

TÜRKİYE BİR VERGİ CENNETİ Mİ?

IS TURKEY A TAX H(E)AVEN?



Ertan GÜVENDİ*

ÖZ

Literatürde vergi cenneti olarak tanımlanan bazı ülke ve yetki alanları sağlamış oldukları gizlilik ve vergisel kolaylıklar nedeniyle zengin bireylerin, çok uluslu şirketlerin ve suç örgütlerinin finansal varlıklarını yerleştirdikleri gözde mekânları olmuştur. Söz konusu ülke ve yetki alanlarıyla mücadelede devletlerin tek başlarına güçlerinin yetersiz kalması uluslararası işbirliğini zorunlu kılmıştır. Ancak, vergi cennetlerinin tespitinde kullanılan kıstasların şeffaflık ve bilgi değişimi gibi kıstaslarla - düşük nominal ve önemli derecede faaliyette bulunma gibi kıstaslar dışlanarak- sınırlandırılması nedeniyle bu mücadelenin özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından şu ana kadar etkili ve verimli sonuçlar ürettiğini söylemek mümkün değildir. Vergi cennetleriyle ilgili günümüze kadar oluşmuş olan yazına göre vergi cenneti olarak kabul edil-

ABSTRACT

Some countries and jurisdictions defined as tax havens in the literature have become the favorite places for wealthy individuals, multinational companies and criminal organizations to put their financial assets and wealth since they provide confidentiality and tax advantages. The inadequacy of the power of the states in the fight against these countries and jurisdictions has made international cooperation mandatory. However, it is not possible to say that these efforts has produced effective and productive results especially for developing countries so far, since the criteria used in the determination of tax havens have been limited to transparency and exchange of information criteria by excluding criteria such as low nominal tax rates and substantial activity. Despite Turkey has a room to improve its legislation especially in

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ertan.guveni@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9710-6519.
Güvendi, E. (Haziran 2020). Türkiye Bir Vergi Cenneti mi? , *Vergi Raporu*, 249, (84-100).

mesi imkânsız olan Türkiye'nin özellikle şeffaflık konusunda mevzuatını geliştirecek alanı bulunmakla beraber 18 Şubat 2020 tarihli Avrupa Konseyi kararında olduğu gibi politik saiklerle haksız bir şekilde kara listeye alınabilecek olmakla uyarılması Türkiye tarafından kabul edilemez niteliktedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cennetleri, Otomatik Bilgi Değişimi, Talep Üzerine Bilgi Değişimi, İşbirliği Yapmayan Vergi Yetki Alanları.

Jel Sınıflandırma Kodları: H26, K34

GİRİŞ

Günümüzde, dünya genelinde Türkiye'de dâhil olmak üzere birçok ülke vergi kolaylıkları ve gizlilik sağlayan açık deniz (offshore) finansal sistemi tarafından kolaylaştırılan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle her yıl milyarlarca dolarlık vergi geliri kaybetmektedir. Büyük Finansal Kriz öncesinde, 2008 yılı itibarıyla, dünya çapındaki hane halkı finansal servetinin¹ yaklaşık % 8'inin (5,9 trilyon ABD doları)² vergi cennetlerinde olduğu tahmin edilmekteydi.³ Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network) tarafından gerçekleştirilmiş olan bir başka çalışmaya göre ise, 2010 yılı sonu itibarıyla süper zenginlerin açık deniz finansal sisteminde saklanan finansal varlıklarının değeri temkinli bir tahminle

terms of transparency, it is impossible to accept Turkey as a tax haven according to the literature on tax havens. Therefore, an unfair approach driven by political motives which demands that Turkey should be blacklisted, as in February 18, 2020 conclusion of the European Council, is unacceptable for Turkey.

Keywords: Tax Havens, AEOL, EOIR, Non-Cooperative Tax Jurisdictions.

Jel Classification Codes: H26, K34.

21 ila 32 trilyon doları bulabilmekteydi.⁴ Zengin bireyler ve işletmeler tarafından vergi cennetleri kullanılarak yapılan büyük vergi hileleri sadece sıradan vergi mükelleflerini, kamu maliyesini ve sosyal harcamaları olumsuz etkilemekle kalmakta, aynı zamanda ülkelerin iyi yönetişimini, makroekonomik istikrarını ve sosyal uyumunu da tehdit etmektedir.⁵

Özellikle son otuz yılda, küresel finans sisteminin çalışma biçiminin ve hızlı gelişiminin vergi cennetlerinin büyümesine ve gelişmesine neden olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan teknolojik gelişmeler, finansal fonların yerinin çok hızlı bir şekilde değiştirilmesini mümkün kılmıştır. Bu bağlamda, küresel finansal sistem, sermayenin hızla yer değiştirmesinin ve çokuluslu işletmele-

¹ Hanehalkı finansal serveti, banka hesapları, hisse senedi ve tahvil portföyleri, yatırım fonu katılım payları ve şahısların ellerinde tuttukları hayat sigortası sözleşmelerinin toplamından bu şahısların borçlarının çıkarılmasından sonra geriye kalan net tutarı ifade etmektedir. Bu tutarın içerisine sanat eserleri, yarış atları ve emlak ve diğer finansal olmayan değerli varlıklar girmemektedir.

² Söz konusu hesaplamaların ayrıntıları için Türkçe kaynak olarak bkz. Gabriel ZUCMAN; *Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği* (Çev. Yasemin Özden Charles); Yordam Kitap. Temmuz 2015.

³ Gabriel ZUCMAN. "The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. Net Debtors or Net Creditors?". The Quarterly Journal of Economics. Sayı: 128(3). 2013. s. 1343.

⁴ Tax Justice Network. *Global super rich has at least \$21 trillion hidden in secret tax havens*. 22 Temmuz 2012 tarihli basın duyurusu. (https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.

⁵ BLOMEYER ve SANZ. *European initiatives on eliminating tax havens and offshore financial transactions and the impact of these constructions on the Union's own resources and budget*. Brüksel. 2013. s.9

rin uluslararası yatırım ve ticaretteki rollerini arttırmalarının zeminini hazırlamıştır. Diğer taraftan açık deniz finansal hizmetlerinin hızlı ve kapsamlı gelişimi beraberinde bir dizi problem yaratmıştır. Bu yapılar vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı kolaylaştırmasının yanı sıra, uyuşturucu ve insan ticareti, yolsuzluk ve ekonomik suçlar ile terörizmin finansmanı kaynaklı gelirlerin aklanmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca, ülkelerin gözetimi veya kontrolünden kaçan ve riskleri gizleyerek finansal sistemi dengesizleştiren büyük fonlar ortaya çıkmıştır. Bu yüksek tutarlı fonlar, vergi cenneti olarak faaliyet gösteren açık deniz finans merkezlerindeki finans kuruluşlarında işlem görmektedir. Bu büyük fonların ülkeler ve yatırım araçları arasında serbest dolaşımı, küresel finansal sistem için sorun yaratabilecek bir potansiyele ulaşmıştır.

Bu bağlamda, OECD gibi bazı uluslararası kuruluşların vergi cennetlerini üye ülkeler için bir tehdit olarak algılamaya ve 1990'ların sonunda da onlara karşı mücadeleye başladığını görmekteyiz. Ancak, ilk girişimin başlamasından 20 yılı aşkın bir süre geçmesine rağmen, bu mücadelenin şimdiye kadar etkili sonuçlar verdiğini söylemek mümkün değildir. 2008-2009 Büyük Finansal Krizinden bu yana banka gizliliğinin azaltılmasında kayda değer ilerleme kaydedilmiş olsa da⁶, bugün çok uluslu şirketler ve varlıklı kişiler vergi matrahlarını azaltmak için vergi cennetleri halen aktif olarak kullanmaktadır. Araştırmacı gazeteciler tarafından son zamanlarda ortaya konan "Lüksemburg Leaks" ve "Panama Papers" gibi olaylar, kamuoyunun gözlerini tekrar vergi cennetlerine çevirmesine neden olmuştur.

