaktadırlar. Bu bölgeler ve ülkeler yabancı yatırımcıya genellikle düzenleyici veya idari sınırlamaların azaltıldığı, verginin hiç uygulanmadığı veya düşük oranda uygulandığı bir yatırım çevresi sunarlar.

¹⁸ Murat Çak, 2008, a.g.e., ss. 7

¹⁹ OECD, 1998, HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue, France, OECD Publications

²⁰ European Commission, 2012, Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, Brussels, 6.12.2012, C(2012) 8806 final

²¹ Örneğin aynı zararın hem gelirin elde edildiği ülkede hem de vergisel açıdan mukim olunan ülkede indirimin sağlanması veya kazancın hem elde edildiği ülkede hem de vergisel açıdan mukim olunan ülkede vergilendirilmemesi

Vergi cennetlerinde yapılan yatırımlar ayrıca bankacılık gizliliği hükümleri gibi katı kurallar neticesinde uluslararası bilgi değişimine de tabi olmamaktadırlar.²²

Vergi cennetleri genel olarak mevcut küresel mali altyapıya, geleneksel olarak kolaylaştırılmış sermaye akımlarına ve finansal piyasa likiditesine dayanmaktadır. Özellikle yabancı yatırımcılara sağladıkları vergi ve vergi dışı avantajlar neticesinde vergi cennetleri diğer ülkelerin vergi matrahlarında önemli oranda kayıplara yol açmaktadırlar.²³

Zararlı vergi rekabeti ve agresif vergi planlaması ülkelerin toplam vergi matrahlarında aşınmalara ve özellikle kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahlarının, vergisel avantajlar sunan vergi cennetlerine ve tercihli rejimlere doğru kaymasına yol açmaktadır. Bunun yanında birden çok ülkede faaliyet gösteren grup şirketleri de vergisel bakımdan dezavantajlı oldukları ülkelerde elde ettikleri kazançları transfer fiyatlandırması yoluyla daha avantajlı vergisel yetki alanlarındaki grup şirketlerine aktarmaktadır. Bu durumda şirketlerin vergiye matrahlarının aşınmasına ve gelirin elde edildiği ülkenin vergi gelirinin azalmasına neden olmaktadır.

Uluslararası alanda vergiden kaçınmalara neden olan yasal boşlukları kapatmak ve dijital ekonominin daha da arttırdığı günümüz sorunlarına çözüm bulmak için OECD "Matrah Erozyonu ve Kâr Kaymaları (BEPS)"²⁴ projesi üzerinde çalışmaktadır. Aynı şekilde Avrupa Birliği de kurumlar vergisi alanında son zamanlarda BEPS projesinin sonuçlarını dikkate alarak Birlik düzeyinde yapılacak kurumlar vergisi reformu çalışmalarına hız vermiştir.²⁵

4- İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI SÜRECİ

Plan, gelecek dönemler içerisinde ulaşılmak veya gerçekleştirilmek istenen belli hedeflere veya hususlara ilişkin kararların toplamını içeren bir bütündür. Planlama ise geleceğe yönelik hedeflere ilişkin kaynakların harekete geçirilmesi ve gelecekte nereye ulaşılmak istenildiğinin ve buna ulaşma yollarının önceden belirlenmesidir.²⁶

Bu açıdan bakıldığında işletmeler; varlıklarını sürdürebilmek, piyasa paylarını arttırmak ya da muhafaza etmek, tüketici davranışlarına göre pozisyon almak, öz sermayelerini ve kaynaklarını doğru kullanmak için planlama yapmalıdırlar.

İşletmelerin, piyasa şartları altına ayakta kalması ve faaliyetlerini sürdürebilmeleri gelecek faaliyetleri ve yatırımları ile ilgili olarak yapmış oldukları planların gerçekleşmesine bağlıdır. Her işletme, piyasada kendi karını maksimize etmek için faaliyet göstermektedir. Buda işletmelerin, kendi işletme bütçeleri bakımından gelir – gider dengelerini kurmalarına bağlıdır. Verginin işletmeler açısından önemli bir gider kalemi olduğu düşünüldüğünde bu alanda bir vergi planlaması yapmanın en az diğer faaliyet alanlarındaki planlamalar kadar önemli olduğu görülmektedir.

