

VERGİ CENNETLERİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

Sibel KARASU (*)

1 - GİRİŞ

Son yıllarda, “vergi cenneti ülkeler” giderek artan bir şekilde konuşulmaya ve tartışılmaya başlanmıştır. Vergi cennetleri (Tax Havens), adından da anlaşılacağı gibi, vergilemenin ve şeffaflığın olmadığı ya da çok düşük olduğu ülke veya bölgeleri ifade etmektedir. Yapılan tahminlere göre dünya geneline elde edilen gelirin üçte biri kıyı ötesi finansal merkez olarak da adlandırılan vergi cennetleri ülkelerde tutulmaktadır. Vergi cenneti olarak bilinen bu ülkeler genellikle küçük, istihdam ve doğal kaynaklar bakımından yetersiz olduğu için proje olarak fiziki yatırımları özendirmez. Ancak bu ülkeler, vergilemede sağladıkları avantajlarla, fon yatırımları ve finansal hizmetler bakımından büyük bir cazibe ortamı yaratarak, çok büyük miktarda paranın ve sermayenin toplandığı merkezler durumuna gelmişlerdir.

Vergi cennetlerinin sermaye için cazip yatırım olanakları sunması, mali bakımdan zayıf olan gelişmekte olan ülkelere vergi matrahında

kayıplara neden olmaktadır. Ülkemizde de vergi cennetleriyle mücadele için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nın 30/7’nci maddesi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7.Md.) ve Transfer Fiyatlandırması (KVK 13.Md.) müesseseleri getirilmiştir. Biz bu yazımızda; vergi cennetlerinin ne olduğu ve Türk vergi sisteminde anılan maddelerin vergi cennetleriyle ilgili olan kısmını anlatmaya çalışacağız.

2- VERGİ CENNETLERİNİN TANIMI

Vergi Cenneti (Tax Haven) deyimi yaygın bir şekilde kullanılmasına rağmen, uluslararası kabul edilebilir nitelikte olan bir tanımı henüz yapılmamıştır. Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler ise bu nitelemeyi kabul etmemektedir. Ancak genel olarak bir tanım yapacak olursak, vergi cennetleri; yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkelerdir¹.

OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan raporda, bir ülkenin vergi cenneti olarak değerlendirilmesinde kullanılacak dört ölçüt belirlenmiştir. Bu rapora göre, düşük oranda vergi uygulanması ya da hiç vergi uygulanmaması, yabancı ülkelerin vergi idareleriyle mali bilgilerin paylaşımına yanaşılması, vergi düzenlemelerinin ve idari uygulamalarının şeffaf olmaması ve fiilen faaliyette bulunulmamasına (şirketlerin kâğıt üzerinde faaliyette bulunması) imkân tanınması gibi özellikler bir ülkenin vergi cenneti olarak değerlendirilmesinde aranacak özellikler olacaktır².

Ancak 2000 yılında OECD tarafından zarar verici vergi rekabeti ile ilgili ikinci bir rapor³ yayınlanmıştır. Söz konusu raporda bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilmesinde kullanılacak ölçütlerden “düşük düzeyde vergi uygulanması ya da hiç vergi uygulanmaması” ile “fiili faaliyette bulunulmaması” ölçütleri kaldırılmıştır.

Vergi cennetleri, yükümlülerin vergi yükünü minimize eden uygulamaları ve mali bilgileri diğer vergi idareleriyle paylaşmamaları nedeniyle kurumsal ya da bireysel yatırımcılar bakımından cazip finansal merkezlerdir ve temelde dört amaçla hizmet ederler⁴:

✓ Yatırımlar için fonların saklanması ve değerlendirilmesine imkân verirler,

✓ Menkul sermaye iratlarının saklanması ve değerlendirilmesine hizmet ederler,

✓ Hesaplarının gizli olması nedeniyle vergi yükümlülüklerinin vatandaşı oldukları ülkelerin vergi idarelerinden banka hesaplarını gizlemelerine imkân verirler,

✓ Transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla çok uluslu şirketlerin kârlarının minimize etmesine olanak tanır.