Bu çalışmada, ilk olarak vergi cennetlerini belirlemek için kullanılan kıstaslar ile vergi cennetlerinin toplumlar üzerindeki etkileri özetlenmeye çalışılacaktır. Sonrasında, OECD ve Avrupa Birliği gibi bazı uluslararası kuruluş ve birliklerin vergi cennetleriyle ilgili günümüze kadar olan çabalarından bahsedilecek ve son olarak da uluslararası kuruluşlar tarafından Türkiye'ye son yıllarda yapılmakta olan eleştiriler değerlendirilecektir.

1- VERGİ CENNETİ NEDİR?

Vergi cennetleri, kurumlar ve bireyler tarafından dünya çapında gelir vergilerini en aza indirmek için kullanılan, anormal derecede düşük gelir vergisi oranlarına sahip veya gelir vergisi olmayan yetki alanları olarak tanımlanmaktadır.⁷ Bunlar, genellikle içinden büyük miktarlarda sermayenin aktığı ancak coğrafi ve nüfus olarak küçük alanlardır. Sermaye ve gelirin vergilendirilmemesi nedeniyle düzenlemeler yapmak, kayıt tutmak ve denetim yapmak vb. bu yetki alanları için kârlı olmadığı için, bu bölgeler gelirlerini yabancı yatırımcılardan kayıt ve yönetim ücretlerinden gelir elde etmeye dayandırmaktadır.⁸ Normal devletler genellikle vergilendirmede eşitlik ilkesini uygulamaya çalışırken, vergi cennetleri yabancılar için imtiyazlı vergi uygulamalarına sahiptir. Bu yetki alanlarındaki mevzuatta, yalnızca yabancı yatırımcılara hitap eden istisnalar ve kolaylıklara sıklıkla rastlanılmaktadır.⁹

Konuyla ilgili 1998 yılındaki ilk kapsamlı OECD (Zararlı Vergi Uygulamaları) raporuna göre, bir yetki alanının vergi cenneti olup olmadığını belirlemek için kullanılan dört temel faktör bu-

⁶ Gabriel ZUCMAN. "Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits". Journal of Economic Perspectives. Sayı: 28(4). 2014. s. 142.

⁷ Mark HOLTZBLATT ve diğerleri. "Tax Havens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting". International Tax Journal. Sayı:41. 2015. s.24.

⁸ Fredrik ERIKSSON. Tax Havens and Development. Gelişmekte Olan Ülkelerde Sermaye Kaçışlarına İlişkin Bağımsız Norveç Komisyonu Rapor Sunumu. Norwegian Agency for Development (NORAD). 2009. s.4.

⁹ Fredrik ERIKSSON. (2009). a.g.e. s. 4, 5.

lunmaktaydı. Bunlardan birincisi ve en önemlisi yetki alanının düşük veya sıfır nominal vergi oranı uygulamasıydı.¹⁰ Ancak sıfır veya düşük nominal vergi oranı kriteri, bir yetki alanını vergi cenneti olarak nitelendirebilmek için tek başına yeterli kabul edilmemiştir. Bir ülkenin vergi cenneti sayılması için diğer kilit faktörlerin de analiz edilmesine ihtiyaç vardır. Dikkate alınması gereken diğer üç faktör şunlardır:

- Finansal işlemleri yöneten mali ve diğer yasaların şeffaflığının bulunup bulunmadığı¹¹: Vergi cennetlerinde kamu kayıtlarının veya herhangi bir bilginin bulunmaması yaygın karşılaşılan bir durumdur.¹²
- Vergisel bilgilerin diğer yetki alanlarıyla etkili bir şekilde paylaşılmasını önleyen yasalar veya idari uygulamalar olup olmadığı¹³: Vergi cennetleri hesap verme (denetleme ve kontrol) ve kayıtların korunması konularında mükelleflere yükümlülükler getirmezler.¹⁴
- Önemli derecede faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunup bulunmadığı¹⁵: Vergi cennetlerinde yapay oluşumların varlığı yaygındır. Örneğin, İngiliz Virgin Adaları'nın nüfusu 19.000 kişi olmasına rağmen, bu adada 830.000 kayıtlı şirketi vardır, bu da kişi başına 43 şirket anlamına gelmektedir. Bazı ada sakinleri yüzlerce (ve hatta bazı durumlarda binlerce) şirketin yönetim kurulu üyeliğine ve yöneticiliğine aday gösterilmektedir. Bu yönetim kurulu üyeleri ve

yöneticileri gerçekte bu şirketlerin yönetiminde söz sahibi değildir, sadece yabancı sermayeli şirketlerin vergi cennetlerinde ikamet için hak kazanmalarını sağlamakladır. Şirketlerin gerçek sahip ve yöneticileri başka bir yerde yaşamaktadır.¹⁶

Ancak, üye ülkelerin birbiriyle çelişen çıkarları dolayısıyla OECD'nin vergi cennetlerinin tespitiyle ilgili kıstaslarla ilgili görüşünü devam ettiremediği, sonunda Proje'nin kapsamının 2001 yılında dönemin ABD yönetiminin vergi karşıtı ideolojik duruşu nedeniyle daraltılarak sadece vergi makamları arasında bilgi alışverişinin geliştirilmesine odaklanıldığı görülmektedir.¹⁷

Vergi cennetleri yasal ve yasa dışı amaçlarla çok çeşitli kişi ve kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır.¹⁸ Bunlar arasında finansal kurumlar, çokuluslu şirketler ve uluslararası suç örgütleri ve zengin bireyler öne çıkmaktadır. Bunlar vergi cennetlerini çeşitli yasal ve idari düzenlemelerden kaçınmak, transfer fiyatlandırması yoluyla vergi yükümlülüklerini azaltmak, vergiden kaçınmak / vergi kaçırmak, para aklamak ve diğer suç faaliyetlerine katılmak gibi çeşitli amaçlarla kullanılmaktadırlar.

Vergi cennetleri vergiden kaçınma açısından birden fazla yol sunabilmektedir. Bunlardan en bilineni ve öne çıkanı kâr aktarımıdır (profit-shifting). Örneğin çok uluslu bir şirket merkezini düşük kurumlar vergisi oranına sahip bir yetki alanına kaydettirmekte ve kârının çoğunluğunu, satışlarını fiilen gerçekleştirerek gelir elde ettiği

¹⁰ OECD. The Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. 1998. s.23.

¹¹ OECD (1998). *a.g.e.* s.23.

¹² Fredrik ERIKSSON. (2009). *a.g.e.* s. 5.

¹³ OECD (1998). *a.g.e.* s.23.

¹⁴ Fredrik ERIKSSON. (2009). *a.g.e.* s.5.

¹⁵ OECD (1998). *a.g.e.* s.23.

¹⁶ Fredrik ERIKSSON. (2009). *a.g.e.* s. 6, 7.

¹⁷ Michael C. WEBB. "Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition". Review of International Political Economy. Sayı: 11(4). Ekim 2004. s. 790.

¹⁸ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.37.

lkelerden ziyade bu yetki alanlarında oluşturabilmektedir. Google ve Facebook gibi küresel devlerin toplam kurumlar vergisi faturalarını düşürmek için yaptıkları budur.

Diğer taraftan bir kişi, gelirleri üzerinden daha düşük bir vergi ödemek için düşük vergili bir ülkenin mukimi olabilir. Uluslararası müsabakalara sıklıkla katılarak yüksek gelirler elde eden yarış pilotları genellikle bunu yapmaktadırlar. Bununla birlikte, bireylerin vergi cenneti olmayan ülkelerde yaşamaya devam ederken hala vergi cennetlerinden yararlanma yolları olabilmektedir. Örneğin bir kişi varlıklarını bir açık deniz yetki alanında tutarak (saklayarak), yasal olarak ikamet ettiği ülkede sermaye kazancı üzerinden vergi ödemekten kaçınabilir.

Bununla birlikte, vergi cennetlerinin zararlı etkileri sadece vergi gelirlerindeki kayıplardan oluşmamaktadır. Vergi cennetlerinin, başka ülkelerin vatandaşlarına bunların yasal ve yasal olmayan servet ve gelirlerine yönelik sağladıkları gizlilik nedeniyle, bu ülkelerin yönetişimi, makro-ekonomik istikrarı, sosyal uyumu ve kurumsal kalitesi üzerinde de olumsuz etkileri vardır.

