

GLOBAL BİR SORUN; KÜRESEL VERGİ REKABETİ

GLOBAL TAX COMPETITION IS A GLOBAL PROBLEM



İsmail İŞLER*

ÖZ

Küreselleşme ve internet teknolojilerindeki gelişmeler neticesinde dijital ekonomi büyümüş, sermayenin mobilitesi kolaylaşmış, uluslararası ticaret hacmi genişlemiş, uluslararası şirketlerin sayıları artmıştır. Hareketli uluslararası sermayeyi ülkelere çekmek isteyen hükümetler de, düşük vergi oranları ve gizlilik gibi politikalar belirlemede bir yarış içine girmişlerdir. Ülkeler arasındaki vergi rekabetlerinin hareketli sermayenin konumlanmasında en önemli etken olduğu söylenebilir. Vergi rekabeti, yararlı ve zararlı vergi rekabeti şeklinde iki başlık altında incelenebilir. Zararlı vergi rekabetleri ise tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Zararlı vergi rekabetleri uygulayan ülkeler, küresel sermayeyi ülkelere çekerken yer değiştiren sermayeler, geldikleri ülkenin vergi gelirlerinde ciddi erozyonlara sebep olmaktadır. Küresel bir sorun haline gelen zararlı vergi rekabetleri-

ABSTRACT

As a result of the developments in globalization and internet technologies, the digital economy grew, the mobility of capital was facilitated, the international trade volume expanded and the number of international companies increased. Governments wanting to attract moving international capital to their countries have also entered a race to determine policies such as low tax rates and confidentiality. It can be said that tax competition between countries is the most important factor in the positioning of movable capital. Tax competition can be examined under two headings as useful and harmful tax competition. Harmful tax competition appears as preferential tax regimes and tax havens. Countries that implement harmful tax competition, capitulating capital while attracting global capital to their countries, cause serious erosions in the tax revenues of

* Öğr. Gör. Dr., Pamukkale Üni., Çal MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, iisler@pau.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-9666-130X. İşler, İ. (Temmuz 2019). Global Bir Sorun; Küresel Vergi Rekabeti, *Vergi Raporu*, 238, (23-39).

nin önlenmesi konusunda kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele için OECD ülkeleri ve AB ülkeleri bünyesinde raporlar hazırlanmaktadır. Özellikle OECD'nin üzerinde durduğu matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) eylem planı, ABD tarafından yürürlüğe konulan yabancı hesaplar vergi mevzuatına uyum yasası (FATCA), vergi adalet ağı (TJN) tarafından yayınlanan finansal gizlilik endeksi raporu (FSI) vergi cennetleri ile mücadele kapsamında önemli eylemler sunmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Zararlı Vergi Rekabeti, Uluslararası Vergileme, Vergi Cennetleri, BEPS.

JEL Sınıflandırması Kodları: H21, H26, H71

GİRİŞ

Ülkelerin egemenlik gücüne dayanarak cebri olarak topladığı vergi, devletlerin varlığını sürdürabilmesi için gerekli olan en önemli gelir kaynağıdır. Nitekim kamu gelirlerinin %80'i vergilerden oluşmaktadır.¹ Ancak toplanan vergiler mükelleflerin satın alma gücünü azaltacağından dolayı, mükellefler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi davranışlar sergileyebilmektedirler. Bunun için ülke kanunlarındaki boşluklardan faydalanma yolunu seçebildikleri gibi, çok düşük oranda veya sıfır vergi oranı uygulayan, vergi cennetleri olarak ifade edilen vergisiz alanlara işlemlerini taşıma davranışlarına da yönelebilmektedirler. Genellikle küçük ada ülkelerinden oluşan vergi cennetleri, vergi oranı avantajından faydalanarak yatırımları ülkelere çekmekte, bunun yanında gizlilik esası avantajını da kullanarak legal finansal akımlar ile birlikte illegal finansal akımları da ülkelere çekmeye çalışmaktadırlar. Küreselleşme ve internet teknolojilerindeki ilerleme ile birlikte ülkeler birleşik hale gelmiş, bunun neticesinde bilgisayar başından binlerce km uzak-

their country. Reports are prepared within the OECD countries and EU countries to combat informal economy and tax evasion in order to prevent harmful tax competitions which become a global problem. In particular, the OECD has adopted the basis for the erosion and profit transfer (BEPS) action plan, the US foreign tax laws and regulations (FATCA), the tax justice network (TJN) issued by the financial privacy index report (FSI) to fight tax havens offers important actions within the scope.

Keywords: Harmful Tax Competition, International Taxation, Tax Haven, BEPS.

JEL Classification Codes: H21, H26, H71

lıkta bir şirket kurabilmek veya aynı gün içinde hesabımızdaki parayı 4-5 ülke gezdirebilmek mümkün olmuştur. İşte bu kolaylıklar sayesinde özellikle çok uluslu şirketler vergisiz alanları kullanarak vergiden kaçınma yoluna gidebilmektedirler. Çok uluslu şirketlerin bu davranışı ülkelerin vergi gelirlerini azalttığı gibi, ülke içindeki mükelleflerinde gönüllü uyum motivasyonunu olumsuz etkilemektedir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin vergi gelirlerine önemli bir darbe vuran vergi cennetlerine karşı; Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Birliği, G20 ülkeleri başta olmak üzere bütün dünyanın bir savaş başlattığı görülmektedir. Son yıllarda matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) eylem planının uygulamaya konulması, bu eylem planındaki aksiyonlara uymayan ülkelerin siyah, gri ve beyaz şeklinde kategorize edilmesi ve siyah kategorideki ülkeler için yaptırım kararlarının olması, vergi cennetleri ile mücadele yolunda önemli adımlar olduğu söylenebilir.

¹ (<http://www.bumko.gov.tr/TR,7452/2017-butce-gelirlerinin-dagilimi.html>), Erişim tarihi: 20 Nisan 2019.

1- VERGİ REKABETİ

Günümüzde devletler mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla vatandaşlarından vergi almaktadırlar. Vergi ödeme gücünün göstergelerinden bir tanesi gelir olmasından dolayı vatandaşlar elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödemekle yükümlü kılınmışlardır. Vatandaşlar tarafından ödenen kişisel gelir vergileri bazı ülkelerin toplam vergi tahsilatları açısından oldukça önemli bir yere sahip olmalarına rağmen, bazı ülkelerde nispeten daha az paya sahip olmaktadırlar.² Küreselleşme ile birlikte dünyanın herhangi bir yerinde uygulanan bir politika dünyanın geri kalanında önemli etkiler meydana getirmektedir. Ekonominin ve kültürlerin milli sınırı aşması ve toplumların birleşik hale gelmesi olarak tanımlayabileceğimiz küreselleşme, tüm toplumları ve tüm dünya ülkelerini kapsayan bir süreçtir. Bu anlamda küreselleşme, toplumları ve mekânları birbirine bağlayan ve küresel ölçekte dışsal etkilere sahip olan sosyal ilişkilerdeki yoğunlaşmayı ifade etmektedir.³ Yakın tarihlere kadar ülkeler ithal ikameci, dışa kapalı politikalar izlemekte, bu şekilde ithal edilen mallar yerine, yerli üretimi artırarak sanayileşmeyi hızlandırmayı hedeflemişlerdir. Küreselleşme ile birlikte özellikle internet teknolojilerindeki ilerleme dünyayı kısa bir köy haline getirmiştir. Günümüz dünyası, oturduğumuz yerden dünyanın dört bir yanına yatırım yapabilme, dünyanın dört bir yanından alışveriş yapabilme, hatta dünyanın dört bir yanında şirket açabilme imkânlarını bize vermektedir. Ancak bu durum bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı sorunlardan biri de vergi rekabeti kavramıdır.