Vergiler önceki bölümde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, işletmelerin elde etmiş oldukları kazanç üzerinden belli oranlarda karşılıksız olarak devlete aktarılan bir meblağı ifade etmektedir. Bu

²² OECD, 1998, a.g.e., s.21-25

²³ OECD, 2011, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, France, OECD Publications

²⁴ OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

²⁵ Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM(2015)302 Final, 17.6.2015, Brussels

²⁶ Cengiz Demir, M. Kemal Yılmaz, 2010, "Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:25, Sayı:1, ss.69-88.

vergiler belli adlar altında yıllık, üç aylık ya da aylık olarak vergi idarelerine beyan edilmekte ve ödenmektedir. İşletmeler bakımından sürekli bir gider kalemi olan vergilerin zamanında beyan edilip ve doğru bir şekilde ödenmesi oldukça önemlidir çünkü zamanında beyan edilmeyip doğru ödenmeyen vergiler işletmeye ceza, gecikme faizi veya gecikme zammı gibi ek maddi külfetleri de yükleyecektir.

Ancak yine de işletmelerin vergi planlaması yapmasının gerekliliğini ya da önemini sadece vergilerin bir önceki paragrafta belirtilen maddi sonuçlarına bağlamamak gerekir. Vergiler, işletmeler bakımından gelecek yatırımlar planlanırken de bir maliyet unsuru olarak öne çıkmaktadır. Özellikle işletmeler yatırım planlaması yaparken bu yatırım nedeniyle gelecekte yüklenecekleri vergi yükünü ve vergi sonrası kalacak kârın tutarını dikkate almaktadırlar. Nihayetinde işletmeler piyasada karlarını maksimize etmek için faaliyet göstermektedirler ve katlanılan her bir birim fazladan vergi yükü, işletmelerin yatırıma yöneltecekleri sermaye miktarını ve gelecek kar beklentilerini aşağıya çekmektedir. Bu nedenle işletmelerin gelecek yatırımlar nedeniyle katlanacakları vergi yüklerini doğru şekilde hesaplayıp, bu vergi yükünü azaltmanın bir yolunu bulmaları gerekmektedir. Bu da etkili bir vergi planlaması ile mümkün olacaktır.²⁷

Vergi planlamasının işletmeler bakımından önemi, özellikle vergi oranlarının ve enflasyonun yüksek olduğu Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde daha da artmaktadır. Yüksek gelir ve kurumlar vergisi oranlarına sahip ülkelerde, vergi planlaması yöntemlerini kullanma konusundaki yetenekleri ölçüsünde şahıs işletmeleri ve şirketler üzerlerindeki vergi yükünü hafifletme yeteneğine sahiptirler. Örneğin kurumlar vergisi oranı yaklaşık %30 olan Almanya'da vergi mükellefi olan bir Alman şirketi ile kurumlar vergisi oranı yine %30 olan Meksika'daki bir Meksika şirketinin katlandıkları vergi yükünü, vergi planlaması yolu ile hafifletme başarıları birbirinden oldukça farklı olabilmektedir. Çünkü vergi planlaması kendi doğası gereği vergi denetiminin daha güçlü olduğu Almanya gibi ülkelerde daha etkin bir şekilde uygulanırken, vergi denetimin daha az etkin olduğu Meksika gibi ülkelerde vergi yükünden kurtulmanın yolu, vergi planlamasından ziyade vergi kaçakçılığı gibi kanuna aykırı davranışlar olmaktadır.²⁸

Aynı şekilde Türkiye gibi enflasyonla²⁹ mücadele eden ülkelerde vergi mükelleflerine sağlanan "enflasyon düzeltmesi"³⁰ imkânından yararlanmada etkin bir şekilde vergi planlaması yapan şirketler daha başarılı olmakta bu şekilde enflasyon düzeltmesini mali tablolarına yansıtarak gerçek kazançları üzerinden vergi ödemektedirler. Oysaki vergi kanunları ve vergi planlaması konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan işletmeler, enflasyon düzeltmesi yapmadıklarından ticari kârlarını yanlış hesaplamakta ve bu da ödenen vergilerin finansmanının öz sermayelerinden karşılanmasına neden olmaktadır.³¹

