

**T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN
ÖNLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER**

Müge Muammer GÜNDOĞDU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA, 2009

T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN
ÖNLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Müge Muammer GÜNDÖĐDU

Danışman: Doç. Dr. Keramettin TEZCAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA, 2009

ukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu alışma, jürimiz tarafından MALİYE Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç. Dr. Kerametdin TEZCAN

(Danışman)

ye: Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU

ye: Doç. Dr. Harun BAL

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen ğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

...../...../.....

Doç. Dr. Azmi YALÇIN

Enstitü Müdür Vekili

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, izelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

ULUSLAR ARASI VERGİ REKABETİ VE ZARARLI VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Müge Muammer GÜNDOĞDU

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Keramettin TEZCAN

Mayıs 2009, 149 sayfa

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi toplumların sosyal ve politik alanlarında olduğu gibi ekonomik alanlarında da önemli değişiklikler meydana getirmektedir. Bu bağlamda küreselleşme, vergileme alanında ulusal politikaların gücünü sınırlamakta ve uluslararası vergi rekabetini doğurmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte ekonomik birimlerin hareketliliğinin artması vergi kaynaklarının hareketliliğinin artmasına neden olmakta ve böylece vergi kaynakları kolayca bir ülkeden bir ülkeye kayabilmektedir. Bu çalışmada uluslararası vergi rekabeti kavramı, rekabet türleri, uluslararası vergi rekabetinin araçları, uluslararası vergi rekabeti uygulaması olarak vergi cennetleri, vergi cennetlerinin özellikleri, sunduğu avantajlar ve ekonomik etkileri ile uluslararası alanda yapılan zararlı vergi rekabetini engelleme girişimleri ve Türkiye’de zararlı vergi rekabetini önleyici uygulamalar değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri, Zararlı Vergi Rekabeti

ABSTRACT**INTERNATIONAL TAX COMPETITION AND SUPPRESSING DESTRUCTIVE
TAX COMPETITION ORIENTED ARRANGEMENTS****Müge Muammer GÜNDOĞDU****Master Thesis, Public Finance Department****Supervisor: Doç.Dr. Kerametdin TEZCAN****May 2009, 149 pages**

The globalization of the world economy originates the society's economic areas as it originates the social and political areas. In this context the globalization borders the strength of national political taxing and causes international tax competition. With the globalization, the raise of economic unit mobility causes the tax source's mobility and thereby the tax source can easily slides from a country to another. In this thesis, the concept of international tax competition, the kinds of competition, the tools of the international tax competition, being an application of international tax competition's tax value (paradise), the qualities of tax value, with the advantages and the economic effects of the enterprise of blocking the destructive tax competition which occurs in national areas and suppressing the destructive tax competition in Turkey are evaluated.

Keywords: International Tax Competition, Tax Value (paradise), Destructive Tax Competition

ÖNSÖZ

Artan küreselleşme sonucu vergileme alanında en belirginleşen kavramların başında “vergi rekabeti” gelmektedir. Gerek küreselleşmenin getirdiği liberalizasyon gerekse, “iletişim ve enformasyon alanındaki gelişmeler” ve “hızlı teknolojik gelişmelerin” sonucu artan faktör hareketliliği ülkeler arasında vergi rekabetini artırmıştır.