Vergi rekabeti, ekonomik entegrasyon ve git-tikçe artan finansal entegrasyonun sonucu olarak ülkelerin, finansal sermayeyi ve şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük efektif vergi oranları uygulamaları veya vergi yükünü düşürmek için vergisel teşvik uygulama çabaları olarak tanımlanabilir.⁴ Farklı bir ifade ile vergi rekabeti, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak veya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, bir ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme olarak da tanımlanabilir. Bazı vergi rekabeti tanımları, vergi rekabetini sadece vergi oranlarına dayandırmaktadırlar. Ancak efektif vergi oranları, özellikle çokuluslu girişimlerin yatırım ve yerleşim kararlarını belirlemede önemli bir faktördür. Vergi oranları dışında başka vergisel ayrıcalıklar da vergi yükünü azaltabilmektedir. Daha genel olarak vergi rekabeti; vergi oranları veya vergi matrahı kullanılarak gerçekleştirilebilir. Hem vergi oranı hem de vergi matrahı yatırımlar için belirleyici unsurlardır. Vergi matrahları, zamana ve ülkelere göre büyük ölçüde değişim göstermektedirler. Bu nedenle sadece vergi oranlarını esas alan tanımların vergi rekabetini açıklamada yetersiz oldukları söylenebilir.⁵ Vergi rekabeti hakkında oluşturulan literatür, genel olarak 1956 yılında Charles Tiebout'un ortaya attığı rekabet kavramı üzerine kurulmuştur. Hane halkının hareketliliğine dayanan bu hipotezde yerel yöneticilerin amacı, insanların kendi bölgelerine gelmelerini sağlayarak, bölgenin vergiden sonraki arazi değerini maksimum kılmaktır. Daha fazla insanın bölgeye gelebilmesi için yöneticilerin vergi oranlarını düşürmesi gerekmektedir. Hipoteze göre, bireyler

² İbrahim Organ, Baki Yeğen, OECD'ye Üye Ülkeler Açısından Kişisel Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:4, Sayı:5, 2015, (161-176), s.167

³ Coşkun Can Aktan, İstiklal Yaşar Vural, Çok Uluslu Şirketler ve Ekonomik Kalkınma, *Sivil Toplum Dergisi*, Temmuz-Eylül 2005, s.57.

⁴ Veli Kargı, Tâcim Yaygır, Küreselleşme Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü, Cilt:1, Sayı:1, *International Journal of Public Finance*, 2016, s.4.

⁵ Filiz Giray, Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, *Akdeniz İİBF Dergisi*, Antalya, 2005(9), S.94

için bölgelerde oluşan rekabet, kamusal malların etkin arzını da sağlamaktadır. Örneğin, yerel düzeyde bir vergi konulduğu zaman, bu verginin yükünü hisseden bir mükellef vergiden kaçınmak için verginin olmadığı bir yerde ekonomik faaliyette bulunabilir. Daha sonra bu hipotezden yola çıkılarak, söz konusu rekabet, hareketli sermaye ve emek için uygulanmıştır.⁶

Vergi rekabeti, Zodrow ve Mieszkowski'nin 1986 yılındaki çalışmaları ile daha sistematik bir kavrama dönüşmüştür. Bu model bir adet uluslararası hareketli vergi matrahını (özellikle sermaye) isteyen en az iki ülke olduğu ve bu iki ülkenin vergi politikalarının birbirine bağımlı olduğu, yani bir ülkenin vergi gelirlerinin diğer ülkenin vergi oranlarına bağlı olduğu varsayımından hareket etmektedir. Modele göre hareketli vergi matrahını kendi bölgelerine çekmek isteyen ülkeler, vergilemede bir takım kolaylıklar sunmaktadır. Mevcut vergi matrahını kaybetmek istemeyen diğer ülke de, benzer politikaları uygulamak zorunda kalır ve tekrar avantajlı konuma gelmek için ilk ülkenin sağladığı avantajlardan daha fazlasını sağlamak durumunda kalmaktadır. Bu şekilde ülkeler, vergilemede dibe doğru bir yarışa (race to bottom) sürüklenir ve burada karşılaşılan vergi geliri kaybı neticesinde kamusal malların sunumu optimalin altında gerçekleşir. Zodrow ve Mieszkowski modeli temelde iki görüş etrafında genişletilmiştir. Birincisi, ülke büyüklüğüyle ilgilidir. Bucovetskyi ve Wilson'un 1991 yılındaki çalışmalarında ülke boyutlarındaki farklılıkların rekabette değişik sonuçlara yol açtığı dile getirilmektedir. Bu görüşü savunan iktisatçılara göre, eğer rekabet halindeki ülkelerin boyutları eşit büyüklükte olsaydı, bir ülkenin uyguladığı vergisel avantaj karşısında tüm

ülkeler eşit etkilenecek ve bu olumsuz etkiden kurtulmak için, etkileyen ülkenin sunduğu vergisel avantaj kadar etkilenen ülkelerin karşılık vermesi yeterli olacaktı (simetrik vergi rekabeti). Ancak ülke boyutlarının farklı olması durumunda, küçük ülke vergi oranlarını büyük bir ülkeye göre daha fazla azaltmak durumunda kalmaktadır (asimetrik vergi rekabeti). Böylece vergi rekabetinin olmadığı durumda küçük ülke kazançlı çıkabilmektedir. Diğer bir ifade ile küçük ülke vergi oranında indirim gittiğinde, büyük ülkenin vergi matrahının bir kısmını kendisine çekebilir. Küçük ülkenin yabancı sermayeden elde ettiği gelir, vergi oranlarında indirim girmesi sonucu kaybettiği gelirden fazla olacaktır. Bu duruma vergi rekabetinde küçük ülke olmanın avantajı denir. İkincisi ise iç sınırlamalar ile ilgilidir, her ülke ulusal vergi oranlarını belirlemede özgürdür. Ancak günümüz dünyasında durum tam olarak bu şekilde işlemektedir. Ülkeler vergi oranlarını belirlerken bir takım kurumsal kısıtlamaları göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu kısıtlamalara örnek olarak, ülkelerin sınırlı bütçe büyüklüklerine sahip olması, akışkan faktörler üzerine vergi indirimleri sağlanırken, akışkan olmayan faktörler üzerine vergilerin artması sonucu eşitlik ve adaletin bozulacağını düşünenlerin sayısı ve ideolojileri gösterilebilir. Bu şekildeki iç kısıtlamaları göreceli daha az olan ülkeler diğer ülkelere kıyasla uluslararası hareketli vergi matrahı için daha düşük vergi oranları belirleyebilmektedir.⁷ Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip olan kurumların, bölge ve ülke düzeyinde uyguladığı vergi politikalarında yaptığı değişikliklerin, diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler olarak da tanımlanabilir.⁸ Küreselleşen dünyada, hareket kabiliyeti oldukça yükselen küresel

⁶ İmren Peker, Erkan Kılıçer, Türkiye Boyutu ile Vergi Rekabeti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:307, Ankara, Nisan 2014, s.166

⁷ Volkan Yurdadoğ, Murat Albayrak, OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 25(32), 2017, s.124

⁸ Serdar Öztürk, Özlem Ülker, Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü, SOBİDER, Yıl:3, Sayı:9, Aralık 2009, s.120

sermayeyi çekmek isteyen ülkeler, ulusal vergi politikalarını cazip hale getirecek değişiklikler ile küresel sermayenin cazibe merkezi haline gelmeye çalışmaktadırlar. Teknolojik ilerlemeler ile birlikte sayıları artan çok uluslu şirketlerin vergi oranlarına duyarlılığı, ülkeler arasındaki bu rekabeti önemli hale getirmektedir.