Vergi cennetleri, çok uluslu birçok şirkete vergiden kaçınma imkânı tanıyan yasal ortam sunmaktadırlar. Hemen hemen her Amerikan ya da Avrupa Bankasının Karayip adalarında bir uzantısı mevcuttur. Çok uluslu şirketler rahatlıkla vergi cenneti ülkelerde yavru şirketler kurabilmekte, kâğıt üzerinde işlemler gerçekleştirerek kurum kârlarını verginin yüksek olduğu ülkelere nispeten daha düşük efektif vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere kaydırarak (transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla) vergiden kaçınmaya çalışabilmektedirler. Örneğin dünyanın büyük bütün üreticilerinden Philip Morris ve RJ Reynolds, 1990’lı yılların ortalarında idari merkezlerini İsviçre vergi sisteminin avantajlarından faydalanabilmek için A.B.D.’den İsviçre’ye taşımışlardır⁵.

¹ Şennur ÖZSUCA, Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabeti, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2002, s.166.

² Emrah FERHATOĞLU, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, <http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm> , (14.08.2008).

³ Bkz. OECD, Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (Paris, 2000).

⁴ FERHATOĞLU, a.g.m.

⁵ Bruno GURTNER, “Tax Evasion: Hidden Billions for Development”, Social Watch Web Page, <<http://www.social-watch.org/en/informesTematicos/71.html>>, (Erişim: 29.03.04).

Dünyanın çeşitli ülkelerinde faaliyet gösteren ancak vergi yükünü minimize etmek amacıyla kuruluş yeri ve iş merkezi olarak Bahamaları tercih etmiş 14.000 çok uluslu şirket mevcuttur. Ayrıca, fiili faaliyetlerini dünyanın dört bir yanında sürdüren 30.000 nüfuslu Cebelitarık'ta 28.000 kayıtlı şirket, Cayman Adalarında ise 32.000 ticaret şirketi kurulmuştur⁶.

3- TARİHÇESİ

Günümüzdeki vergi cenneti uygulamalarının şekillenmesine II. Dünya Savaşı'ndan önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar öncülük etmiştir. Savaşın patlak verdiği dönemde, Rusya, Almanya, İspanya, Güney Amerika ve Balkan ülkeleri sermayelerini, savaşın neden olduğu politik ve sosyal karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş, gerçekten de ülkelerin ellerinde kalan sermayenin tümünü alıp götürmüştür. Savaş sona erip barış sağlandığında Kuzey Amerika ve bütün Avrupa'da savaşın neden olduğu yıkımları telafi ve tamir etmek ve kamusal harcamaları karşılamak için vergiler kaçınılmaz olarak artırılmıştır. Diğer ülkelerin, sermayelerini İsviçre'deki bankalara aktarmaları İsviçre'nin önemli bir finans merkezi olmasını sağlamıştır. Bu dönemden sonra, o gün için adlandırılmamış olsa da bugün anladığımız anlamdaki vergi cenneti kavramı ve

uygulamaları önemli bir yer edinmeye başlamıştır. Aslında 1930'larda Kanada ve Amerikan vatandaşları, Bahamalar'ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır⁷.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra 1960'ların sonu ve 1970'lerin başında bir çok Amerikan bankası, Caribbean vergi cennetini oluşturmuş ve bu tarihten sonra da diğer vergi cenneti ülkeler mantar gibi türemeye başlamıştır⁸. Bu gelişmeler üzerine, teorik açıdan kesin bir tanımı yapılamasa bile vergi cennetleri ile ilgili olarak 1960'lardan itibaren bir çok ülke, vatandaşlarını vergi cenneti işlemlerinden men etmek amacıyla kendilerine özgü bir takım ulusal tanımlamalar geliştirmiştir. Federal Almanya 1960'lı yıllarda konuya dikkat çekmiş ve yürütülen çalışmalar sonucunda 1972 yılında kabul edilen bir yasa ile vergi cenneti sayılan ülkeler liste halinde ilan edilmiştir⁹.

Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, yine bu tarihlerde Avustralya ve Japonya tarafından da liste halinde ilan edilmiştir. Japonya'da ayrıca 1978'de kabul edilen bir yasayla vergi cennetlerinin tanımı da yapılmıştır. Japonya'nın tanımında "her tür veya sadece belli türdeki kurum kazançlarının tabi olduğu vergi yükünün Japonya'daki kurumlarınkine kıyasla önemli ölçüde düşük bulunması" ölçü olarak alınmıştır. 1970'li yıllarda İngiltere ve Fransa herhangi bir

⁶ Nurettin Bilici, Vergi Cennetleri ile Mücadele, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda (Uludağ Üniversitesi) Sunulan Bildiri, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.