Vergi rekabeti, kaynakların daha etkin kullanımını sağlama ve kamu harcamalarını disipline etme gibi birtakım refah artırıcı etkilere sahiptir. Ancak küreselleşme sonucu yaygınlaşan vergi rekabeti, bazı sorunlar da yaratmıştır. Bu sorunların başında “zararlı vergi rekabeti” gelmektedir. Sınırsız rekabet sonucu oluşan zararlı vergi rekabeti, oluşturduğu olumsuzluklar ile vergi rekabetiyle hedeflenen amaçların tersine refah kaybına neden olmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde uluslararası vergi rekabeti kavramı ve kapsamında; vergi rekabet türlerini, vergi rekabet yaklaşımlarını, vergi rekabetine yol açan süreçleri ve vergi rekabetinde kullanılan araçlara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde uluslararası vergi rekabeti açısından vergi cennetleri başlığı altında; vergi cennetlerine, tarihçesine, vergi cennetlerinin özelliklerine, vergi cennetlerini belirleyen faktörlere, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler ve vergi cennetlerinin sınıflandırılmasına, vergi cenneti ülkelerindeki vergileme rejimlerine, vergi cennetlerinin sunduğu vergi avantajlarına, vergi cennetlerinin ekonomik etkilerine değinilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalar başlığı altında, OECD’nin yürütmüş olduğu çalışmalara, Avrupa Birliği’nin yürütmüş olduğu çalışmalara, birleşmiş milletler tarafından yürütülen çalışmalara ve G8 finansal eylem görev grubu bünyesinde yürütülen çalışmalara değinilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde, zararlı vergi rekabeti uygulamaları açısından Türkiye’nin değerlendirilmesi başlığı altında; Türkiye’de zararlı vergi rekabeti araçları, kullanımları ve Türkiye’de zararlı vergi rekabetini önleyici uygulamalar alt başlıkları altında, “Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler” Türkiye açısından değerlendirilmesi konu edilmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
TABLolar LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE KAPSAMI

1.1. Vergi Rekabeti Türleri.....	5
1.1.1. Rekabet Edenler Bakımından Vergi Rekabeti Türleri.....	5
1.1.1.1. Yatay Vergi Rekabeti.....	5
1.1.1.1.1. Bölgesel Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği Yaklaşımı.....	6
1.1.1.1.2. Küresel Vergi Rekabeti.....	7
1.1.1.2. Dikey Vergi Rekabeti.....	8
1.1.1.2.1. Ulusal Vergi Rekabeti.....	8
1.1.1.2.2. Ulusal Vergi Rekabeti: ABD Yaklaşımı.....	9
1.1.2. Sonuçları Açısından Vergi Rekabeti Türleri.....	9
1.1.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti.....	10
1.1.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti.....	12
1.2. Vergi Rekabeti Yaklaşımları	17
1.2.1. Vergi Rekabeti Modelinin Temeli: Tiebout Modeli.....	17
1.2.2. Basit Vergi Rekabeti Modeli.....	19
1.2.3. Kamu Tercihi Teorisi Yaklaşımı.....	21
1.3. Vergi Rekabetine Yol Açan Süreçler.....	23
1.3.1. Küreselleşme Kavramı.....	23
1.3.2. Vergileme Alanında Küresel Sorunlar.....	25
1.3.2.1. Çok Uluslu Şirketler.....	27
1.3.2.2. Transfer Fiyatlaması.....	30
1.3.2.3. Elektronik Ticaret.....	33

1.3.2.4. Vergi Cennetleri.....	36
1.3.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri.....	38
1.4. Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar	42
1.4.1. Vergi Oranı İndirimleri.....	42
1.4.1.1. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim.....	44
1.4.1.2. Gelir Vergisi Oranlarında Değişme.....	46
1.4.1.3. Vergi Gelirlerinin Yapısının Değişimi ve İkili Gelir Vergisi Sistemi	47
1.4.2. Yabancı Mükellefleri Hedef Alan Vergi Teşvikleri.....	50
1.4.2.1. Serbest Bölgeler.....	50
1.4.2.2. Vergi Tatili Uygulamaları.....	52
1.4.2.3. Sosyal Damping.....	54
1.4.3. Diğer Teşvik ve Uygulamalar.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ AÇISINDAN VERGİ CENNETLERİ

2.1. Vergi Cennetleri.....	56
2.1.1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi.....	57
2.1.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri.....	59
2.1.2.1. Vergi Oranları.....	59
2.1.2.2. Banka ve Ticari Sırlar.....	60
2.1.2.3. Bankacılığın Göreceli Önemi.....	60
2.1.2.4. Çağdaş İletişim Olanakları.....	60
2.1.2.5. Nakit Kontrolü.....	61
2.1.2.6. Vergi Anlaşmaları.....	61
2.1.3. Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler.....	62
2.1.3.1. Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Oranlı Vergilemenin Olması.....	62
2.1.3.2. Bilgi Değişiminin Bulunmaması.....	62
2.1.3.3. Vergi Kanunlarının Şeffaf Olmaması.....	63
2.1.3.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması.....	63