Vergi rekabeti sayılabilecek uygulamalar 3 şekilde görülebilmektedir;⁹

- **Vergi oranına yönelik uygulamalar:** Yabancı yatırımcıların kazançları üzerinden alınan vergilerin oranlarının düşük tutulması,
- **Vergi matrahına yönelik uygulamalar:** Yurtdışına kâr dağıtımlarının vergi kesintisine tabi tutulmaması, özel yatırım indirimleri ve teşviklerin uygulanması, özel karşılık ayrılmasına izin verilmesi, yabancı yatırımcılara hızlandırılmış amortisman ya da yatırım mallarında tek seferde indirim hakkı verilmesi,
- **Vergi mükellefine yönelik uygulamalar:** Yabancı yatırımcılara yönelik muafiyetler uygulanması, yabancı yatırımcılara özel bölgeler (serbest bölge vb.) tahsis edilerek bu bölgelerin vergiden arındırılması.

Vergi rekabeti kavramı, yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Yatay vergi rekabeti, aynı düzeydeki iki ya da daha çok hükümetin vergi rekabeti olarak tanımlanabilir. İki ulusal hükümetin hareketli vergi kaynağını vergilendirmeleri ve bunlardan bir tanesinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirle-

rini etkilemesi örnek olarak gösterilebilir. Dikey vergi rekabeti ise farklı ülkeler arasında değil de, farklı düzeydeki idari birimler (Federe Devletler) arasındaki vergi rekabetidir. Federal hükümet ve eyaletlerin aynı vergi kaynağını vergilendirmesi sonucunda bir bölgede uygulanan verginin diğerindeki vergi miktarını etkilemesi dikey vergi rekabetine örnek olarak gösterilebilir. Özetle yatay vergi rekabeti farklı devletlerarasında, dikey vergi rekabeti daha çok federal hükümetler ve eyaletler arasında gerçekleşen vergi rekabetleridir. Vergi rekabetinin temelinde, vergilendirilen faktörün ödemeden kaçmak için yer değiştirmesi yatmaktadır. Vergilendirilecek faktörlerin vergi rekabetinden yararlanmaması durumunda, bu faktörlerin vergi yüklerinde artışlar ortaya çıkacaktır.¹⁰

1998 tarihli OECD raporu vergi rekabetinin muhtemel olumsuz etkilerini şu şekilde özetlemektedir. Rapora göre vergi rekabeti, sermaye akımlarında sapmalara, vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşmasına, vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşmasına, vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine, vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kaymasına, vergi yönetim maliyetlerinin artmasına neden olabilmektedir.¹¹ Bir ülkeden, diğer bir ülkeye vergi nedeniyle yönelen sermaye hareketi, kendi ülkesindeki kamu harcamalarından yararlanırken bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmayan bir "karşılıksız faydalanıcı" durumuna girmektedir.¹²

⁹ İnanç Çakır, Transfer Fiyatlaması ve Vergilemede Etkinlik, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009, s.13.

¹⁰ Ersan Öz, Sevinç Yaraşır, Global Bir Kavram Vergi Rekabeti, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 2009, s.6.

¹¹ Emrah Ferhatoglu, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçler, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Eskişehir, 2006 s.89.

¹² S. Saygın Eyüpgiller, Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri, s.14-53, (<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YgwIhLBWAnoJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%2520-%252053%2520SAYGIN%2520EY%25C3%259CPG%25C4%25B0LLER%2520.doc+&cd=4&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>). Erişim tarihi:04 Aralık 2018.

Vergi rekabetinin zararlı olduğu konusunda uygulamada en kapsamlı çalışmalar OECD ve Avrupa Birliği'ne aittir. OECD, uluslararası bir işbirliği ile sorunun çok taraflı olarak çözülmesini amaçlayan projeler yürütmekte ve vergi cennetlerinin listesini yayınlamaya üye olmayan ülkelerin de katılımını sağlayacak şekilde çözümler üretmeye çalışmaktadır. OECD, zararlı vergi rekabeti konusunda ülkeleri temelde ikiye ayırmaktadır. Diğer ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmaya ve vergi rekabetinin önlenmesi hususuna ilgisiz kalan ülkeleri vergi cennetleri olarak adlandırmakta, vergi rekabetinin yayılmasında kendisi de risk altında olan ve bu nedenle birlikte hareket etmeye istekli olan ülkeleri ise tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkeler olarak nitelendirmektedir.¹³

1.1- Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri, genellikle, ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına göre hareketlilik kazanan ekonomik faaliyetleri çekmek amacıyla kullanılmaktadır. Birçok ülke mobil sermayeyi ülkelere çekebilmek için vergisel avantaj sağlayan politikalar uygulamaktadır. Yükümlülere vergi avantajı sağlayan tercihli vergi rejimleri, mevcut yatırımları korumak ve portfolyo yatırımlarını çekebilmek amacıyla oluşturulmaktadır. Yerli yatırımcıların bu sisteme girmelerine çeşitli kısıtlamalar getirilmesine karşılık yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla yabancı yatırımcılar özendirilmektedir.¹⁴ Vergi rekabeti ve vergi sistemlerinin etkileşimi, bazı ülkelerin olumsuz ya da zararlı olarak görebileceği ancak başkalarının göremeyeceği etkilere sahip olabilmektedir. Örneğin, bir ülke yatırım teşviklerini yeni yatırımı özendirmek için bir politika aracı olarak görebilirken, bir diğ-

ri yatırım teşviklerini bir ülkeden diğerine gerçek yatırımları yönlendirmek olarak da görebilmektedir. Zayıf coğrafi konum, doğal kaynakların eksikliği gibi spesifik yapısal dezavantajları olan ülkeler, genellikle vergi dışı dezavantajların giderilmesi için özel vergi teşvikleri veya vergi rejimlerinin gerekli olduğunu düşünmektedir. Benzer şekilde, ülkeler içinde, çevre bölgeler genellikle gelişimlerini teşvik etmekte zorluklarla karşılaşır ve bu gelişimin belirli aşamalarında, belirli faaliyetler için daha cazip vergi rejimleri veya vergi teşvikleri uygulayabilirler.¹⁵

Zararlı vergi rekabeti yaratan Tercihli vergi rejimlerini belirleyen dört temel faktör şu şekilde sıralanabilir;¹⁶

- Vergi matrahının tespit yöntemi veya indirim ve istisnaların düzenlenmesi sonucu efektif vergi oranının sıfır veya çok düşük olarak belirlenmesi.
- Rejim içinde serbest vergi 'kantonları' yaratılması: Bu ülkeler kendi vatandaşlarının, uyguladıkları vergi avantajlarından yararlanmasını açık veya örtülü biçimde yasaklanması suretiyle farklılaştırma yapabilmektedirler.
- Sistemde şeffaflık bulunmaması: Bu ülkelerde mükellef bazında bazı maddelerin tercihli (ayrıcılık) olarak uygulanabilmesi veya mevzuatın uygulamasının müzakereye açık olması nedeniyle mükelleflerin korunma önlemleri alması mümkün olabilmektedir.
- Etkin bilgi alışverişi ve ülkeler arası vergi istihbaratı imkanının bulunmaması.