2- VERGİ CENNETLERİNİN YEDİ GÜNAHI

Vergi cennetleri ülkelerin ekonomik kalkınması üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Bu olumsuz etkiler gelişmekte olan ülkelerde aşılmaz bir engele dönüşebilirler. Bunlar literatürde vergi cennetlerinin yedi günahı olarak adlandırılmaktadır.¹⁹

(1) Vergi cennetleri diğer ülkelerin egemenliğini büyük ölçüde zedelemektedir.

lkeler, deniz aşırı finansal sistem tarafından sağlanan ve kolaylaştırılan gizlilik, vergiden kaın-

ma, vergi kaçakçılığı vb. nedeniyle her yıl milyarlarca dolar kaybetmektedirler.²⁰ Vergi cennetleri, çekmiş oldukları yabancı yatırımları sadece bu ülkelerde kazanılan yerel gelir için sundukları uygun vergi oranlarına değil aynı zamanda başka lkelere ödenmesi gerekebilecek vergilerden kaçınmayı kolaylaştırıyor olmalarına da borçludurlar.²¹

(2) Vergi cennetleri finansal piyasaların etkinliğine zarar vermektedir.

Açık deniz finans merkezlerinin 2008 Finansal Krizi'ne katkıda bulunduğu konusunda genel bir mutabakat bulunmaktadır. Bu bölgeler, finansal kurumların hkmetlerden, düzenleyicilerden, derecelendirme kuruluşlarından ve kamudan hayati bilgilerin gizlenmesine olanak sağlamaktadırlar. Bu durum bir yandan finansal kurumların daha fazla risk almalarına olanak sağlar iken diğer yandan da piyasa düzenleyicilerinin, derecelendirme kuruluşlarının ve yatırımcıların bilinçli kararlar vermek için gerekli bilgi düzeyinden yoksun kalmasına neden olmaktadır. Bu ise nihayetinde maliyetini vergi mükelleflerinin karşıladıkları finansal istikrarsızlıklarla sonuçlanmaktadır.²²

(3) Vergi cennetleri, ulusal vergi sistemlerini zayıflatarak vergilendirme maliyetlerini artırmaktadır.

Vergi cennetleri ve açık deniz finans merkezleri, çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırması yoluyla krlarını düşük veya sıfır vergi oranına sahip bölgelere aktararak diğer ülkelerdeki vergi yükümlülüklerinin yapay olarak azaltılmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkelerin sistemlerine zarar vermektedir.²³

¹⁹ Fredrik ERIKSSON. (2009). *a.g.e.* s.9.

²⁰ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

²¹ Dahammika DHARMAPALA ve James R. HINES Jr. "Which Countries Become Tax Havens?". Journal of Public Economics. 2009. Sayı:93. s. 1059.

²² BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.33, 34

²³ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

(4) Vergi cennetleri kaynakların tahsis etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi cennetleri, sermaye piyasalarını çarpıtarak ve yatırımı “gerçek” üretken faaliyetler ve projelerden üretken olmayan açık deniz finansal araçlarına yönlendirerek ekonomik büyümeye zarar vermektedirler. Ayrıca, faaliyette bulundukları ülkelerin kurallarına tam uyum gösteren işletmeler dezavantajlı duruma düştükleri için vergi cennetlerinin rekabet üzerinde de bozucu etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle ülkeler, sermaye kaçışını önlemek için açık deniz yetki alanlarıyla rekabet etmek zorunda kalmaktadır. Bu da nihayetinde bu ülkelerin vergi gelirlerine dayanarak tasarlayıp uyguladıkları diğer iç politika alanları üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktadır.²⁴

(5) Vergi cennetleri, ekonomik ve bazı diğer suçlara karışmayı daha kârlı ve daha az riskli hale getirmektedir.

Vergi cennetleri ve açık deniz finans merkezlerinin sağladığı gizlilik sadece çokuluslu şirketler ve varlıklı kişiler için değil, aynı zamanda uluslararası suç örgütleri ve teröristler için de caziptir. Bu durum ülkelerin güvenlikleri ve hukukun üstünlüğü için bir tehdit oluşturmaktadır.²⁵

(6) Vergi cennetleri dürüst vatandaşların kişisel gelirlerine de zarar vermektedir.

Vergi cennetleri ve açık deniz finans merkezlerini kullanarak yasal veya yasadışı olarak vergi yükünü azaltan kişiler kendi ülkelerindeki kamu hizmetlerinden, tesislerden ve altyapıdan yararlanmaya devam etmekte, ancak bunlardan faydalanmalarına kıyasla orantısız olarak küçük bir katkı yapmaktadırlar. Bu nedenle, bu hizmet, tesis ve

altyapının finansmanı ağırlıklı olarak diğer dürüst vergi mükelleflerinin vergileriyle sağlanmaktadır.²⁶

(7) Vergi cennetleri, gelişmekte olan ülkelerin kurumsal kalitelerine dolayısıyla ekonomik büyümelerine ve uzun vadede demokratik gelişimlerine zarar vermektedir.

Vergi cennetleri ve açık deniz finansal merkezler ancak toplumun küçük bir kısmı tarafından kullanılabilir. Bunlar, ülke dışında tutmuş oldukları büyük tutarları toplumun büyük kısmının menfaatine olmayan (hatta aleyhine olan) ancak kendi dar grup çıkarlarına uygun olan politikaların oluşturulması veya sürdürülmesine devam etmesi için lobicilik faaliyetlerinde kullanılmaktadırlar. Bu durum nihayetinde bu ülkelerdeki demokratik kurumların ve demokrasi-nin gelişimini zayıflatmaktadır.²⁷

Vergi cennetleri ve açık deniz finansal merkezlerin olası etkileri konusunda duyulan endişeler, birçok hükümeti uluslararası işbirliği çabalarını dikkate almaya itmiştir. Bu konudaki ilk iddialı girişim OECD’nin “Zararlı Vergi Uygulamaları” projesidir. Projenin amacı, OECD üyesi ülkeler ile OECD dışındaki bazı vergi cennetlerini, diğer ülkelerin vergi tabanlarını haksız yere aşındırarak bu ülkelere zarar verdiği düşünülen politikalar izlemekten vazgeçirmektir. Bu girişimin bir parçası olarak OECD, diğer ülkelerdeki vergi makamlarıyla yeterli düzeyde bilgi alışverişinde bulunmayan ülkeleri belirleyen “İşbirliği Yapmayan Vergi Cennetleri Listesi”ni hazırlamıştır.²⁸ Bununla birlikte, OECD’nin yaptırım yetkisi olmadığı için, üye ülkelerin vergi rejimlerindeki değişiklikler için vergi cennetlerini zorlamaları gerekmektedir.²⁹

²⁴ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

²⁵ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

²⁶ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

²⁷ BLOMEYER ve SANZ (2013). *a.g.e.* s.34.

²⁸ Dahammika DHARMAPALA ve James. R.HINES. (2009). *a.g.e.* s. 1059.

²⁹ HOLTZBLATT ve diğerleri (2015). *a.g.e.* s.35.

3- VERGİ CENNETİ LİSTELERİ ve YAKIN TARİHLİ GELİŞMELER

OECD, 2000 yılında, 35 ülkeyi içeren ilk vergi

cennetleri listesini oluşturmuştur.³⁰ Bu ülke ve yetki alanları aşağıda coğrafi bölgeler itibarıyla tablo halinde verilmiştir.

Karayipler/ Batı Hint Adaları	Anguilla (Birleşik Krallık Denizaşırı Bölgesi), Antigua and Barbuda, Aruba (Hollanda Krallığı), Bahamalar (Topluluğu), Barbados, İngiliz Virjin Adaları (Birleşik Krallık Denizaşırı Bölgesi), Dominikler (Topluluğu), Grenada, Montserrat (Birleşik Krallık Denizaşırı Bölgesi), Hollanda Antilleri (Hollanda Krallığı), Saint Kitts ve Nevis Federasyonu, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadinler, Turks ve Caicos Adaları, ABD Virjin Adaları (ABD Dış Bölgesi)
Orta Amerika	Belize, Panama
Avrupa/ Akdeniz	Andorra, Guernsey/Sark/Alderney Adaları (İngiliz Tacı bağımlı bölgesi), Jersey (İngiliz Tacı bağımlı bölgesi), Cebeli Tarık (Birleşik Krallık Denizaşırı Bölgesi), Man Adası (İngiliz Tacı bağımlı bölgesi), Lihtenştayn Prenslığı, Monaco Prenslığı.
Hint Okyanusu	Maldivler, Şeyseller.
Orta Doğu	Bahreyn
Pasifik, Güney Pasifik	Cook Adaları (Yeni Zelanda), Marshall Adaları, Samoa, Nauru, Niue (Yeni Zelanda), Tonga, Vanuatu
Batı Afrika	Liberya

Kaynak: OECD (2000). Towards Global Tax Co-Operation.