2.1.4. Vergi Cenneti Olarak Kabul Edilen Ülkeler ve Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması.....	63
2.1.4.1. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi.....	65
2.1.4.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Sınıflandırılması.....	65
2.1.4.2.1. Uyguladıkları Vergi Rejimine Göre Vergi Cennetleri.....	66
2.1.4.2.2. Bulundukları Coğrafi Bölgelere Göre Vergi Cennetleri...	67
2.1.5. Bazı Vergi Cenneti Ülkelerindeki Vergileme Rejimi.....	67
2.1.5.1 Liechtenstien.....	67
2.1.5.2 Liberia.....	69
2.1.5.3. Monaco.....	69
2.1.5.4. Andorra.....	70
2.1.5.5. Marshall Islands.....	70
2.1.5.6. Panama.....	71
2.1.5.7. Man Island.....	72
2.1.5.8. Jersey.....	73
2.1.6. Vergi Cennetlerinin Sunduğu Vergi Avantajları.....	74
2.1.6.1 Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar.....	75
2.1.6.2. Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar.....	75
2.1.6.3. Gemi İşletmelerine Sunulan Avantajlar.....	76
2.1.6.4. Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar.....	76
2.1.6.5. Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar.	77
2.1.6.6. Diğer Avantajlar.....	77
2.1.7. Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri.....	79
2.1.7.1. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkileri.....	80
2.1.7.2. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkileri.....	81
2.1.7.2.1. Vergi Planlaması.....	82
2.1.7.2.2. Vergiden Kaçınma.....	83
2.1.7.2.3. Vergi Kaçırma.....	84
2.1.7.2.4. Vergi Cennetlerinin Diğer Olumsuz Etkileri.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR

3.1. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar.....	86
3.1.1. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Konu.....	87
3.1.2. 2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler.....	89
3.1.3. 2001 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi.....	92
3.1.4. 2004 Raporu.....	94
3.2. Avrupa Birliğinin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar.....	95
3.2.1. Roma Antlaşması Hükümleri.....	96
3.2.2. Ruding Komitesi Raporu.....	96
3.2.3. Primarolo Komitesi Raporu: Code of Conduct.....	97
3.3. Birleşmiş Milletler Tarafından Yürütülen Çalışmalar	98
3.4. G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar	100

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI AÇISINDAN TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Türkiye'de Zararlı Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları	102
4.1.1. Serbest Bölgeler.....	102
4.1.2. Kıyı Bankacılığı.....	105
4.2. Türkiye'de Zararlı Vergi Rekabetini Önleyici Uygulamalar.....	108
4.2.1 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı.....	108
4.2.1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kavramı.....	110
4.2.1.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye'de Vergilendirilmesinin Şartları.....	111
4.2.1.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilebilir Geliri.....	111
4.2.1.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yüğü.....	112

4.2.1.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Gayrisafi Hasılat	
Tutarı.....	113
4.2.1.3.Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilecek	
Kazançları.....	114
4.2.1.4. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu....	116
4.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	116
4.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	
Kavramı.....	117
4.2.2.1.1. İlişkili Kişi Kavramı.....	118
4.2.2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	118
4.2.2.2. Vergi Amaçlı Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri.....	119
4.2.2.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	120
4.2.2.2.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	121
4.2.2.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	122
4.2.2.2.4. Diğer Yöntemler.....	123
4.2.2.2.4.1. Kar Bölüşüm Yöntemi.....	124
4.2.2.2.4.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi.....	125
4.2.2.3. Yurtiçi Mal ve Hizmet Alımında Transfer Fiyatlaması	
Uygulamasında Hazine Zararının Aranması.....	127
4.2.3. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj Uygulaması.....	129
4.2.3.1. Kanun Metni Ve Uygulama Alanı.....	130
4.2.3.2. Stopaj Uygulamasına Tabi Olacak Ödemeler.....	131
4.2.3.3. Bakanlar Kurulunca Stopaj Oranının Ayrıca Belirlenmesi Beklenen	
Ödemeler.....	132
4.2.3.4. Stopaj Uygulanmayacak Durumlar.....	133
SONUÇ.....	136
KAYNAKÇA.....	138
ÖZGEÇMİŞ.....	149

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin Genişleyen Gücü.....	30
Tablo 2. OECD Ülkelerindeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları.....	45
Tablo 3. OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı....	47
Tablo 4. OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (1965–2005/%).....	49

GİRİŞ

1980’li yılların sonrasında dünya ekonomisi büyük bir değişim sürecine girmiştir. Bu değişim, bir yandan ekonomilerin yeniden şekillenmesine yol açarken, diğer yandan da vergilemeyle ilişkin politikaların da yeniden düzenlenmesine yol açmaktadır.