Bu faktörlerin yanında, OECD raporuna göre, tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde yarar-

¹³ Nihal Kargı, Ekrem Karayılmazlar, Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi, S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:14, Sayı:3, 2009, s.25

¹⁴ Emrah Ferhatoğlu, A.G.M. 2006, s.93.

¹⁵ OECD, 1998, s.15.

¹⁶ S. Saygın Eyüpgiller, A.G.M., s.53

lanılabilecek 6 kıstasın daha söz konusu olduğu söylenebilir;¹⁷

- Suni olarak tanımlanmış istisna ve indirimler içeren vergi matrahı,
- Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerinin uygulanması,
- Yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi,
- Vergi oranlarının veya matrahın pazarlığa tabi olması,
- Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının uygulanması,
- Çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması.

1.2- Vergi Cennetleri

Ülkeler vergi ve vergi dışındaki teşvik araçlarını kullanarak yabancı sermayeyi kendilerine çekmeye çalışırlar. Bunun için bazı ülkeler, yatırımcılara hiç ya da çok az vergi alınan, idari denetimlerin olmadığı gizlilik esasına dayanan bir yatırım ortamı sunmaktadırlar. Bu ülkeler Vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır.¹⁸ OECD'nin 1998 yılında yayınladığı raporda ülkelerin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken kriterleri sıralamıştır. Bu kriterler sıfır ya da çok düşük oranlı vergi uygulamaları, şeffaflığın olmaması, bilgi değişiminin olmaması, geçerli bir iktisadi faaliyetin bulunmaması şeklinde sıralanmaktadır.

Vergi cenneti ülkeler genel olarak Üretici vergi cennetleri ve geleneksel vergi cennetleri şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.¹⁹

- Üretici Vergi Cennetleri; Üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulayan bu ülkelerin amacı fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri ülkelerine çekmektir. Üretici vergi cennet-

leri çoğunlukla, ülkelerinde uluslararası doğrudan yatırımların artması ve üretim tesislerinin artmasını amaçlamaktadır. Bu ülkeler üretim işletmelerine önemli vergi ayrıcalıkları tanırken, ülkelerinde yerleşik diğer kişi ve kurumları vergilendirmektedirler. Üretici vergi cennetlerine İrlanda ve Belçika örnek olarak gösterilebilir.

- Geleneksel Vergi Cenneti ülkeler; Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma amacı olan birey ve kurumlara ücreti karşılığında bir hizmet sunmaktadır. Üretici vergi cennetlerinin aksine, bu gruptaki ülkeler dolaylı sermayeyi ülkelerine çekerek yaşamlarını sürdürmektedirler

OECD, 26 Haziran 2000 tarihinde dünya çapında şüpheli para hareketlerini yönlendiren "vergi cennetlerinin" tam listesini yayınlamıştır. Örgütün, listede yer alan bölge ve ülke yönetimlerine, mali yasalarını uluslararası normlara uydurmaları ve şüpheli sermaye hareketlerine merkezlik etmeye son vermeleri için süre tanımıştır. Bu süre sonunda gerekli yasal düzenlemeleri yapmayan merkezlerin uluslararası yaptırımlarla karşılaşacağı açıklanmıştır. OECD'nin uzun araştırmaların sonunda belirlediği liste daha önce 47 bölge ve ülkeyi kapsamaktaydı, ancak, bazı ülkeler mevzuatlarını uluslararası normlara uyduracaklarını taahhüt etmeleriyle listeden çıkarılmışlardır.²⁰ Vergi cennetleri çokuluslu şirketlere vergiden kaçınmak için fırsatlar sunan merkezlerdir. Vergi cennetlerinde reel iktisadi faaliyetler olmamasına karşın, hukuksal olarak kurulmuş çok fazla sayıda posta kutusu şirket yer almaktadır. Vergi cennetleri vergisel avantajların dışında, gizlilik esas ilkesi ile kayıt dışı ekonomiye de güvenli liman hizmeti vermektedirler.

¹⁷ Veli Kargı, Tacim Yaygır, Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüğü, International Journal of Public Finance, Cilt:1, Sayı:1, 2006, s.8

¹⁸ Emrah Ferhatoğlu, A.G.M. 2006, s.87

¹⁹ Murat Yılmaz, Vergi Cennetleri, (https://www.academia.edu/30829998/Vergi_Cennetleri_Tax_Havens_). Erişim tarihi: 08 Aralık 2018

²⁰ S. Eyüpgiller, A.G.M., s.14-53

Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) tarafından 2018 yılında yayınlanan finansal raporda, çok uluslu firmaların vergi cennetlerinde 12 trilyon \$ yatırımı olduğu, ancak bu yatırımların gerçek bir faaliyet olmayan, tamamen yapay, posta kutusu şirketlerden oluştuğu ifade edilmektedir. Bu yatırımların dışında özellikle ekonomik istikrarı olmayan ve petrol üreten ülke vatandaşlarının bu ülkelerde 7 trilyon \$ kişisel servetlerinin olduğunu ortaya koymaktadır.²¹

2- ZARARLI VERGİ REKABETİ ile MÜCADELE YÖNTEMLERİ

Dijital ekonomi, e-ticaret ve post modern iş modelleri uluslararası vergi hukukunda çok uzun süredir genel kabul görmüş vergilendirme ilkelerinin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmektedir.²² Avrupa borç ve kalkınma ağı (Eurodad) tarafından yayınlanan Eylül 2018 yasadışı finansal akımlar raporuna göre, kurumlar vergisinden kaçınma sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybının, global olarak yılda 500 milyar \$ olduğu tahmin edilmektedir. Aynı rapora göre yapılması gerekenler, yasadışı finansal akımları azaltmak için şeffaflık ve hükümetler arasında bankacılık bilgi alışverişinin tam ve güvenilir olması gerekliliği vurgulanmaktadır.²³ 2015 yılında sızdırılan 11,5 milyon gizli belgeden oluşan “Panama Belgeleri” son 35 yıllık zaman diliminde 214.488 off-shore kurum hakkında bilgi içermektedir. İçerisinde dünya liderlerinin de isimlerinin olduğu söylenen para aklama, vergi kaçırma, ambargo delme gibi birçok yasadışı mali faaliyeti gözler önüne sermiştir. 2010 yılında gizli devlet bilgile-

rini yayınlayan wikileaks belgeleri, 2013 yılında yayınlanan Edward Snowden sızıntılarından sonra 2015 yılında ortaya dökülen Panama belgeleri en önemli özelliği gizlilik olan vergi cennetlerine önemli bir darbe vurduğu söylenebilir.