Bu ülkelerin neredeyse tamamı, daha sonraki süreçte vergi şeffaflığının ve daha etkili bilgi alışverişinin artırılmasını vaat eden anlaşmalar imzalamışlardır.³⁰ Bununla birlikte, ilginç bir şekilde, OECD'nin bu listesinin Singapur, Hong Kong, Malta, Güney Kıbrıs, İrlanda, Lüksemburg ve İsviçre gibi bazı vergi cenneti özelliklerini (düşük veya sıfır vergi oranları gibi) paylaşan ülkeleri kapsamına almadığı görülmektedir. Oysaki bu ülkeler, OECD listesi öncesinde vergi cennetle-

riyle ilgili yapılan çalışmalarda vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler olmuşlardır.³¹ Amerikan Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office) de 2008 yılı sonunda 50 ülke ve yetki alanını içeren bir liste hazırlamıştır.³²

Aşağıdaki tabloda çeşitli farklı çalışmalarda OECD listesinde yer almadığı halde vergi cenneti olarak listelenmiş ülkelere yine coğrafi bölgeler itibarıyla yer verilmiştir.³³

³⁰ OECD. Towards Global Tax Co-Operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs. 2000. s.17.

³¹ HOLTZBLATT ve diğerleri (2015). a.g.e. s.35.

³² James R. HINES Jr. ve Eric M. RICE. Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business. National Bureau of Economic Research. Working Paper No: 3477. 1990. s. 61.

³³ United States Government Accountability Office (GAO). Large U.S. Corporations and Federal Contractors with Subsidiaries in Jurisdictions Listed as Tax Havens or Financial Privacy Jurisdictions. GAO-09-157. Aralık 2008.

³⁴ Jane G. GRAVELLE. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. 2015. s.4.

Karayipler/Batı Hint Adaları	Cayman Adaları
Orta Amerika	Kosta Rika
Doğu Asya	Hong Kong, Makao, Singapur
Avrupa/Akdeniz	Güney Kıbrıs, İrlanda, Lüksemburg, Malta, San Marino, İsviçre
Hint Okyanusu	Mauritius
Orta Doğu	Ürdün, Lübnan
Kuzey Atlantik	Bermuda

Kaynak: Jane G. Gravelle. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. 2015.

Birçok yorumcu tarafından gerçekte vergi cenneti olan veya vergi cennetlerinin özelliklerini taşıyan pek çok ülkenin bu listelerin hazırlanmasına göz ardı edildiği yönünde eleştiriler yapılmıştır. Eleştiriye konu bu ülkeler Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Hollanda, Danimarka, Macaristan, İzlanda, İsrail, Portekiz ve Kanada gibi büyük ülkelerdir.³⁵ Bu kapsamda Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Delaware, Nevada ve Wyoming eyaletlerine de dikkat çekilmektedir.³⁶ Yukarıdaki tablolarda yer almayan, ancak iştiraklerden elde edilen temettüleri ile sermaye kazançlarının düşük oranda vergilendirilmesine olanak sağlayan ve firmaların küresel vergi yükünün azaltılmasına olanak sağlayan çok çeşitli vergi anlaşmaları ağına sahip olan Hollanda da genellikle şirketler açısından vergi cenneti olarak kabul edilen bir ülkedir. Hatta Hollanda'nın, sahip olduğu vergi anlaşmaları sayesinde normalde tevkifat yoluyla vergilendirilmesi gereken gelirlerin Hollanda üzerinden Bermuda ve Cayman Adaları gibi ada ülkelerine vergisiz bir şekilde aktarılmasını mümkün kılan ve "Hollanda Sandviçi" olarak da adlandırılan vergiden kaçınma mekanizmaları nedeniyle bu alanda kötü

bir ünü bulunmaktadır.³⁷ Bu eleştirilerin Avrupa Birliği içerisinde de yapılması nedeniyle Avrupa Komisyonu 2014 yılının Haziran ayında İrlanda, Lüksemburg ve Hollanda'daki bazı vergi düzenlemelerinin "yasaklanmış devlet yardımı" niteliğinde olup olmadığı hakkında araştırmaya başlamıştır.³⁸

Bu alandaki en önemli liste olan OECD listesi zamanla değişmiştir. İlk kara listede yer alan birçok ülke, kendileri hakkında olumsuz intiba uyandırdığı gerekçesiyle listeyi protesto etmiştir. Bu ülkelerin çoğu, sonraki süreçte vergiyle ilgili bilgilerin alışverişine olanak sağlayan anlaşmalar imzalamışlardır.³⁹ OECD'nin şu anda üç listesi bulunmaktadır; şeffaflık ve bilgi değişimine ilişkin üzerinde uzlaşmaya varılmış standartları uygulayan ülkeleri içeren beyaz liste, bu standartlara an itibarıyla sahip olmamakla birlikte bu standartları uygulamayı taahhüt eden ülkeleri içeren gri liste ve bu konuda taahhütte bulunmayan ülkeleri içeren kara liste. Mayıs 2009'da, kara listede yer alan son üç ülke olan Andorra, Lihtenştayn ve Monako Prenslüğü de gri listeye taşınmıştır. An itibarıyla, OECD tarafından hiçbir ülke, işbirliği yapmayan bir vergi cenneti olarak

³⁵ Jane G. GRAVELLE (2015). *a.g.e.* s.7.

³⁶ Jane G. GRAVELLE (2015). *a.g.e.* s.7.

³⁷ Jesse DRUCKER. Yahoo, *Dell Swell Netherlands' \$13 Trillion Tax Haven*. Bloomberg. 23 Ocak 2013.

³⁸ Avrupa Komisyonu. *State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)*. Basın Duyurusu. 11 Haziran 2014.

³⁹ Jane G. GRAVELLE (2015). *a.g.e.* s.5.

listelenmemektedir.⁴⁰ Gri listedeki ülkeler de vergi cenneti olarak değil, “diğer finans merkezleri” olarak tanımlanmaktadır.⁴¹

OECD son zamanlarda dikkatini ve çabalarını Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting) projesine yoğunlaştırmıştır. Bu Projenin unsurları arasında, ülkeleri çeşitli

kıstaslar üzerinde derecelendirmeye başlayan Vergisel Amaçlı Bilgilerin Değişimi ve Şeffaflığı Küresel Forumu (The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) bulunmaktadır. Bu kıstaslar aşağıdaki tablodaki gibidir.⁴²

A. Bilginin Mevcudiyeti	B. Bilgiye Erişim	C. Bilgi Paylaşımı
A1. Yasal ve gerçek sahiplik ve kimlik bilgisi	B1. Bilgiye erişim gücü	C1. Etkili paylaşım
A2. Muhasebe kayıtları	B2. Haklar ve bilgi güvenliği	C2. Bilgi ağının paylaşımı
A3. Bankacılık bilgileri		C3. Gizlilik
		C4. Mükellef ve üçüncü kişilerin hakları ve güvenliği
		C5. Zamanında değişim ve güncelleme

Bu kıstaslar doğrultusunda, ülkeler uyumlu, büyük ölçüde uyumlu, kısmen uyumlu veya uyumsuz ülkeler olarak derecelendirilmektedir. Kasım 2019 itibarıyla, 25 ülke ve yetki ala-

nı uyumlu, 88 ülke ve yetki alanı büyük ölçüde uyumlu, Türkiye'nin de dâhil olduğu 8 ülke ve yetki alanı kısmen uyumlu, 2 ülke ise uyumsuz olarak derecelendirilmiştir.⁴³

⁴⁰ OECD. *List of Unco-operative Tax Havens*. (<https://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>). Erişim tarihi: 27 Şubat 2020.