4.1- Vergi Planlaması Araçları

İşletmeler kendi yatırım planlarını yaparken, önemli bir maliyet unsuru olan vergi yükünü göz ardı etmemelidirler. Bu nedenle işletmenin faaliyetleri dolayısıyla açığa çıkacak vergi yükünün azaltılması,

²⁷ Cemal İbiş, 2004, a.g.m., ss:72-79

²⁸ Abdullah Karaboyacı, 2014, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", Türkiye Barolar Birliği Dergisi – Sayı:115, Kasım 2014 / 1. Baskı, ss: 211-242

²⁹ Enflasyon bir ekonomide para miktarının (nominal gelirin) yine o ekonomideki mal ve hizmet miktarına(reel gelire) nazaran daha fazla artması nedeniyle fiyatlar genel düzeyinde ortaya çıkan artıştır

³⁰ Enflasyon Düzeltmesi: Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücünden hesaplanmasıdır.

³¹ Cemal İbiş, 2004, a.g.m.,ss:72-79

yürürlükteki vergi kanunlarına aykırılık teşkil etmeyecek şekilde yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden faydalanılarak oluşturulacak bir plan doğrultusunda yapılmalıdır.

Vergi planlaması, hem uluslararası faaliyet gösteren hem de yurt içinde faaliyet gösteren işletmeler bakımından önem verilmesi gereken bir konudur. Türkiye’de henüz tam anlamıyla ön plana çıkmamış bir sektör olan vergi planlamacılığı vergisel konularda uzmanlaşmayı ve güncel vergi mevzuatına hâkimiyeti gerektirmektedir.³² Çünkü vergi kanunları dinamik bir yapıya sahiptirler ve günün şartlarına ve siyasi otoritenin seçmenlerine yapmış olduğu vaatlere göre değişikliklere uğramaktadır. Bu vergisel değişikliklerin ve avantajların takip edilmesi ve işletmenin faaliyet planına doğru şekilde aktarılması, yapılacak yatırımların maliyetinin doğru hesaplanması bakımından önemlidir.

Özellikle Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler açısından bakıldığında uluslararası ve ülke içinde bölgesel vergi rekabetinden faydalanmak için başvurulabilecek belli başlı vergi planlaması yöntemleri mevcuttur. Bunların bir kısmı direkt olarak Türk vergi mevzuatında yer alan indirim, istisna ve muafiyet ve teşvik uygulamalarını kapsayan yasal haklardan, diğer kısmı ise işletmenin yatırım, üretim, satış, pazarlama ve finansmanı ile ilgili şirket politikasının yeniden düzenlenmesini içeren uygulamalardan oluşmaktadır. Ayrıca uluslararası faaliyette bulunan işletmeler bakımından Türkiye’nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinin, işletme yatırım planları yapılırken dikkate alınması oldukça önemlidir.

Ülkede geçerli vergi kanunlarına aykırı olmayan veya doğrudan vergi kanunlarıncı tanınan indirim, istisna ve muafiyet mekanizmaları kullanılarak vergi yükünün azaltılması amacını güden vergi planlaması, bölgesel ya da uluslararası düzeyde gerçekleşen vergi rekabetiyle etkileşim halindedir. Vergi rekabetinin ortaya çıkardığı olumlu etki neticesinde meydana gelen vergi oranlarındaki düşüşler, işletmelerin vergi sonrası kazancının yükselmesine ve işletmelerin daha fazla yatırıma yönelmesine yol açacaktır. Bunun tam aksi durumda ise zararlı vergi rekabeti neticesinde işletmeler vergiye tabi kazançlarını daha düşük vergi oranları uygulayan vergi cennetlerine aktaracaklarından toplam gelir ve kurumlar vergisi matrahını daraltıcı bir etki ortaya çıkaracaktır.

Türk gelir ve kurumlar vergisi sistemleri incelendiğinde; aslında bireysel ve kurumsal işletmelere hem vergi matrahının hesaplanması esnasında hem de beyanname üzerinde birçok vergi indirimi hakkı tanınmıştır. Ayrıca bu vergi kanunları ile bazı kişi ve kurumlar muafiyet uygulaması ile vergi dışı bırakılırken, aynı şekilde bazı kazanç türleri de tam ve kısmi istisna uygulamak yolu ile vergi matahı dışında bırakılmıştır. Vergi planlaması yapılırken, işletmelerin kendi faaliyet alanları ile ilgili vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyet hükümlerini dikkatlice takip etmeleri, vergi kanunlarında meydana gelen yasal değişikliklere göre vergi planının da revize edilmesi gereklidir.