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi vergi sistemlerinin önüne kısa ya da uzun vadede çözümlenmesi gereken birçok sorun çıkarmıştır. Bu sorunlar sadece ulusal ya da yerel sorunlar değil daha geniş boyutlarda çözüm gerektiren sorunlardır. Uluslararası ticaret hacminin artması, çok uluslu şirketlerin büyümesi, sermaye gibi üretim faktörlerinin hareketliliğinin artması, mal, hizmet ve paranın saniyelerle ölçülebilen sürelerle yer değiştirebilmesi ölçülemez yararlar sağlamanın yanında bir o kadar olumsuz sonuçları da beraberinde getirmiştir. Bir yandan ‘vergi cennetleri’ ya da düşük gelir vergileriyle sermayenin eğilim gösterdiği ‘tercihli vergi rejimleri’ ile giderek büyüyen vergi rekabeti, hızla yayılan elektronik ticaret ve elektronik ödeme sistemleri ile birlikte küresel alanda vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi cennetleri vergi oranlarının sıfır ve sıfıra yakın olduğu ülkeler olarak ifade edilmektedir. Bu ülkeler tarım alanları ve fiziki yatırım alanları sınırlı olan başka gelir kaynakları bulunmayan küçük ada ülkeler olduklarından ekonomik kalkınmayı sağlamada yabancı sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar. Yabancı sermaye girişini hızlandırmak ve özellikle mobil sermayenin en iyi değer kazanabileceği cazip bir ülke haline gelebilmek için de vergi sistemlerini kullanmışlardır. Vergi cennetlerinde vergi oranlarının sıfır veya sıfıra yakın olması, bazı gelir gruplarından hiç vergi alınmaması, bilgi değişiminin bulunmaması, vergi kanunlarının şeffaf olmaması ve kişi ya da kurumların bu ülkelerde belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunmaması küresel alanda sermayenin ve yatırımların yönünün değişmesine neden olmuştur. Ve böylece vergi cenneti kavramının ortaya çıkmasına neden olmuşlardır.

Durumun ciddiyetini anlayan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), 1996 yılında başlattığı ‘Zarar Verici Vergi Rekabeti İle Mücadele Projesi’ çerçevesinde 1998 yılında yayınlanan rapor ile vergi cenneti ülke olmanın kriterleri, vergi cenneti ülkelerin bir listesi belirlenmiş ve bu ülkeler zararlı vergi rekabetine karşı işbirliği yapmaları için taahhütte bulunmaya davet edilmişlerdir.

Avrupa birliğinin vergi rekabetini engelleme girişimi Roma Antlaşmasına dayanmakta ve vergi rekabetini engelleme girişimleri Ruding Komitesi Raporu ve

Primarolo Komitesinin hazırladığı Code of Conduct girişimi ile devam etmiştir. Aynı amacı taşıyan uygulamalar Birleşmiş Milletler ve G8Finansal Eylem Görev Grubu tarafında da yapılmıştır.

Çalışmanın temel amacı küreselleşme sonucunda meydana gelen uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetlerini ele alıp, zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik uluslararası çalışmaları ve Türkiye’de zararlı vergi rekabetini önleyici uygulamaları değerlendirmektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ KAVRAMI VE KAPSAMI

Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.¹ Rekabet ise aynı amacı güden iktisadi veya idari bilimler arasındaki birbirine rakip sonuçlar doğuran faaliyetlerdir. Piyasa ekonomisi açısından rekabet, mal ve hizmet piyasasında teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarışır.²