⁴¹ Jane G. GRAVELLE (2015). *a.g.e.* s.6.

⁴² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Tax Transparency 2017: Report on Progress*. 2017. s.24.

⁴³ “Ratings”. OECD. (<https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>). Erişim tarihi: 28 Şubat 2020.

Talep Üzerine Bilgi Değişimi Standardı Kapsamında Yapılan Gözden Geçirme Sonrası Genel Değerlendirme Notu (Kasım 2019 itibarıyla)

Birinci Gözden Geçirme	İkinci Gözden Geçirme	Genel Not
Çin, Kolombiya, Finlandiya, İzlanda, Kore, Litvanya, Meksika, Slovenya, Güney Afrika, İsveç	Bahreyn, Estonya, Fransa, Guernsey, İrlanda, Man Adası, İtalya, Jersey, Mauritius, Monako, Yeni Zelanda, Norveç, San Marino, Singapur.	Uyumlu
Arnavutluk, Arjantin, Azerbaycan, Barbados, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Brunei Barış Ülkesi, Bulgaristan, Burkina Faso, Kamerun, Şili, Cook Adaları, Güney Kıbrıs, Çekya, El Salvador, Gabon, Gürcistan, Cebelitarık, Yunanistan, Grenada, İsrail, Kenya, Letonya, Lesotho, Makao (Çin), Malta, Moritanya, Montserrat, Fas, Nijerya, Niue, Pakistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Senegal, Slovakya, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadines, Şeyseller, İsviçre, Uganda, Uruguay.	Andorra, Aruba, Avustralya, Avusturya, Bahamalar, Belçika, Bermuda, Brezilya, Kanada, Cayman Adaları, Kosta Rika, Hırvatistan, Curaçao, Danimarka, Dominik Cumhuriyeti, Almanya, Hong Kong (China), Macaristan, Hindistan, Endonezya, Jamaika, Japonya, Lübnan, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malezya, Marshall Adaları, Kuzey Makedonya, Mikronezya, Nauru, Hollanda, Filipinler, Katar, Saint Kitts ve Nevis, Samoa, Suudi Arabistan, İspanya, Turks ve Caicos Adaları, Birleşik Arab Emirlikleri, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri.	Büyük Oranda Uyumlu
Antigua ve Barbuda, Dominik		Büyük Ölçüde Uyumlu (Geçici)
Anguilla, Sint Maarten, Türkiye	Botswana, Gana, Kazakistan, Panama, Vanuatu.	Kısmen Uyumlu
Trinidad ve Tobago	Guatemala	Uyumsuz

Yakın zamanda Küresel Forumu üye olup şu ana kadar herhangi bir gözden geçirme tecrübe etmeyen ülke ve yetki alanları şunlardır: Ermenistan, Benin, Bosna ve Hersek, Cabo Verde, Kamboçya, Çad, Fil Dişi Sahilleri, Cibuti, Ekvator, Mısır, Eswatini, Faroe Adaları, Grönland, Gine, Guyana, Haiti, Honduras, Ürdün, Kuveyt, Liberya, Madagaskar, Maldivler, Moldova, Moğolistan, Karadağ, Namibya, Nijer, Umman, Papua Yeni Gine, Paraguay, Peru, Ruanda, Sırbistan, Tanzanya, Tayland, Togo, Tunus, Ukrayna.

Kaynak: OECD Web Sayfası (Kasım 2019)

OECD listesinin evriminde olduğu gibi, bugün bu değerlendirmelerin vergi cennetleri özelliklerinin sadece bir yönüne⁴⁴, yani adil vergi rekabeti ve gerçek ekonomik faaliyetten ziyade şeffaflık ve bilgi alışverişine odaklandığını görmekteyiz.

OECD'ye ek olarak, Avrupa Konseyi de Ara-

lık 2017'de vergisel konularda işbirliğine yanaşmayan yetki alanları listesini yayınlamıştır. Konsey'in ilk listesinin yayınlanmasından önce, Türkiye'nin AB vergi cennetleri listesinde yer alabileceğine ilişkin bazı haberler basında yayılmıştır.⁴⁵ Listeye göre, Avrupa Birliği 17 yetki alanını

⁴⁴ Jane G. GRAVELLE (2015). *a.g.e.* s. 6.

⁴⁵ Nikos CHRYSOLORAS. *Turkey to Be Removed From Draft EU Tax Havens Blacklist*. Bloomberg. 27 Kasım 2017.

vergi cenneti olarak kabul etmekteydi. Bunlar, Amerikan Samoası, Bahreyn, Barbados, Grenada, Guam, (Güney) Kore Cumhuriyeti, Makao, Marshall Adaları, Moğolistan, Namibya, Palau, Panama, Saint Lucia, Samoa, Trinidad ve Tobago, Tunus, Birleşik Arap Emirlikleri'ydi.⁴⁶ Konsey söz konusu listeyi belirlerken vergisel konularda şeffaflık, adil vergilendirme ve BEPS düzenlemelerinin uygulanması gibi kıstasları topluca göz önünde bulundurduğunu ifade etmiştir.⁴⁷ AB kara liste uygulaması ile vergi cenneti olan ülkelerin ve bölgelerin ilgili yasalarını değiştirmesi ve daha şeffaf bir vergi politikası izlemesini hedeflemektedir. Diğer taraftan, kara listede yer alan ülke veya bölgeler için şu an itibarıyla herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir. Ancak gelecekte kara listeye alınan ülkelerle yapılan işlemlerin daha yakından incelenmesi ve bu ülkelerin uluslararası finansal operasyonlar için AB kurumlarını kullanamamaları söz konusu olabilecektir. Daha ağır yaptırımlara Lüksemburg ve Malta gibi üye ülkelerin karşı çıktığı iddia edilmektedir.⁴⁸

Bu kara listeye ek olarak, henüz AB standartlarına uymayan ancak gerekli yasal düzenlemeleri yapacaklarını garanti eden 47 ülke gri (izleme) listeye alınmıştır. Bu gri listede Türkiye'nin yanı sıra İsviçre, Sırbistan, Hong Kong ve Lihtenştayn gibi ülkeler de bulunmaktaydı. AB, gri listede yer alan ülkelerin vergi mevzuatındaki değişiklikleri takip etmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu listeleri hazırlarken AB üyesi olmayan ülkelere odaklanılması eleştirilere yol açmıştır.⁴⁹ Bazı parlamenter üye-

ler bu listeleri eleştirmiş ve listelerin güvenilir olabilmeleri için AB'deki vergi cennetlerine de odaklanmaları gerektiğini ve listelerin AB üyesi olmayan üçüncü ülkelerle sınırlı olmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu kapsamda Yeşiller Grubu sözcülerinden Sven Giegold, bizzat Hollanda, Malta, İrlanda, Lüksemburg, Birleşik Krallık ve Güney Kıbrıs gibi üye ülkelerin AB'nin kıstaslarına uyum göstermediğini, bunun AB'nin güvenilirliğini zedelediğini, hatta "listenin kendisinin şeffaf bir şekilde oluşturulmadığını, üye ülkelerin kendi bağlı ve denizaşırı bölgeleri için lobi faaliyeti yürüttüklerini ve bunda da başarılı olduklarını, bu şekilde sadece önemsiz vergi cennetleri listesinin kabul edildiğini" iddia etmiştir.⁵⁰

Avrupa Birliği'nin kara listesi son olarak 18 Şubat 2020 tarihi itibarıyla güncellenmiştir. An itibarıyla söz konusu kara listede sadece 12 ülke bulunmaktadır. Bunlar, Amerikan Samoası, Amerikan Virjin Adaları, Cayman Adaları, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Şeyseller, Trinidad ve Tobago, Umman ve Vanuatu⁵¹ gibi kısmen önemsiz küçük ülke ve yetki alanlarıdır. Listenin bir sonraki güncellemesinin 2020 yılının Ekim ayı içerisinde yapılacağı duyurulmuştur.