Bunların yanı sıra işletmeler kendi vergi planlarını yaparken vergi matrahlarını daraltıcı diğer uygulamalardan da faydalanabilirler. Örneğin devir, bölünme ve birleşme hallerinde yeniden yapılanan şirketlere tanınan bazı vergisel avantajları kullanabilirler. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20/1 Maddesi hükmüne göre; Devirlerde, kanunda belirlenen şartlara uyulduğu takdirde, “*münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez.*”

³² Cemal İbiş, a.g.m., 2004, ss.72-79

Aynı şekilde işletmelerin vergisel durumuna direkt olarak etki eden, satış ve pazarlama gibi faaliyetlerini, tahsilat ve ödeme süreçlerini ve nakit akışlarını gözden geçirmesi ve kendi vergi planlamasını bunlara göre yapması da önemlidir.³³

4.2- Vergi Planlaması ve Vergi Denetimi

Vergi planlaması önceki bölümlerde de belirtildiği üzere vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının kendilerine yasal olarak tanıdığı haklardan faydalanarak, üzerlerindeki vergi yükünü azaltma çabasıdır. Bununla birlikte yasal olarak vergiden kaçınma yollarının kullanılması ile yasal olmayan vergiden kaçınma yollarının kullanılması arasında ince bir çizgi mevcuttur. Özellikle vergi denetiminin gelişmediği ya da tam anlamıyla uygulanmadığı ülkelerde yasal vergi planlaması araçları yerlerini yasal olmayan ve vergi kaçakçılığına kadar uzanan araçlara bırakmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinin yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlama amacını güden vergi denetimi³⁴ eğer tam anlamıyla yerine getirilir ise vergi mükelleflerinin yasal olmayan yollarla vergi yükünü hafifletme ya da vergi kaçakçılığı yapma çabalarının önünde en büyük engeli oluşturacaktır.

Vergi kaçakçılığı yapan işletmeler genel olarak kanuna aykırı hareket etmeyi göze almıştır bununla birlikte vergiden kaçınma eylemini gerçekleştiren işletmeler ise bu eylemini vergi mevzuatının açıklarından faydalanarak vergi planlamasının kapsamının dışına çıkacaktır³⁵. Vergi denetim mekanizmasını etkin olarak işleten ülkelerde, vergi kanunlarının açıklarından faydalanılarak vergiden kaçınmaya çalışma yolları nispeten yasal sınırlar içerisine çekilirken vergi planlamasının daha etkin şekilde işletmeler tarafından uygulanması sağlanacak ve vergi kaçakçılığı türleri tespit edilerek bunlara karşı gerekli ulusal ve uluslararası önlemlerin alınmasına çalışılacaktır.

5- SONUÇ

Küreselleşmenin etkisi ile genişleyen mal ve hizmet piyasaları uluslararası rekabetin de boyutlarını arttırmıştır. Özellikle 1980'lerden sonra gelişen hizmet piyasası sektörünün de etkisiyle, geleneksel mal ticaretinin uluslararası ticaretteki payı azalmaya, hizmet ticaretinin payı artmaya başlamıştır. Bunda gelişen internet teknolojisi sayesinde dünya finansal piyasalarının birbirine entegre olmasının da oldukça büyük katkısı bulunmaktadır.

Gelişen uluslararası mal ve hizmet piyasası beraberinde artan rekabeti de getirmiştir. Uluslararası rekabet özellikle doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekme yarışına dönüşmüştür. Bu türden bir yarışın en önemli silahı haline gelen uluslararası vergi rekabeti ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz etkilerle birlikte tartışılmaya başlanmıştır.