Dünya ekonomisinin artan entegrasyonu sosyal, politik alanlarda olduğu kadar ekonomik alanlarda da önemli sonuçlar doğurmaktadır. Küreselleşme nedeniyle artan entegrasyon her yönüyle yeni ekonomik ilişkiler ortaya çıkarmakta, faktör mobilitesinin artmasıyla çok uluslu şirketlerin dünyanın her köşesinde faaliyet gösterebilmesine, teknolojiye hızlı değişim mallar, para, insanlar ve uluslar arasında bilgi alışverişini daha ucuz ve daha kolay hale gelmesine, finansal alanda coğrafik olarak mobil faaliyetlerin artması uluslararası finansal piyasaların genişlemesine neden olmaktadır. Dünya ekonomisinin küreselleşmesi devletlerin geleneksel vergi yapılarının değişmesine ve diğer yandan devletlerin birbirleriyle “vergi” konusunda rekabet ettiği bir ekonomik sistem ortaya çıkmaktadır.³

Küreselleşen ekonomik yapılarda çalışan yatırım yapan bireylerin, kurumların faaliyetleri ile faaliyet yerlerini serbestçe seçebilmesi nedeniyle vergi faktörünün yanında birçok ekonomik faktör etkili olmaktadır. Küreselleşmenin getirdiği iletişim ile enformasyon alanındaki gelişmeler ve hızlı teknolojik gelişmeler sonucunda artan faktör hareketliliği nedeniyle vergi rekabeti ekonomik faaliyetlerde bulunan birey ve kurumların seçimlerini etkileyen sonuçlar meydana getirebilmektedir.⁴

¹ Nadaroğlu, Halil (2000), Kamu Maliyesi Teorisi, Kırklareli, Beta Basım A.Ş, ss.25.

² Yılmaz, Ejder, (2003), Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları, s.570.

³ Çevik, Savaş, (2004), “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, Vergi Dünyası, Yıl:23, Sayı:270, ss.154.

⁴ Giray, Filiz (2005), “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:9, ss.94

Ulusal ekonomilerin birbirleriyle artan entegrasyonu, bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaların diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisini artırmaktadır. Üretimin uluslararasılaşması ve üretim faktörlerinin uluslararası mobilitelerinin artması nedeniyle bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine olanak sağlayan küreselleşmenin vergilemede ortaya çıkardığı bu gelişme “vergi rekabeti” olarak adlandırılmaktadır.⁵ Vergi rekabeti, farklı vergilendirme yetkisine sahip idarelerin yabancı sermaye çekebilmek, yerli sermayeyi ise kaçırmamak için cazip vergi hükümleri uygulamaları bakımından rekabet içinde bulunmaları şeklinde tanımlanabildiği gibi⁶ vergi rekabeti, farklı vergilendirme yetkisine sahip otoritelerin (devletler veya alt birimleri) arasında, üretim faktörlerinin emek ve özellikle sermayenin, doğrudan veya portföy yatırımlarının faaliyet ve yerleşme alanını çeşitli vergi politikaları uygulamaları ile etkileme ve yönlendirme veya saptırma amacına dönük olarak faaliyetlerinden kaynaklanma olarak tanımlanmaktadır.⁷

Vergi rekabeti geniş anlamda, yerel yönetimler, eyaletler, devletler ve bunun gibi vergilendirme yetkisine sahip idari bilimlerin diğer idari bilimlere üzerine uyguladığı vergi politikaları olarak tanımlanabilir. Ülkeler, ulusal düzeyde vergi rekabetini kendi idari bilimlerini cazip hale getirmek, doğrudan yabancı sermaye ve finansal yatırımları çekebilmek, uluslararası finansal merkez olabilmek ve kalifiye işgücünü çekebilmek amacıyla vergi rekabetine başvurabilir. Vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda mükelleflerinin vergi yüklerini diğer idari bilimlere kıyasla azaltarak veya düşük tutmak suretiyle mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi idari bilimlerini cazip hale getirmek için çeşitli vergi politikaları uygulayabilirler.⁸

Üstün bilgi ve tecrübe sahibi ‘kalifiye’ beşeri sermayeyi, üretimi, istihdamı, yenilik ve icatları artıracak yabancı sermayeyi ülkesine çekmeye çalışan idari bilimlere rakip idari birimlere kıyasla firma ve bireylere vergisel kolaylıklar sağlamak suretiyle, rakip idari birimlerden aynı yönde uygulamalar ile vergisel kolaylıklar sağlanmadığı sürece yarar sağlarken bu rekabete karşı koymayan, koyamayan veya koymakta geciken