4- ULUSLARARASI LİSTELERDE TÜRKİYE'YE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

Türkiye, vergi cennetlerinden olumsuz etkilenen ülkelere biridir. Örneğin, 2007 yılı itibarıyla dünya küresel gayrisafi yurtiçi hasılasının %9.8'i deniz aşırı finansal sistemlerde kayıtlıyken, Tür-

⁴⁶ Avrupa Konseyi. *Vergisel Amaçlı İşbirliği Yapmayan Yetki Alanlarına İlişkin AB Konsey Kararı* (15429/17). 5 Aralık 2017.

⁴⁷ Avrupa Konseyi (2017). s.23.

⁴⁸ Francesco GUARASCIO. *EU adopts tax haven blacklist, British territories spared*. Reuters. 5 Aralık 2017.

⁴⁹ George TURNER. *The EU Tax Haven List – a toothless whitewash*. Tax Justice Network. 8 Aralık 2017.

⁵⁰ Avrupa Parlamentosu Yeşiller Grubu. Basın Duyurusu. 5 Aralık 2017. (<https://www.greens-efa.eu/en/article/press/eu-finance-ministers-agree-on-whitewashed-blacklist/>). Erişim tarihi: 27 Şubat 2020.

⁵¹ Avrupa Konseyi. *EU updates list of non-cooperative tax jurisdictions*. Basın Duyurusu. 18 Şubat 2020. (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_262). Erişim tarihi: 27 Şubat 2020.

kiye kaynaklı deniz aşırı servet miktarının gayri safi yurtiçi hasılatımızın yaklaşık % 18'i tutarında olduğu tahmin edilmektedir.⁵²

Bununla birlikte, son yıllarda, uluslararası kuruluşların kıstaslarındaki değişim, özellikle şeffaflık kıstasına daha fazla önem verilmesi nedeniyle, Türkiye aleyhine bazı eleştiri ve de-

ğerlendirmelerin yapıldığını gözlemlemekteyiz. Küresel Forum 2013 yılında Türkiye'de şeffaflık ve bilgi alışverişine yönelik yasal ve düzenleyici çerçeve ile bu çerçevenin pratik uygulamasını özetleyen bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda, Türkiye'ye aşağıdaki derecelendirme notları verilmiştir:

	Değerlendirme Başlığı	Not
A	Bilginin Mevcudiyeti	
A1	Yasal ve gerçek sahiplik ve kimlik bilgisi	Uyumsuz
A2	Muhasebe kayıtları	Uyumlu
A3	Bankacılık bilgileri	Uyumlu
B	Bilgiye Erişim	
B1	Bilgiye erişim gücü	Kısmen Uyumlu
B2	Haklar ve bilgi güvenliği	Uyumlu
C	C. Bilgi Paylaşımı	
C1	Etkili paylaşım	Büyük Ölçüde Uyumlu
C2	Bilgi ağının paylaşımı	Uyumlu
C3	Gizlilik	Uyumlu
C4	Mükellef ve üçüncü kişilerin hakları ve güvenliği	Büyük Ölçüde Uyumlu
C5	Zamanında değişim ve güncelleme	Kısmen Uyumlu

Her bir başlığa ilişkin derecelendirme bir bütün olarak dikkate alındığında, Türkiye için genel değerlendirme notu "Kısmen Uyumlu" olarak görülmektedir.^{53, 54} Türkiye'nin neden genel derecelendirme notu olarak "Kısmen Uyumlu" kabul edildiğini anlamak için Türkiye'nin uyumsuz ve kısmen uyumlu olduğu başlıklara odaklanmak gerekmektedir.

İlk olarak, Rapor'da Türkiye'nin uyumsuz olarak derecelendirildiği tek başlık olan "A.1. Yasal

ve gerçek sahiplik ve kimlik bilgileri"ne bakacak olursak, anonim şirketlerce düzenlenen ve elinde bulunduran kişilere sahiplik hakkı veren hamiline hisse senetlerinin eleştiri konusu olduğu görülmektedir. Bilindiği üzere Türkiye'de sadece Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık şirketler tarafından ihraç edilen hamiline yazılı hisseler hakkında Merkezi Kayıt Kuruluşu'nda bilgi bulunmaktadır. Ancak Rapora göre, halka açık olmayan diğer anonim şirketler tarafından ihraç

⁵² Annette ALSTADSAETER ve diğerleri. "Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality". NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper: 23805. Eylül 2017. s. 27.

⁵³ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer

Reviews: Turkey 2013: Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings. OECD Publishing. Kasım 2013. s. 9.

⁵⁴ Türkiye söz konusu değerlendirme notuna, Türkiye'ye karşı eşit ve adil davranılmadığı (A1. alt başlığında Almanya, Kore ve Kanada gibi ülkelerin Türkiye'yle aynı durumda olmalarına rağmen bu başlıktan "Büyük Ölçüde Uyumlu" notu aldıkları ifade edilmiştir), Türkiye'nin bilgi değişimine olanak sağlayan geniş anlaşma ağı ve bilgi değişimini kolaylaştıran mevzuat düzenlemeleri dikkate alındığında söz konusu notun en az "Büyük Ölçüde Uyumlu" olması gerektiği gerekçeleriyle itiraz etmiştir.

edilen hamiline yazılı hisse senedi sahiplerinin belirlenmesine yönelik bilgilere ilişkin mekanizmalar yetersizdir.⁵⁵

Türk Ticaret Kanunu, kara parayla mücadeleyle ilgili mevzuat ve vergi kanunları, hamiline yazılı pay sahiplerini tanımlamak için bazı mekanizmalar sağlamaktadır. Ancak Rapor'a göre, bu kanunlar Merkezi Kayıt Kuruluşu tarafından tutulan sahiplik bilgileri dışında, hamiline yazılı hisse senetlerinin sahiplerine ilişkin kimlik bilgilerinin mevcudiyetini yeterince sağlayamamaktadır.⁵⁶ Rapor'da, Türkiye'nin hamiline yazılı hisse senedi sahiplerinin her durumda tanımlanabilmesi için gerekli tedbirleri alması önerilmektedir. Ancak, bugüne kadar bu konuda herhangi bir yasal veya idari düzenleme yapılmadığını görmekteyiz. Dahası, kamuoyunda da bu konunun yeterince konuşulup tartışıldığını söylemek mümkün değildir. Diğer taraftan, aynı dönemde birçok ülke ve yetki alanının hamiline yazılı hisse senetleriyle ilgili olarak kendi mevzuatlarında düzenlemeler yaptığını görmekteyiz. Örneğin, Türkiye'nin ilk gözden geçirmeyi tecrübe etmiş olduğu 2013 yılı sonu itibariyle 9 Forum üyesi ülke hamiline hisse uygulamasına son vermiş ve 6 üye ülkenin düzenlemeleri ise yeterli görülmüşken 2019 yılı sonu itibariyle bu sayılar sırasıyla 34 ve 10 olmuştur.⁵⁷

Türkiye'nin aynı gözden geçirme raporunda kısmen uyumlu gözüktüğü iki başlık bulunmaktadır; "B.1. Bilgiye erişim gücü" ve "C.5. Zamanında değişim ve güncelleme".

Rapordaki "bilgiye erişim gücü" başlığındaki değerlendirmelere göre, yabancı yetkili makam-

ların bilgi taleplerinin karşılanmasına yönelik olarak gerekli bilgilerin elde edilmesi amacıyla Türkiye'de çoğu durumda vergi denetimleri yapılmaktadır. Ancak, vergi denetimleri çok uzun sürmekte ve denetim tamamlanana kadar da bilgi verilmemektedir. Rapor vergi denetim elemanlarının bilgi taleplerine öncelik vermediklerini ve bu sürecin de etkili bilgi alışverişini geciktirdiğini ifade etmektedir. Bu nedenle, Türkiye'nin bu kıstas kapsamında standartlara uyum göstermesi açısından bilgi değişim taleplerine ilişkin bilgi edinme süreçlerinin tamamını gözden geçirmesi tavsiye edilmektedir. Esasında Türkiye söz konusu Rapor'un yayımlanmasından önce, 24/5/2013 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nda uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimine yönelik olarak 152/A maddesini yürürlüğe koymuştur. Ayrıca "Bilgi Vermekten İmtina Edememek" kenar başlıklı 151. maddenin 3. fıkrası kapsamı da⁵⁸ genişletilmiştir. Türkiye mevzuatında yapmış olduğu bu değişikliklere karşın bu alanda kendisine kısmen uyumlu notu verilmesine itiraz etmiştir.