Özellikle ülkeye doğrudan yabancı yatırımların girişi önünde en büyük engel olan vergisel düzenlemelerin kaldırılması ve yabancı yatırımcıları teşvik eden düzenlemeler ülkeye sıcak para girişini artıran olumlu özelliklere sahip ise de, özellikle vergisel denetim kapasitesi düşük olan ülkelerde, ülke içinde faaliyet gösteren çok uluslu firmaların elde ettikleri kazançları vergisel avantajları daha

³³ Cemal İbiş, 2004, a.g.m., ss:72-79

³⁴ Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995, HUK 50. Yıl Armağanı, Acar Matbaacılık AŞ. , İstanbul, s.96

³⁵ Billur Yaltı, 2014, " Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler", Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Editör Billur YALTI, İstanbul, Beta Yayınları

yüksek olan vergi cennetlerine aktarmalarına ve dolayısıyla vergi matrahının daralmasına da neden olmaktadır.

Türkiye'nin de içinde olduğu birçok ülke hali hazırda kendi vergi kanunları içerisinde bazı vergisel teşvikler uygulamaktadır. Bunlar genelde düşük vergi oranları, indirim, muafiyet ve istisnalar şeklinde yatırıma ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna yönelik vergisel teşvikler olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu tür düzenlemelerin yapılması esnasında ülke içi rekabeti bozucu bir etki yaratmaması, uygulamaların şeffaf ve anlaşılabilir olması önemlidir.

Bununla birlikte vergi rekabetinin bir çıktısı olarak işletmelerin hizmetine sunulan ve vergi yükünü azaltıcı etkisi bulunan bu türden uygulamalardan faydalanma hususunda her işletme aynı şekilde başarılı olamamaktadır. Çünkü vergi kanunları karmaşık kanunlardır ve bu kanunların içeriklerinin değerlendirilerek her bir işletme bakımından uygun vergisel avantajlardan o işletmenin zamanında ve doğru şekilde faydalanmasını sağlayacak bir vergi planlaması yapılması gereklidir. Ancak bu türden bir vergi planlaması daha çok gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler bakımından yoğun şekilde uygulanırken, gelişmekte olan ülkelerde daha çok kanuna aykırı olan ve vergi planlamasını aşan tekniklerle vergi kaçakçılığı faaliyetleri ön plana çıkmaktadır.

Bu nedenle vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükünü kanuna uygun araçlarla hafifletmeyi amaçlayan vergi planlaması tekniklerinin yayılımı ve geliştirilmesi hem ülkede vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaya destek sağlayacak, hem de vergi rekabetinin vergi matrahını daraltıcı olumsuz etkilerini azaltarak vergi cennetlerine veya tercihli vergisel rejimlere doğru kar akarımının azalmasına olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Communication From The Commission to The European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in The European Union: 5 Key Areas for Action, COM(2015)302 Final, 17.6.2015, Brussels
- ÇAĞLAR, N., 2008, "Denizli'de Faaliyet Gösteren İşletmeler Açısından Vergi Planlamasının Gerekliliğine Alternatif Bir Bakış" Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE.
- ÇAK, M., 2008, Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergileme, Ankara, MB. SGB Yayınları
- DEMİR, C. ve YILMAZ, M.K., 2010, "Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:25, Sayı:1
- ENGİN, İ., 2006, Vergi Rekabeti, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu
- European Commission, 2012, Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, Brussels, 6.12.2012, C(2012) 8806 final
- İBİŞ, C., 2004, "İşletmelerde Vergi Planlaması" Mali Çözüm Dergisi, Sayı 68, ISMMMO Yayın Organı
- KARABOYACI, A., 2014, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", Türkiye Barolar Birliği Dergisi – Sayı:115, Kasım 2014 / 1. Baskı,
- MANKIW, N.G., WEIINZIERL, M., and YAGAN, D., Optimal Taxation in Theory and Practice, İnternet Erişim 25.10.2015, http://scholar.harvard.edu/files/mankiw/files/optimal_taxation_in_theory.pdf

- OECD, 1998, HARMFUL TAX COMPETITION An Emerging Global Issue, France, OECD Publications
- OECD, 2011, Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, France, OECD Publications
- OECD, (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
- ÖZ, S., 2005, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları
- SARAÇ, Ö., 2006, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları
- TAŞKIN, Y, 2012, “Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi” Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2012
- Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007, Official Journal of the European Union, 2007/C 306/01
- The Treaty of Rome, 25 March 1957
- Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995, HUK 50. Yıl Armağanı, Acar Matbaacılık AŞ. , İstanbul
- YALTI, B., 2014, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Editör Billur YALTI, İstanbul, Beta Yayınları