⁵ Aktan, Coşkun Can., Vural, İstiklal Y., (2004), ‘Vergi Rekabeti’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:22, ss.2

⁶ Ferhatoglu, Emrah, (2006), ‘Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri’, Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı:1: ss.79

⁷ Öncel, S. Yenal, (2003), ‘Uluslararası Vergi Rekabeti’, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Konferansları, İstanbul, seri:43-44, ss.2

⁸ Aktan, Coşkun Can., Vural, İstiklal Y., (2004), a.g.m., ss.2

idari birimler vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilenmektedirler. Böylelikle vergisel kolaylıklar sağlamada kendisinden daha dezavantajlı diğer ülkelerden vergi rekabeti ile ‘kalifiye’ beşeri sermayeyi ve yabancı sermayeyi ithal etmiş duruma gelirler.⁹ Bunun sonucunda ise, vergilendirme yetkisine sahip ülkeler ya da yerel yönetimler, eyaletler gibi alt birimler tarafından yatırım faaliyetlerini kendi ülkelerine çekerek katma değerlerini artırır.

1.1. Vergi Rekabeti Türleri

Rekabet edenler açısından vergi rekabetinin yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olarak iki farklı rekabet biçimi bulunmaktadır. İki rekabet türü arasında hem nedenler hem de sonuçlar açısından büyük farklar bulunmaktadır.

1.1.1. Rekabet Edenler Bakımından Vergi Rekabeti Türleri

Vergi rekabeti rekabet edenlerin konumuna göre yatay ve dikey vergi rekabeti şeklinde iki ana grupta sınıflandırılabilir.

1.1.1.1. Yatay Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetimin hareketli vergi kaynağı üzerindeki rekabetidir.¹⁰ Aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine örnek gösterilebilir.

Yatay vergi rekabeti bir ülkenin kendi bünyesindeki yerel yönetimleri arasında gerçekleşebildiği gibi uluslararası yönetimler arasında da gerçekleşebilir.¹¹

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeydeki idareler arasındaki vergi rekabeti, üretim faktörlerinin, firmaların ve bireylerin bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Üretim faktörlerinin ve ekonomik birimlerin bölgeler arasındaki

⁹ Aktan, Coşkun Can. , Dileyici, D. ,Vural, İstiklal Y. , (2006), ‘Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar’, Ankara, Seçkin Yayınları, ss.71

¹⁰ Goodspeed, Timothy J., Çeviren: İsa Sağbaş (2003)“Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, Maliye Dergisi, Sayı 139 (Ocak- Nisan) s. 3.

¹¹ Harun Kılıçaslan (2005) Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye, (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, ss.8

hareketliliği ise bu idari birimlerin faaliyetlerinde daha etkin olmalarına neden olurken, kaynakların yeniden tahsisi amacıyla toplanan vergilerin etkinliğini azaltabilmektedir.¹²

Yerel idarelerin kendi üyeleri üzerindeki vergilendirme çalışmalarının yanı sıra başka idarelerden vergi matrahı oluşturma çabaları da bulunmaktadır. Diğer idarelerdeki üyelerin yapacakları yatırımlardan vergi almama, bölgede yatırım yapanlara hizmetlerin kullanımında kolaylıklar sağlama gibi üyelerin yerleşme kararları üzerinde etklili olabilecek avantajlar sunabilirler. İşletmelerin yerleşme yerlerinin belirlenmesinde yerel idarelerin sunduğu avantajlar da önemli olduğundan uzun vadede sanayinin rasyonelliği üzerinde etkili olmaktadır.¹³