"C.5. Zamanında değişim ve güncelleme" başlığı altında da aynı eleştiri tekrarlanmaktadır; Türkiye çoğu durumda, yabancı yetkili makamlar tarafından yapılan bilgi değişim taleplerini karşılamak amacıyla yaklaşık bir yıl süren vergi denetimleri yapmakta ve bu nedenle bilgi taleplerine 90 gün içerisinde yanıt verememekte, ayrıca talepte bulunan taraflara durum güncellemeleri de sunamamaktadır.⁵⁹ Bu nedenle, Küresel Forum, Türkiye'nin yetkili makamlarının usule ilişkin gecikmeler olmaksızın gerekli bilgileri temin

⁵⁵ OECD (2013). *a.g.e. s. 54.*

⁵⁶ OECD (2013). *a.g.e. s. 40.*

⁵⁷ Adrian WARDZYNSKI, Radhanath HOUSDEN ve Zayda MANATTA. *OECD Global Forum outlines what's next in the tax transparency revolution*. International Tax Review. 17 Şubat 2020. (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kbl7nb0jpp6k/oecd-global-forum-outlines-whats-next-in-the-tax-transparency-revolution>). Erişim tarihi: 05 Mart 2020.

⁵⁸ Söz konusu düzenleme ile avukatların avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla öğrendikleri bilgileri vermekten imtina edemeyecekleri açıkça ifade edilmiştir.

⁵⁹ OECD (2013). *a.g.e. s. 108.*

etmek ve bilgi değişim taleplerine zamanında cevap verebilmek (talebin alınmasından itibaren 90 gün içinde) veya eğer bunu yapamadıysa bir durum güncellemesi sunabilmesi için gerekli iç işleyişi oluşturmasını tavsiye etmiştir. Nitekim bu kapsamda, bilgi değişimi talepleri ile ilgili vergi denetimleri Vergi Denetim Kurulu tarafından öncelikli denetim konusu olarak görülmeye başlanmış ve bu denetimlerin en geç iki ay içinde tamamlanması gerektiği kuralı getirilmiştir.

Diğer yandan, AB'nin işbirliğiyle ilgili yetki alanları 2017 tarihli listelerine göre, Türkiye vergi uygulamalarında değişiklik yapmayı taahhüt eden 47 ülkenin bulunduğu gri listede yer almıştır. Kara listeye alınmamak için Türkiye, Avrupa Birliği'ne başlıca üç taahhütte bulunmuştur. İlk taahhüt 2019'a kadar AB ülkeleriyle otomatik bilgi alışverişine başlamaktır. İkinci taahhüt, 2019'a kadar AB ülkeleri ile OECD'nin "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşme"sinin imzalanması ve iç hukukta onaylanmasıdır. Son taahhüt ise AB'nin Türkiye'de uygulanmakta olduğunu düşündüğü zararlı vergi uygulamalarının 2018 yılına kadar kaldırılmasıdır. Bunlara ek olarak, Türkiye'nin, vergisel konularda şeffaflık kistasına uyumlu olarak kabul edilebilmesi için Küresel Forum tarafından yapılacak Otomatik Bilgi Alışverişi (AEOI) standardı ve Talep Üzerine Bilgi Alışverişi (EOIR) standardına göre en azından "Büyük Ölçüde Uyumlu" derecelendirme notuna sahip olması gerekmektedir.⁶⁰

18 Şubat 2020 tarihli Avrupa Konseyi kararında, Türkiye'nin tüm AB üyeleriyle otomatik bilgi değişimine olanak sağlayan düzenlemeleri yürürlüğe koyması, bunun için Türkiye'ye 31 Aralık 2020 tarihine kadar süre verilmesi, söz konusu tarihe kadar Türkiye'nin gerekli değişiklikleri yapmaması halinde işbirliği yapmayan ülkelere ilişkin kara listeye alınması gerektiği ifade edil-

miştir.⁶¹ Söz konusu karara bakıldığında Avrupa Konseyi'nin vurgusunun Türkiye'nin, siyasi olarak tanımadığı Güney Kıbrıs Rum Kesimini de içerecek şekilde tüm AB üyeleriyle otomatik bilgi değişiminde bulunması gerektiği yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Zira Türkiye 3 Kasım 2011 tarihinde Cannes'te imzalamış olduğu "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi"ni 7018 sayılı Kanunla çekince ve beyanlarıyla birlikte onaylayarak 3/5/2017 tarihinde yürürlüğe koymuş, otomatik bilgi değişimine ilişkin idari ve teknik altyapıyı da 2019 sonuna kadar tamamlayarak 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla finansal bilgilerin otomatik değişimine başlamıştır. Ancak OECD sözleşmesine koymuş olduğu çekince gereğince Türkiye Güney Kıbrıs Rum Kesimi ile otomatik veya talep üzerine herhangi bir şekilde bilgi değişiminde bulunmamaktadır.

SONUÇ

Vergi cennetleri başta ekonomik olmak üzere ülkelere vermiş oldukları çeşitli zararlar nedeniyle oldukça uzunca bir süredir uluslararası kamuoyunun gündeminde. Konunun vergisel boyutuyla ilgili uluslararası çalışmalara 1990'ların sonunda başlanmış olup günümüze kadar olan 20 yılı aşkın süreçte bu çalışmaların somut verimli çıktılar ürettiğini söylemek mümkün değildir. Bunun en önemli nedeni, uluslararası kuruluşların, nüfuzlu ülkelerin lobi çalışmalarının da etkisiyle vergi cennetleri ile ilgili tespitlerinde düşük vergi oranı ve önemli derecede faaliyet- te bulunma gibi kıstasları dikkate almayı artık bırakmış olmasıdır. Günümüzde OECD ve Küresel Forum tarafından yürütülmekte olan çalışmalarda şeffaflık ve bilgi değişimi gibi konulara odaklanılmaktadır. Bunu tabiri caizse "kuralları güçlüler tarafından belirlenen bir oyun" olarak adlandırmak mümkün olup bu oyundan en çok

⁶⁰ Avrupa Konseyi (2017). s. 23, 24.

⁶¹ Avrupa Konseyi. *Vergisel Amaçlı İşbirliği Yapmayan Yetki Alanlarına İlişkin AB Konsey Kararı* (6129/20). 18 Şubat 2020.

faaydalanacak olanların da güçlü idari kapasite ve kabiliyetlere sahip olan gelişmiş ölkeler olacağı öngörölebilir. Söz konusu şeffaflık ve bilgi değişimi kıstaslarının vergi cennetleri ve açık deniz finans merkezlerindeki gelişmekte olan ölkeler kaynaklı fon miktarlarını dramatik bir şekilde etkilemesi beklenmemelidir. Çünkü bu bölgelerdeki şeffaflık ve bilgi değişimine ilişkin mevzuatla ilgili düzenlemeler ne kadar gelişmiş olursa olsun gelişmekte olan ölkelerin yakın gelecekte bu bilgileri etkili, verimli ve caydırıcı bir şekilde kullanabilecek idari kapasite ve kabiliyeti geliştirmesi mümkün gözökmemektedir.