OXFAM (İngiltere Merkezli Yardım Kuruluşu) tarafından 2017 yılında yayınlanan raporda, kara listede yer alması gereken ülkelerin bir listesi sunulmaktadır. 35 ülke bulunan bu tablodaki ülkelerin neden Avrupa Birliği kara listesinde yer alması gerekliliği tavsiye niteliğinde belirtilmiştir. Bu ülkeler, Arnavutluk, Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Bermuda Adaları, Bosna Hersek, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adaları, Cayman Adaları, Curaçao Adası, Faroe Adaları, Makedonya, Cebelitarık, Grönland, Guam Toprağı, Hong Kong, Jersey, Marshal Adaları, Mauritius, Karadağ, Nauru Adası, Yeni Kaledonya, Niue, Umman, Palau, Sırbistan, Singapur, İsviçre, Tayvan, Trinidad ve Tobago, Birleşik Arap Emirlikleri, Amerikan Virgin Adaları, Vanuatu şeklinde sıralanabilir. OXFAM’ın raporuna göre, gelişmekte olan ülkelerin yıllık kurumlar vergisi kayıplarının 100 milyar \$ olduğu tahmin edilmekte ve vergi cennetlerinin dünyadaki yoksulluğu ve eşitsizliği şiddetlendirdiği söylenmektedir.²⁴ Birleşmiş Milletler’in raporuna göre ise gelişmiş ülkelerin kaybının yıllık 300 milyar \$ olduğu tahmin edilmektedir.²⁵ Avrupa birliğinin vergi cenneti sayılması için belirlediği şeffaflık, adil vergilendirme ve BEPS eylem planı kriterleri ışığında, OXFAM’ın hazırladığı Tablo 1’de adı geçen 35 ülkenin hangi kriterlere uymaması nedeniyle kara listede yer alması gerektiği ortaya konulmaktadır.

²¹ (<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2018/06/inside-the-world-of-global-tax-havens-and-offshore-banking/damgaard.pdf>). Erişim tarihi: 28 Kasım 2018.

²² Yasin Uslu, “BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimi Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi” ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı: 435, Ankara, Kasım-2017, s.157

²³ (http://debt-and-finance.unctad.org/Documents/UNCTAD_YSI_Ryding.pdf). Erişim tarihi: 1 Aralık 2018.

²⁴ (file:///C:/Users/MRT%20B%C4%B0L%C4%B0%C5%9E%C4%B0M/Desktop/Vergi%20Cennetleri/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en_0.pdf). Erişim tarihi: 27 Kasım 2018.

²⁵ Transnational Corporations investment and Development, Vol.25, Newyork and Geneva, 2018 s.59.

Tablo 1: Kara Listede Görülmesi Gereken 35 Ülke ve Sebepleri

Ülkeler	Vergi Saydamlığı	Adil Vergilendirme	BEPS Önlemlerinin Uygulanması
Arnavutluk			X
Anguilla			X
Antigua ve Barbuda	X		X
Aruba			X
Bahamalar		X	X
Bahreyn			X
Bermuda Adaları		X	
Bosna Hersek	X		X
İngiliz Virgin Adaları		X	
Cook Adaları			X
Cayman Adaları		X	
Curaçao Adası		X	
Faroe Adaları			X
Makedonya	X		X
Cebelitarık			X
Grönland			X
Guam Toprağı	X		X
Hong Kong		X	
Jersey		X	
Marshal Adaları			X
Mauritius		X	
Karadağ	X		X
Nauru Adası			X
Yeni Kaledonya	X		X
Niue			X
Umman	X		
Palau	X		X
Sırbistan	X		X
Singapur		X	
İsviçre		X	
Tayvan	X		X
Trinidad ve Tobago	X		X
Birleşik Arap Emirlikleri			X
Amerikan Virgin Adaları	X		X
Vanuatu	X		X

Kaynak: Vergi Cennetleri Raporu, s.8, OXFAM 2017.

AB uluslararası ortaklarının AB üye devletleri ile aynı standartlara uymasını sağlamak ve vergi yönetimini küresel olarak iyileştirmek için işbirliği yapmayan vergi dairelerinin (vergi cennetleri) bir listesini oluşturulmuştur. Toplam 213 ülke ön değerlendirmeye tabi tutulmuş, 92 ülke ele alınmış, bunlardan 20 tanesi kriterlere uygun bulun-

muş, 72'sinin ise eksikliklerini gidermesi istenmiştir. Listenin ilk versiyonunun kabul edildiği sırada (5 Aralık 2017), bu 72 ülke üç listeye ayrılmıştır.²⁶ AB komisyonu tarafından Aralık 2017'de yayınlanan raporda, vergi konusunda işbirliğini reddeden 17 ülke kara listede gösterilmiştir.

Tablo 2: Kara Listede Yer Alan Ülkeler

Amerikan Samoası	Bahreyn	Barbados	Grenada
Guam	Güney Kore	Makao	Marshall Adaları
Moğolistan	Namibya	Palau	Panama
Saint Lucia	Samoa	Trinidad ve Tobago	Tunus
Birleşik Arap Emirlikleri			

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_list_update_25_05_2018_en.pdf

Raporda vergi politikaları konusunda henüz standartların tamamlanmamış olmasına rağmen uyumlaştırmanın yapılacağını taahhüt eden, aralarında Türkiye'nin de olduğu 47 ülke ise gri listede yer almaktadır.²⁷

Tablo 3: Gri Listede Yer Alan Ülkeler

Arnavutluk	Malezya and Labuan adası	Ermenistan	Mauritius
Andorra	Maldives	Bermuda	Montenegro
Aruba	Morocco	Bosnia Hersek	Niue
Belize	Nauru	Cabo Verde	Oman
Botswana	New Caledonia	Cook Islands	Sırbistan
Cayman Islands	Peru	Faroe adaları	Grenada adası
Curacao	Saint Vincent adası	Fiji	Seychelles
Makedonya	San Marino	Guernsey	Taiwan
Grönland	İsviçre	Man adası	Türkiye
Hong Kong	Tayland	Jamaika	Uruguay
Jersey	Qatar	Liechtenstein	Vanuatu
Jordan	Vietnam	Ürdün	

Kaynak: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_list_update_25_05_2018_en.pdf

²⁶ (<http://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-common-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>). Erişim tarihi: 07 Aralık 2018.

²⁷ (<https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>). Erişim tarihi: 01 Aralık 2017.