⁷ Sezai TANRIVERDİ, "Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri: Vergi Sistemlerinin ve Vergi Yükü Farklılıklarının Globalleşme Süreci Üzerine Etkileri" <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=printpage&artid=663>, (Erişim: 20.08.08).

⁸ Stephen SMITH, "Tax Havens", The George Washington University Washington DC, Minerva Program, 25 June 2002; <<http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>>.

⁹ M. Erol KARSAN, "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984, İstanbul, s. 55.

liste yayınlamamakla birlikte vergi cennetleri ile ilgili olarak benzer tutumlar sergilemişlerdir. Diğer pek çok ülke de vergi cennetlerine ilişkin sorunları ele almış ancak herhangi bir yasal tanımlamaya gitmemişlerdir¹⁰.

1960'lerden 1990'lı yıllara gelindiğinde aradan geçen otuz yıllık sürede dünyada çok şey değişim ve gelişim göstermiş ve tabii ki vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler (tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabeti gibi uzantılarla birlikte) de bu süreyi kendi lehlerine olmak üzere çok iyi değerlendirmişlerdir. Bu olgudan bütün dünya ülkelerinin zarar görmeye başlamasıyla birlikte 1996 yılında OECD konuya el koymuş ve vergi cennetleri ile ilgili olarak ilk ciddi çalışmaya bu tarihten itibaren başlanmıştır. 1996 yılındaki bu girişimden sonra OECD tarafından 1998 yılında (1998 Raporu olarak anılan) "Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue" (Zararlı Vergi Rekabeti – Yükselen Global Bir Konu), 2000 yılında (2000 Raporu olarak anılan) "To-wards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices" (Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler), 2001 yılında (2001 Raporu olarak anılan) "The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report" (OECD'nin Zararlı Vergi Uygulamaları Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu), 28 Şubat 2002'de List of Unco-operative Tax Havens (İşbirliği Yapmayan Vergi Cenneti Ülkeler Listesi) yayınlanmış ve 1996 yılından itibaren vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile bu uygulamaların neden olduğu zarar verici

vergi rekabeti üzerine gidilerek bunların ortadan kaldırılması ya da en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulması konusunda çalışmalar yapılmıştır¹¹.

4- KVK'DA VERGİ CENNETLERİ İLE İLGİLİ YER ALAN DÜZENLEMELER

Türk vergi sistemine vergi cennetleriyle mücadele için 5520 sayılı KVK'nun 30/7'nci maddesi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7.Md.) ve Transfer Fiyatlandırması (KVK 13.Md.) müesseseleri getirilmiştir. Aşağıda da; anılan maddelerin vergi cennetleriyle ilgili olan kısmı üzerinde durmaya çalışacağız.

4.1- KVK'nun 30/7 inci Maddesi

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş, dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30'uncu maddesinin 7. fıkrası şu şekildedir:

"(7)Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır."

¹⁰ KARSAN, a.g.m., s.55.

¹¹ TANRIVERDİ, a.g.m.

a).....

b) *Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.*

c) *Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.”*

Belirtilen yasal düzenlemenin irdelenmesi ile şu sonuçlara varılabilir:

√ *Stopaj mükellefiyeti*, Bakanlar Kurulu’nca ilan edilecek ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak ödemelerden tevkifat yapılacaktır. Kısaca; vergi mükellefi olsun olmasın (gerçek ya da tüzel kişiler), ödemeyi her kim yaptıysa tevkifat yapmakla da sorumludur.

√ *Stopaj oranı* %30 olarak belirtilmekle beraber, bazı işlemler için Bakanlar Kuruluna 0 ile % 30 arasında yeni bir oran belirleme yetkisi de tanınmıştır. Buna göre; Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere yapılan ödemelerden %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Yapılan ödemenin niteliğine bakılmaksızın, bu ülkelerle her hangi bir şekilde iş yapan kişi, her yaptığı iş veya ödeme için %30 oranında vergi kesintisi ödeyecektir.