Diğer taraftan, vergi cennetleriyle ilgili kıstasların değişimine paralel olarak kolaylıkla vergi cenneti olarak kabul edilebilecek bazı ölk ve yetki alanlarının “aklanırken”, Türkiye’nin uluslararası kuruluşlar tarafından eleştirilmeye başlandığını hatta bazı durumlarda “kara listeye” alınmakla tehdit edildiğini görmekteyiz. Politik saiklerden ziyade daha teknik düzeyde yürütöldüğünü düşünöğümüz Küresel Forum çalışmalarındaki değeriendirmelere bakacak olursak en önemli ve ciddi eleştirinin halka açık olmayan anonim şirketlerin hamiline hisse senetlerini taşıyan kişilerin kimliğinin tespit edilmesine ilişkin (A1. Yasal ve gerçek sahiplik ve kimlik bilgisi) yeterli kural ve mekanizmaların bulunmaması olduğunu görmekteyiz. Türkiye bu alanda ilk gözden geçirmenin yapıldığı 2013 yılından bu zamana herhangi bir mevzuat değişikliği/geliştirmesi yapmamıştır. Bu durum bu yıl (2020) içerisinde yapılacak ikinci gözden geçirme öncesinde Türkiye açısından risk oluşturmaktadır. 2013 tarihli Rapor’da Türkiye’nin “kısmen uyumlu” olarak not aldığı diğer başlıklar da (B1. Bilgiye erişim gücü ve C5. Zamanında değişim ve güncelleme başlıkları) ikinci gözden geçirmede daha yüksek not alacağını düşünmekle birlikte, Türkiye’nin genel notunu “Büyük Ölçüde Uyumlu” veya “Uyumlu” seviyesine yükseltebilmesi için A1 başlığındaki notunu da yükseltmek zorunda olduğunu düşünöyoruz.

Bununla birlikte, şeffaflık ve bilgi değişimi konularında muhatap olduğumuz bir diğer uluslararası kurum olan Avrupa Birliği’nin kararlarının sadece teknik ve yasal nedenlerden kaynaklanmadığını, bu kararların arkasında Avrupa Birliği’nin siyasal kimliğinin ve duruşunun olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Teknik düzeyde bakılacak olduğunda, Türkiye OECD’nin “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”ni imzalayıp onaylayarak 1 Ocak 2020 tarihi itibarıyla otomatik bilgi değişimine başlamıştır. Avrupa Birliği tarafından beyaz listeye alınması için teknik düzeyde Türkiye’nin yerine getirmesi gereken tek husus olarak Küresel Forum’un Talep Üzerine Bilgi Alışverişi (EOIR) Standartlarına ilişkin olarak kendisini “Büyük Ölçüde Uyumlu” seviyesine yükseltmesi kalmıştır. Bununla birlikte, Avrupa Konseyi Türkiye’nin otomatik bilgi değişimini Güney Kıbrıs Rum Kesimi de dâhil olmak üzere bütün AB üyelerini kapsayacak şekilde uygulamasını talep etmekte, bunun gerçekleşmemesi halinde Türkiye’nin işbirliği yapmayan ölkelere ilişkin “kara listeye” alınması gerektiğini ifade etmektedir. Türkiye’nin devlet politikası gereğince bunu uygulamayacağı aşikârdır. Bu nedenle, Türkiye’nin bu yıl içerisindeki Küresel Forum’un ikinci gözden geçirmesine odaklanarak mümkün olduğunca yüksek bir derecelendirme notu almaya çalışması gerektiğini düşünöyoruz. Zira politik sorunlar politik mekanizmalarla çözümlenebilecek olup Türkiye, Güney Kıbrıs Rum Kesimi’ni tanımadığı ve Avrupa Birliği’nin bu konuda geri adım atmadığı sürece bu konuda Türkiye’nin yapabileceği herhangi bir şey bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- ALSTADSAETER, A., JOHANNESSEN, N. ve ZUCMAN, G. (2017). *Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality*. NBER Working Paper Series. National Bureau of Economic Research. Working Paper: 23805. Eylül 2017.

- Avrupa Komisyonu (2014). *State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)*. (11 Haziran 2014 tarihli Basın Duyurusu). (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.doc). Erişim tarihi: 28 Şubat 2020.
- Avrupa Konseyi (2017). *Vergisel Amaçlı İşbirliği Yapmayan Yetki Alanlarına İlişkin AB Konsey Kararı (15429/17)*. 5 Aralık 2017.
- Avrupa Konseyi (2020). *Vergisel Amaçlı İşbirliği Yapmayan Yetki Alanlarına İlişkin AB Konsey Kararı (6129/20)*. 18 Şubat 2020.
- Avrupa Parlamentosu Yeşiller Grubu (2017). *EU Finance Ministers agree on whitewashed blacklist*. (5 Aralık 2017 tarihli Basın Duyurusu) (<https://www.greens-efa.eu/en/article/press/eu-finance-ministers-agree-on-whitewashed-blacklist/>). Erişim tarihi: 27 Şubat 2020.
- BLOMEYER ve SANZ. (2013). *European initiatives on eliminating tax havens and offshore financial transactions and the impact of these constructions on the Union's own resources and budget*. Avrupa Parlamentosu Bütçe Kontrol Komitesi talebine ilişkin rapor. Brüksel.
- CHRYSOLORAS, N. (2017). *Turkey to Be Removed From Draft EU Tax Havens Blacklist*. Bloomberg. (<https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-11-27/turkey-is-said-to-be-removed-from-draft-eu-tax-havens-blacklist>). Erişim Tarihi: 26 Şubat 2020.
- DHARMAPALA, D. ve HINES, J. R. (2009). *Which countries become tax havens?* Journal of Public Economics. Sayı: 93(9-10), s. 1058-1068.
- DRUCKER, J. (2010). *Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Is Lost to Tax Loopholes*. Bloomberg. (<https://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-us-revenue-lost-to-tax-loopholes>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- DRUCKER, J. (2013). *Yahoo, Dell Swell Netherlands' \$13 Trillion Tax Haven*. Bloomberg. (<https://www.bloomberg.com/news/articles/2013-01-23/yahoo-dell-swell-netherlands-13-trillion-tax-haven>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- ERIKSSON, F. (2009). *Tax Havens and Development*. Gelişmekte Olan Ülkelerde Sermaye Kaçışlarına İlişkin Bağımsız Norveç Komisyonu Rapor Sunumu. Norwegian Agency for Development (NORAD). Arşivlenmiş Web Sayfası (<https://web.archive.org/web/20150501194820/https://www.oecd.org/site/devaeo10/44276169.pdf>).
- GIEGOLD, S. (2017). *Tax Havens: EU Finance Ministers agree on whitewashed Blacklist*. (<http://www.sven-giegold.de/2017/tax-havens-eu-finance-ministers-agree-on-whitewashed-blacklist/>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- GRAVELLE, J. G. (2015). *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. Washington, DC: Congressional Research Service.
- GUARASCIO, F. (2017). *EU adopts tax haven blacklist, British territories spared*. Reuters. (<https://www.reuters.com/article/us-eu-ecofin-tax-idUSKBN1DZ172>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- HINES, JAMES R. JR. ve RICE, ERIC M. (1990). *Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business*. National Bureau of Economic Research. Working Paper No: 3477.
- HOLTZBLATT, M., JERMAKOWICZ, E. K., EPSTEIN, B. J. (2015). *Tax Heavens: Methods and Tactics for Corporate Profit Shifting*. International Tax Journal. Sayı:41. s. 33-44.

- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.
- OECD (2000). Towards Global Tax Co-Operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by The Committee on Fiscal Affairs.
- OECD. (2013). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Turkey 2013*.
- OECD. (2017). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Italy 2017 (Second Round)*.
- Tax Justice Network (2012). *Global super rich has at least \$21 trillion hidden in secret tax havens*. Basın Duyurusu. (http://rit-holtz.com/wp-content/uploads/2012/07/The_Price_of_Offshore_Revisited_Presser_120722.pdf). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- Turner, G. (2017). *The EU Tax Haven Blacklist – a toothless whitewash*. (<https://www.taxjustice.net/2017/12/08/eu-tax-haven-blacklist-toothless-whitewash/>). Erişim tarihi: 26 Şubat 2020.
- WARDZYNSKI, ADRIAN; HOUSDEN, RADHANATH; MANATTA, ZAYDA (2020). *OECD Global Forum outlines what's next in the tax transparency revolution*. International Tax Review. 17 Şubat 2020. (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kbl7nb0jpp6k/oecd-global-forum-outlines-whats-next-in-the-tax-transparency-revolution>). Erişim tarihi: 05 Mart 2020.
- WEBB, MICHAEL C. (2004). *Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition*. Review of International Political Economy. Sayı: 11(4). Ekim 2004. s. 787-827.
- ZUCMAN, G. (2013). *The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors?* The Quarterly Journal of Economics. Sayı: 128(3). s. 1321-1364.
- ZUCMAN, G. (2014). *Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*. Journal of Economic Perspectives. Sayı: 28(4). s. 121-148.