Aralık 2017’de Eurodad (Avrupa Borç ve Kalkınma Ağı) dahil bir grup sivil toplum örgütü koalisyonu tarafından 18 Avrupa Birliği ülkesinin ayrıntılı bir analizini içeren “Vergi Oyunları” raporu yayınlamıştır. Analiz edilen 18 ülkeden, dokuzunda çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmasına yardımcı olabilecek endişe verici sayıda zararlı vergi uygulaması olduğu açıklanmıştır. Raporunda Hollanda, Lüksemburg, İrlanda ve Malta gibi Avrupa Birliği’ne üye devletlerin vergi cennetleri arasında olmasına dikkat çekilirken, Avrupa Birliği, üye ülkeleri kara listeye almayı reddettiği sürece, daha fazla vergi cenneti endüstrisini Avrupa Birliği’nin kendi arka bahçesinde taşımaya devam edeceğini vurgulanmaktadır.²⁸

2.1- Finansal Gizlilik Endeksi (FSI)

Uluslararası vergi ve finansal düzenlemeleri araştıran Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network-TJN) tarafından yayınlanan, Finansal Gizlilik Endeksi (Financial Secrecy Index-FSI), ülkeleri finansal gizlilik uygulamaları açısından finansal büyüklüklerini de dikkate alarak değerlendirmektedir. 2003 yılında kurulan bağımsız bir uluslararası ağ olan TJN’in görevi, vergi, vergi cennetleri ve finansal küreselleşme ile ilgili çok çeşitli konularda dünya ülkeleri ile ilgili bilgi vermektir.²⁹ TJN’in yayınladığı rapora göre; Uluslararası finansal gizliliğin en önemli sağlayıcılarını belirlerken, Finansal Gizlilik Endeksi, vergi cennetlerinin geleneksel klişelerinin yanlış anlaşıldığını ortaya koymaktadır. Dünyanın en önemli mali gizlilik sağlayıcıları çoğu zaman küçük, palmiyelerle dolu adalar değil, dünyanın en büyük ve en zengin ülkelerinden bazılarıdır. Küresel güç siyasetinin etkileri açıkça ortada olup, Finansal Gizlilik Endeksi neden uzun yıllar boyunca vergi

cennetleri ve mali gizliliğe karşı uluslararası girişimlerin etkisiz kaldığını açıklamaya yardımcı olmaktadır. Oyunun kurallarını aslında kimlerin belirlediği ortadadır. Rapora göre 2009 yılından bu yana yayınlanan finansal gizlilik endeksi sayesinde bir şeylerin değiştiğini söylemek mümkündür. Örneğin Dünya liderleri rutin olarak finansal gizlilik ve vergi cennetleri sorunundan bahsetmekte ve sorunu çözmek için yeni mekanizmalar oluşturmaktadırlar. G20 ülkeleri ilk kez, ülkelerin vergi mükelleflerinin ve suçlularının sınır ötesi işletmelerini öğrenmelerine yardımcı olmak için yeni bir küresel bilgi alışverişi sistemini bir araya getirmek için OECD’yi yetkilendirmiştir.³⁰

Finansal Gizlilik Endeksi 2018 raporunda Türkiye için, Avrupa ve Asya arasında yer aldığı ve Balkan ülkeleri (Bulgaristan ve Yunanistan), Kafkas ülkeleri (Azerbaycan, Gürcistan, Ermenistan) ve Orta Doğu (İran, Irak, Suriye) ile sınırları olduğu bu jeopolitik konum nedeniyle, Türkiye’yi terörist faaliyetler, kaçakçılık, insan kaçakçılığı ve savaşa karşı savunmasız kıldığı yazmaktadır. Türkiye, 1991 yılında kara paranın aklanmasının önlenmesine ilişkin çalışma grubu’na (Financial Action Task Force-FATF) katılmıştır. Kara para aklama, terörün finansmanı ve ülkedeki diğer ilgili tehditler ile mücadele için yasal, düzenleyici ve operasyonel tedbirlerdeki gelişmelere kapsamlı bir şekilde katkıda bulunmamaktadır. Türkiye’de ilerlemenin yavaş olduğu ancak 2014 yılında yüksek riskli ülkeler listesinden çıkarıldığı belirtilmektedir. Raporunda Türkiye için, OECD tarafından Nisan 2002 tarihinde yayınlanan vergi bilgileri alışverişi anlaşması (Tax Information Exchange Agreements- TIEA) maddelerince sadece talep üzerine bilgi alışverişi yapıldığı, otomatik

²⁸ (<https://eurodad.org/EU-tax-blacklist-problems>). Erişim tarihi: 01 Aralık 2018.

²⁹ (<https://www.taxjustice.net/about/>). Erişim tarihi: 1 Aralık 2018.

³⁰ (<https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/introducing-the-fsi>). Erişim tarihi: 07 Aralık 2018.

bilgi değişim standartlarını uygulamak için gerekli olan uluslararası adımları henüz atmadığı yazmaktadır. Bununla birlikte hükümetin, uzun

süredir gündeminde olan yeni Vergi Usul Kanunu taslağına bazı ilgili hükümleri dahil ettiği yer almaktadır.³¹

Tablo 4: Finansal Gizlilik Endeksi Göstergeleri ve Türkiye Skorları

Göstergeler	Gizlilik Skoru (%)	Göstergeler	Gizlilik Skoru (%)
Bankacılık Gizliliği	70	Vergi İdaresi Kapasitesi	63
Güven ve Vakıflar Kayıt	75	Tutarlı Kişisel Gelir Vergisi	0
Kayıtlı Şirket Sahipliği	100	Vergi Kaçakçılığını Teşvik Etmekten Kaçın	30
Diğer Servet Sahipliği	50	Vergi Mahkemesi Gizliliği	75
Sınırlı Ortaklık Şeffaflığı	100	Zararlı Yapılar	50
Kamu Şirket Sahipliği	100	Kamu İstatistikleri	30
Kamu Şirket Hesapları	100	Kara Para Aklamanın Önlenmesi	62
Ülke Bazında Raporlama	100	Otomatik Bilgi Değişimi	75
Kurumlar Vergisi Beyanı	100	İkili Antlaşmalar	47
Tüzel Kişilik Tanımlayıcısı	100	Uluslararası Hukuk İşbirliği	33

Kaynak: TJN (<https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Turkey.pdf>)

Tax Justice Network (TJN) tarafından 2018 yılında yayınlanan raporda aralarında Türkiye'nin de olduğu 112 ülke için finansal gizlilik endeksi hesaplanmıştır. Tablo 4'te görülen göstergelerin her birinin gizlilik skorlarının ağırlıklı ortalamasından oluşan finansal gizlilik endeksi 2018 raporunda Türkiye için 67,98 olarak açıklanmaktadır.

2.2- Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı

OECD ve G20 bünyesinde yürütülen BEPS projesi ile 15 adet eylem planı ortaya konulmuş ve uluslararası vergilendirmedeki en dikkat çeken sorunlara ilişkin uluslararası kabul görmüş standartları efektif bir şekilde revize etmeyi hedeflemektedir.³² Son yıllarda, vergi cenneti ülkelerde artan sızıntılar ve skandallar sebebiyle, büyük çok uluslu şirketlerin, kamuoyu ve ülkelerin

siyasi gündemine oturduğu görülmektedir. Yıllar boyunca birkaç büyük şirket, maliyetlerini toplumlara yükleyerek, teknik uzmanlık ve uluslararası vergi kanununun karmaşıklığına ayrıcalıklı erişimini kullanarak özel avantajlar elde etmeyi başarmışlardır. Birleşmiş Milletlerin ilk olarak 1980 yılında sunduğu raporlama standartları sonrasında, yaklaşık 40 yıl süren uğraş neticesinde OECD çok uluslu şirketlerden ülke ülke raporlamalar alınmasını önermiştir. Bu öneri neticesinde Amerika Birleşik Devletleri, çokuluslu işletmeler (Multinational Enterprise-MNE) tarafından ülke bazında raporlama yapılmasını gerektirecek düzenlemeler yayınlamıştır. BEPS eylem raporu (Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting), çok uluslu işletmeler için (MNE) yıllık olarak yaptıkları işlerin bilgilerini sundukları rapor şablonu hazırlanmasını sağlamaktadır. Bu rapor Ülke-Ülke (CbC) Raporu ola-

³¹ (<https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Turkey.pdf>). Erişim tarihi: 07 Aralık 2018.