Vergi cennetlerinde faaliyet gösteren kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkifat uygulaması 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak, Bakanlar Kurulu henüz bu ülkeleri ilan etmemiş olsa da “Vergi cennetleriyle mücadele kapsamına alınacak ülkelerin, Türkiye’nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamadığı ülkeler arasından seçileceği” düşünülmektedir. İlan edilecek ülkelerin OECD tarafından vergi cennetleri olarak kara listeye (black

list) aldığı ülkeler olması beklenmektedir. Bu ülkeler aşağıda sayılmış olup toplam sayısı şu an itibarıyla 35’dir. Bunlar; Anguilla, Andora, Antigua, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominika, Gibralter, Granada, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marshall Adaları, Monako, Monserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks and Caicos Adaları, Amerikan Virjin Adaları, Vanuatu and Batı Samoa’dır. Görüldüğü gibi bu ülkeler, Karayipler ve Güney Pasifik Okyanusunda bulunan küçük ada devletleri olup, bu şirketler çoğunlukla posta kutularından ibarettir. Yukarıda sayılan ülkelerin haricinde, her ne kadar vergi cenneti ülkelere has özelliklere sahip olsalar da, Bermuda Adaları, Cayman Adaları, Kıbrıs, Malta, Mauritus ve San Marino OECD ile yaptıkları ikili anlaşmalarla kara liste dışında kalmışlardır. Ancak bu ülkelerin de Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek listeye dahil edilmesi yerinde olacaktır¹².

√ Yapılan ödemelerin *verginin konusuna girip girmediği* önem taşımamaktadır. Ödemenin yapılmış olması yeterli olup, ayrıca ödemenin herhangi bir dayanağı olup olmadığı araştırılmayacaktır. Ödeme yapılan kişinin kurum olması yeterlidir. Bu kurumun ilgili ülke mevzuatı uyarınca mükellefiyetinin bulunmaması önem taşımamaktadır.

√ Bakanlar Kurulu’nca, bu madde uyarınca kesinti yapılacak ülkeler (vergi cennetleri) listesine alınmış olsa da; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri bu kapsamda vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

¹² Burhan GÜNDOĞDU, “Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele”, <http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>, 11 Ocak 2007.

4.2- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7. Md.)

Vergi cennetleriyle mücadele amacıyla vergi mevzuatımıza getirilen önemli yeniliklerden birisi de; kontrol edilen yabancı kurumların kazançlarının nasıl tespit edileceğine ilişkin 5520 sayılı KVK.'nın 7.maddesi aşağıdaki gibidir.

“(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam

mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.”

Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Bu madde ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır¹³.

Böylece, vergiden tamamen ya da büyük ölçüde arındırılmış ülkeler ile düşük vergi oranlı ülkelere belli şartları taşıyan iştirakleri olan tam mükellef kurumların bu iştiraklerinin kazançlarının Türkiye’deki ortaklara dağıtılmaksızın tam mükellef kurumlar nezdinde Türkiye’deki kazanca dahil edilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum kazançları uygulamasının şartları incelendiğinde, bu şartları taşıması beklenen kurumlara vergi cennetlerinde rastlanması olasılığının oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, vergi cennetinde mukim olması nedeniyle kendisine ödeme anında

¹³ GÜNDOĞDU, a.g.m.

%30 tevkifat yapılan kurumun kazancının, aynı zamanda bu kurumun kontrol edilen yabancı kurum olması nedeniyle Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması; aynı kazanç üzerinden çifte vergilendirme yapılması manasına gelmektedir. İşte bu nedenle, *Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 34 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında*; kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin 7 nci fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, bu şirketin Türkiye’deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla düzenlenen iki müessesenin çakışması nedeniyle meydana gelecek olan çifte vergileme işlemi önlenmiş bulunmaktadır¹⁴.

4.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK 13. Md.)

Küreselleşme ve uluslararası ticaretin yaygınlaşması sürecinde transfer fiyatlandırması da uluslararası bir boyut kazanmıştır. Transfer fiyatlandırmasının bir vergi planlama aracı gibi kullanılması girişimleri uluslararası şirketlerle hükümetler arasında sık sık hukuki çekişmeler ortaya çıkarmakta,¹⁵ uluslararası şirketlerin transfer fiyatlarını vergi matrahını aşındırmak amacıyla hileli şekilde belirlemeleri, ülkeleri bu konuda mücadeleye, transfer fiyatlaması konusunda yasal düzenlemeler yapmaya ve müeyyideler koymaya yöneltmektedir.