³² Yasin Uslu, "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimi Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi" ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı: 435, Ankara, Kasım-2017, s.158.

rak adlandırılır.³³ Gelişmiş ülke liderlerinin desteği ile OECD'nin hazırladığı BEPS Eylem planı, CbC Raporlama standartlarının uygulanmasını kolaylaştırmak için uygulama paketi içermekte-

dir.³⁴ Eylem planı çerçevesinde, matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) fırsatlarını azaltmak ve etkisiz hale getirmek için 2013 yılında 15 eylemden oluşan bir strateji geliştirilmiştir.³⁵

Tablo 5: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planları

Eylem 1. Dijital ekonominin vergilendirilmesi
Eylem 2. Karma Uyumsuzluk Düzenlemelerinin etkisiz hale getirilmesi
Eylem 3. Kontrol Edilen Yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının güçlendirilmesi
Eylem 4. Faiz harcamaları ve diğer finansal ödemeler kanalıyla matrah aşındırılmasının sınırlandırılması
Eylem 5. Şeffaflık temelinde zararlı vergi uygulamalarına karşı önlemler alınması
Eylem 6. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının suistimalinin önlenmesi
Eylem 7. Daimi müessese statüsünden kaçınmanın önlenmesi
Eylem 8, 9, 10. Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması
Eylem 11. BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve bu yöndeki eylemlerin tespit edilmesi için metodolojiler geliştirilmesi
Eylem 12. Vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin kamuya açıklanması
Eylem 13. Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yeniden incelenmesi,
Eylem 14. İhtilaf giderici mekanizmaların daha etkin hale getirilmesi
Eylem 15. Çok taraflı enstrümanların geliştirilmesi

Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile ilgili tartışmaların gerek uluslararası kuruluşların gerekse ülkelerin gündemlerinde üst sıralarda yer almaya başladığı görülmektedir. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan çok uluslu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri ülkelerde sebep oldukları vergi kayıpları ve bu kayıpların önüne geçmek üzere atılacak adımlar, uluslararası platformlarda yeni kurumsal çerçevelerin ve BEPS ile mücadeleye ilişkin yol haritalarının oluşturulmasına neden olmaktadır. Günümüz ekonomik ve finansal hareketleri karşısında etkisiz kalan mevcut düzenlemeler, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkelerde çok uluslu şirketlerden kaynaklanan vergi kayıplarının önüne geçememektedir. Devletler ise

vergi geliri yaratılması ve kısıtlı yatırım kaynaklarının çekilmesini sağlayan bu şirketler için vergi rekabetine girmektedirler. Bu sorunların, esaslı olarak reforma tabi tutulmadığı sürece artarak devam edeceği düşünülmektedir. Devletlerarası rekabet, vergi oranlarının aşağı yönlü seyretmesine yol açmakta ve ülkeler arası arbitraj olanakları meydana getirmektedir. Çok uluslu şirketler tarafından elde edilen karlar artarken vergi oranları azalmakta, bu durumda meydana getirilen bu katma değerden kamusal olarak daha az yararlanılmış olmaktadır. Kısacası, uluslararası şirketlerce elde edilen karların daha uygun bir şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir.³⁶

³³ Tax Justice Network, Accounting (f)or Tax: The Global Battle for Corporate Transparency, 2018, s.2

³⁴ (<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>). Erişim tarihi: 1 Aralık 2018.

³⁵ Sencer Turunç, A.G.M. s.4

³⁶ Sencer Turunç, Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı, Maliye Bakanlığı AB Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. ([http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20Ara%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20Ara%C5%9Ft%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf)). Erişim tarihi: 1 Aralık 2018.

2.3- Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası (The Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA)

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunlarıyla mücadelede, ülkelerin küresel anlamda işbirliği yapmaları açısından geliştirilen en önemli araçlardan biri, vergi konularında şeffaflık sağlamak üzere vergi idareleri arasında bilgi değişiminin etkinleştirilmesidir. Bu çalışmaların temelini teşkil eden adımlardan biri olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), "Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası" (The Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA), 18 Mart 2010 tarihinde kabul edilmiştir. Bu yasa ile ABD'lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bir kısım yükümlülükler getirilmiştir. ABD tarafından söz konusu yasal düzenlemeden hareketle otomatik bilgi değişimi yapılmasına yönelik olarak farklı ülke politikaları ve hukuk sistemleri gözetilerek farklı anlaşma modelleri geliştirilmiştir. Bunlar; taraf devletlerarasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngören "Hükümetler Arası Anlaşma" (Model I) ile anlaşmaya taraf ülkelerin kendi ülkelerindeki finansal kuruluşlarının otomatik bilgi değişimi için doğrudan Amerikan Gelir İdaresi (IRS) ile anlaşma yapmalarını, yetkili makamlarının ise ABD ile talep üzerine bilgi değişimini öngören "İşbirliği Anlaşması"dır (Model II). Bu kapsamda, aralarında İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) ve Avrupa Birliği'ne üye devletler ile G-20 ülkelerinin tamamına yakınının da bulunduğu, 100'den fazla ülke, ABD ile otomatik bilgi değişimi konusunda uluslararası anlaşma akdedilmesi yoluna gitmiştir. Türkiye'de ise yapılan değerlendirmede de, vergilendirme alanında işbirliğinin güçlendirilerek şeffaflığın sağlanması için ABD ile Model I kapsamında karşılıklılık esasına dayalı bir anlaşma akdedilmesi yönünde

politika oluşturulmuştur. FATCA Anlaşmasının konusu belirli finansal bilgilerin anlaşmaya taraf olan iki ülke arasında karşılıklı olarak otomatik şekilde değişime tabi tutulmasıdır. Dolayısıyla, FATCA Anlaşması da bir bilgi değişimi anlaşması olmakla birlikte konusu, kapsamı ve işleyişi özel olarak oluşturulmuştur. FATCA Anlaşması, esasen Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi maddesine dayanmaktadır. 14 Eylül 2015 tarihi itibarıyla ABD ile aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 66 ülke Model I, 7 ülke ise Model II FATCA anlaşması imzalamıştır. Ayrıca 32 ülke Model I, 7 ülke ise Model II FATCA anlaşması imzalamak üzere ABD ile özde uzlaşma sağlamıştır.³⁷

SONUÇ

Yabancı sermayenin ülkeler için, özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemi oldukça büyüktür. Küreselleşme ve dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte bütünleşen dünyada, hareketli sermayeye yön veren en önemli etken ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarıdır. Tiebout'un söylediği gibi; bir vergi konulduğu zaman, bu verginin yükünü hisseden mükellef vergiden kaçınmak için verginin olmadığı bir yerde ekonomik faaliyette bulunabilir. Bu nedenle geçtiğimiz yıllarda birçok oyuncu, sporcu ve manken vergi oranlarındaki farklılıklardan dolayı ikametgâhlarını İsveçre, İrlanda gibi daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelere kaydirmişlerdir.