Bu amaçla 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan 5520 sayılı KVK’nun transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13’üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

¹⁴ Serdar ALTAY, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Öngörülen Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Yönelik Uygulamalar”, <http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=577>, (20.08.2008).

¹⁵ Veysi SEViÇ, “Transfer Fiyatlandırması”, <<http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-08-2003.htm>>, (19.11.2007).

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Maddenin, “..kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır” vergi cennetleri ile mücadeleyle ilgili kısmı burasıdır.

Buna göre, Türkiye’de mukim olan tam mükellef bir kurumun, sermaye, oy hakkı veya kar payı bakımından doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir ilişkisi bulunmayan vergi cennetinde mukim bir kuruma ödeme yapması durumunda, söz konusu ödemenin örtülü kazanç açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer, mal veya hizmet alımına ilişkin belirlenen fiyat emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilirse, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilecektir¹⁶.

¹⁶ ALTAY, a.g.m.

5- SONUÇ

Vergi cennetleri (Tax Havens), görüldüğü gibi vergilemenin ve şeffaflığın olmadığı ya da çok düşük olduğu ülke veya bölgeleri ifade etmekte olup, sermaye için cazip yatırım olanakları sunmakta ve mali bakımdan zayıf olan gelişmekte olan ülkelerde vergi matrahında kayıplara neden olmaktadır. Ayrıca, çok uluslu şirketlere de vergiden kaçınma imkânı tanıyan yasal ortam sunmaktadırlar. Bu şirketler rahatlıkla vergi cenneti ülkelerde yavru şirketler kurabilmekte, kağıt üzerinde işlemler gerçekleştirerek kurum kârlarını verginin yüksek olduğu ülkelere nispeten daha düşük efektif vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere kaydırarak (transfer fiyatlaması manipülasyonlarıyla) vergiden kaçınmaya çalışabilmektedirler.

OECD, uluslararası vergi rekabetini sağlamak ve vergi cennetleriyle mücadele amacıyla bazı düzenlemeler ve öneriler yapmış iken; Türk vergi sistemimize de aynı amaçla, 5520 sayılı KVK'nun 30/7'nci maddesi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK 7.Md.) ve Transfer Fiyatlandırması (KVK 13.Md.) müesseseleri getirilmiştir. Biz de yapmış olduğumuz çalışmada; vergi cennetlerinin ne olduğu ve Türk vergi sisteminde anılan maddelerin vergi cennetleriyle ilgili olan kısmını anlatmaya çalıştık.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Salime, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetleri'ne İlişkin Düzenlemeler ,http://www.verginet.net/dtt/1/SalimeAkbulutSM-M-YeniKurumlarVergisiKanunu-ve8220VergiCennet_14962.aspx, 22/10/2007.
- AKÇAKOCA, Cevdet Yorumu, <<http://www.ekohaber.com.tr/index-ekohaber-5-haberid-5920.html>>, (Erişim: 15.08.2008).
- ALTAY, Serdar, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Öngörülen Vergi Cennetlerine Yapılan Öde-

melere Yönelik Uygulamalar", <http://www.vergi-degundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=577>, (20.08.2008).

- FERHATOĞLU, Emrah, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm, (Erişim: 14.08.2008).

- GURTNER, Bruno, "Tax Evasion: Hidden Billions for Development", *Social Watch Web Page*, <<http://www.socialwatch.org/en/informations/Tematicos/71.html>>, (Erişim: 29.03.04).

- GÜNDOĞDU, Burhan, "Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleriyle Mücadele", <http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm>, 11 Ocak 2007.

- KARSAN, M. Erol, "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984, İstanbul.

- KIZILOĞLU, Onur, "Vergi Cenneti Ülkeler ve Avantajları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:75.

- Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gerekçesi.

- OECD, *Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (Paris, 2000).

- ÖZBALCI, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayın-cılık, 2007.

- ÖZSUCA, Şennur, Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabeti, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2002.

- SEVİÇ, Veysi, "Transfer Fiyatlandırması", <<http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-08-2003.htm>>, (19.11.2007).

- TANRIVERDİ, Sezai, "Karşılaştırmalı Vergi Sistemleri: Vergi Sistemlerinin ve Vergi Yükü Farklılıklarının Globalleşme Süreci Üzerine Etkileri", <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=printpage&artid=663>, (Erişim: 20.08.08).