Çok düşük oranda veya sıfır vergi oranı uygulayarak yatırımları ülkelere çekmek isteyen vergi cennetleri, diğer ülkelerin kamu gelirlerine olumsuz etkiler yaratmaktadır. Günümüzde küresel bir sorun haline geldiği görülen bu uygulamalar ile uluslararası kurum ve kuruluşlar ortak anlaşmalar yoluyla, bu zararlı vergi rekabetlerine son vermek istemektedirler. OECD, ülkelerin

³⁷ (http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular). Erişim tarihi:28 Kasım 2018.

vergi cenneti olarak tanımlanması için gereken kriterleri, efektif vergi oranlarının çok düşük belirlenmesi, şeffaflık bulunmaması, bilgi alışverişi olmaması, serbest vergi kantonları oluşturulması ve bu kantonlardan sadece yabancıların faydalanması, gerçek bir ekonomik faaliyetin bulunmaması şeklinde sıralamaktadır.

Zararlı vergi rekabetleri, finansal sermaye akımlarının yön değiştirmesine, vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya dönüşmesine, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır. Ülkelerdeki vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesine, vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kaymasına, vergi yönetim maliyetlerinin artmasına, başka ülkeye vergi nedeniyle yönelen sermaye hareketi, ülkesindeki kamu hizmetlerinden faydalanırken, bu harcamaların finansmanına vergi ile katkıda bulunmamasına neden olmaktadır.

Zararlı vergi rekabetlerinin önlenmesi konusunda OECD, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği komisyonu ve G20 ülkeleri başta olmak üzere "Vergi Adalet Ağı" (Tax Justice Network), "Avrupa Borç ve Kalkınma Ağı" (Eurodad), "OXFAM", "Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Mali Çalışma Grubu" (FATF) gibi kurum ve kuruluşlar birçok rapor yayınlamaktadırlar. Bu raporlar ışığında ortaya konulan anlaşmalar yoluyla, vergilendirmede adaletin sağlanması, şeffaflığın ve bilgi değişiminin oluşturulması gibi konularda ortak açıklamalar beyan etmektedirler. Zararlı vergi rekabetini engellemeyi amaçlayan politikalar, çeşitli yeni raporlama gereksinimlerini ortaya koymaktadır. Bu konuda ortaya konulan önemli adımlarda biri olan, OECD tarafından hazırlanan, Matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) eylem planı, çok uluslu işletmelerin yıllık olarak yaptıkları işlerin bilgilerini sundukları, ülke bazında raporlama standartlarının uygulanmasını kolaylaştırmak için bir şablon sağlamaktadır. Eylem Planı

çerçevesinde, matrah aşındırma ve kar aktarımı (BEPS) fırsatlarını azaltmak ve etkisiz hale getirmek için 2013 yılında 15 eylemden oluşan bir strateji şeklinde geliştirilen BEPS eylem planı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunlarıyla mücadelede ülkelerin küresel anlamda işbirliği yapmaları açısından geliştirilen en önemli araçlardan biri olduğu söylenebilir. Bu eylem planı, vergi konularında şeffaflık sağlamak üzere vergi idareleri arasında bilgi değişiminin etkinleştirilmesine ve zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin azalmasına önemli katkılar sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- BUMKO, (<http://www.bumko.gov.tr/TR,7452/2017-butce-gelirlerinin-dagilimi.html>). Erişim tarihi:20 Nisan 2019.
- Can Aktan C. ve Yaşar Vural İ, (2005) Çok Uluslu Şirketler ve Ekonomik Kalkınma, Sivil Toplum Dergisi, Temmuz-Eylül 2005, s.57.
- Çakır, İ. (2009). Transfer Fiyatlaması ve Vergilemede Etkinlik, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s.13.
- Eyüpgiller, S. S. (2002). Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri, Yaklaşım Yayınları, s.14-53, (file:///C:/Users/MRT%20B%C4%B0L%C4%B0%C5%9E%C4%B0M/Desktop/Vergi%20Cennetleri/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en_0.pdf). Erişim tarihi:27 Kasım 2018.
- Ferhatoğlu, E. (2006). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçler, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Eskişehir, s.89.
- Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları, Akdeniz İİBF Dergisi, Antalya, (9), s.94.
- (http://debt-and-finance.unctad.org/Documents/UNCTAD_YSI_Ryding.pdf). Erişim tarihi:01 Aralık 2018.

- (<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:YgwIhIBWAnoJ:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/14%2520-%252053%-2520SAYGIN%2520EY%25C3%259CPG%-25C4%25B0LLER%2520.doc+&cd=4&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>). Erişim tarihi:04 Aralık 2018.
- (<http://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-deeper-and-fairer-internal-market-with-a-strengthened-industrial-base-taxation/file-common-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions>). Erişim tarihi:07 Aralık 2018.
- (http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular). Erişim tarihi:28 Kasım 2018.
- (<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>). Erişim tarihi:01 Aralık 2018.
- (<https://eurodad.org/EU-tax-black-list-problems>). Erişim tarihi: 1 Aralık 2018.
- (<https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>). Erişim tarihi: 1 Aralık 2017.
- (<https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/introducing-the-fsi>). Erişim tarihi: 7 Aralık 2018.
- (<https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Turkey.pdf>). Erişim tarihi: 07 Aralık 2018.
- (<https://www.taxjustice.net/about/>). Erişim tarihi:1 Aralık 2018.
- IMF, (<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2018/06/inside-the-world-of-global-tax-havens-and-offshore-banking/damgaard.pdf>). Erişim tarihi:28 Kasım 2018.
- Kargı, N., Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi, S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:14, Sayı:3, s.25.
- Kargı, V., Yaygır, T. (2016). Küreselleşme Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü, Cilt:1, Sayı:1, International Journal of Public Finance, s.4.
- Yılmaz, M. (2018). Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları, MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:16, Sayı:4.
- OECD, (1998), Development Co-operation Report, s.15.
- OECD, (2018). Country-by-Country Reporting, (<http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>).
- Organ, İ., Yeğen, B. (2015). OECD'ye Üye Ülkeler Açısından Kişisel Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi, Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:4, Sayı:5, (161-176), s.167.
- Öz, E., Yaraşır, S. (2009). Global Bir Kavram Vergi Rekabeti, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 2009, s.6.
- Öztürk, S., Ülker, Ö. (2009). Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü, SOBİDER, Yıl:3, Sayı:9, Aralık 2009, s.120.
- Peker, İ., Kılıçer, E. (2014). Türkiye Boyutu ile Vergi Rekabeti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:307, Ankara, Nisan 2014, s.166.
- Tax Justice Network, Accounting (f)or Tax: The Global Battle for Corporate Transparency, 2018, s.2.
- Turunç, S. (2013). Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS), Maliye Bakanlığı AB Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. (<https://docplayer.biz.tr/6145086-Ozel-gundem-sen-cer-turunc-matrah-asindirma-kar-aktarimi-beps-kasim-2013-t-c-maliye-bakanligi-avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi.html>), Erişim tarihi: 01 Aralık 2018.

- United Nations, (2018). Transnational Corporations Investment and Development, Vol.25, Number:3, Special Issue on Investment and International Taxation Part: Two, Newyork and Geneva, s.59.
- Uslu, Y. (2017). "BEPS Projesi Eylem Planı 7: Daimi Müessese Statüsünden Kaçınmanın Önlenmesi" ve Uluslararası Vergi Hukukundaki Etkisi, Vergi Dünyası, Sayı: 435, Ankara, Kasım-2017, s.157-158.
- Yurdadoğ, V., Albayrak, M. (2017). OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti, Sosyoekonomi Dergisi, Cilt 25(32), s.124.