1.1.1.1. Bölgesel Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği Yaklaşımı

Bir bölgesel entegrasyon örneği olan Avrupa Birliği'nde üretim faktörlerinin ve mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı söz konusu olduğundan, Avrupa Birliği'nde vergilendirme kuruluşundan beri ayrıcalıklı bir konu özelliği taşımaktadır. Bu nedenle üye ülkelerin izleyecekleri rekabetçi politikalar önem kazanmakta ve bu politikalar birlik içindeki iktisadi faaliyetler üzerinde saptırıcı etkiler oluşturabilmektedir.¹⁴ Avrupa Birliğine üye ülkelerin bir çoğu rekabetçi vergi politikaları uygulamaktadırlar. Kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıklar AB içinde vergi rekabetinin varlığına ilişkin en önemli uygulamadır. Kurumlar vergisi oran farklılıklarının yanı sıra vergi yükünde görülen genel azalış eğilimi, birliğin vergi yapısında tüketim vergileri lehine yaşanan değişim, vergi uyumlaştırma girişimlerinin görece başarısızlığı ve birliğin siyasi yapısı da yaşanmakta olan vergi rekabetinin göstergeleri arasındadır. Ayrıca Birlik içindeki yeni üye ülkelerin vergi politikalarını uygulama farklılıkları, vergi sistemlerinin ve uygulanmakta olan vergi politikalarının rekabetçi bir karakter taşıdığına işaret etmekte ve gelecek dönemde birlik içindeki vergi rekabetinin daha da artacağına dair öngörülerin oluşmasına neden olmaktadır.¹⁵

Avrupa Birliği'nde vergi politikalarının amacı, üye devletler arasındaki vergisel sorunları çözüme kavuşturmaktır. Üye ülkeler, farklı ekonomik ve mali sistemlere sahip olmaları, Dünyada ve Birlik içinde artan bir rekabet ortamı içinde

¹² Öncel, S. Yenal, (2003), a.g.m., ss.5 http://www.malihukuk.net/pdf/yararli_vergi_rekabeti.pdf

¹³ Sefikhanov, Allakhverdi, (2005), Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti, (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, ss.84

¹⁴ Söğüt, Semih (2003), "Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti", Vergi Sorunları, Sayı: 176, Mayıs, s.219.

¹⁵ Saraç, Özgür, (2006), 'Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İzmir, ss.188

bulunmaları nedeniyle kendi vergi sistemlerinde gelir azaltıcı veya gelir arttırıcı ortak düzenlemeler yapmaya yanaşmamaktadırlar. Ortaya çıkan en büyük sorunlar; çifte vergilendirme, vergide haksız rekabete gitme veya vergi cennetlerinin varlığı ile ulusal ayrımcılığa dayalı vergicilik anlayışıdır.¹⁶

Avrupa Birliği'nde tek pazarın oluşum sürecine yönelik olarak vergi düzenlemeleri Roma Antlaşması ile başlamıştır. Yapılan bu antlaşma doğrultusunda rekabeti bozucu vergisel uygulamaların kaldırılmasının ve vergi uyumlaştırması kapsamında ülkeler arasında ortak bir vergi temelinin oluşturulmasının hedeflendiği görülmektedir. İzleyen dönemlerde Ruding Raporu ve 1997 yılında kabul edilen Vergi Paketi vergi rekabetini önlemeye yönelik uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁷

1.1.1.1.2. Küresel Vergi Rekabeti

Vergi rekabetinin en geniş ölçekte gerçekleştirilen türü küresel vergi rekabetidir. Küreselleşme sonucunda sermaye ve yatırımların coğrafi engel tanımaksızın ülkeler arasında hareketinin kolaylaşması sonucunda ülkeler bu değişkenlerden pay alma mücadelesine girişmişlerdir.¹⁸

Küreselleşme sürecinin gelişimi ile birlikte ülkeler, rakipleri veya ticari ilişkiler içinde bulundukları diğer ülkelerin vergi politikalarındaki değişikliklerine karşı daha duyarlı olmaya, vergi sistemlerini revize etmeye ve izledikleri rekabetçi politikalarla sağlayacakları kazanımları rakiplerine göre en çoklama amacı doğrultusunda hareket etmektedirler.¹⁹

Küreselleşme yukarda da açıklandığı gibi, bir yandan ülkelerin diğer ülkelerden bağımsız ya da onları dikkate almaksızın bir vergi politikası belirlemelerini imkansız hale getirirken diğer yandan tüm ülkeleri aynı anda etkileyen, küresel çevrede ortaya çıkan ve küresel bir çok taraflı çabayla çözülebilecek ortak sorunlar çıkarmaktadır.²⁰

¹⁶ Ay Hakkı M., (2004), ' AB'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi'ndeki Gelişmeler', Vergi Dünyası, Sayı:273, Mayıs,, s.149.

¹⁷ Saraçoğlu, Fatih, (2006), 'Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci', Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, ss.105

¹⁸ Saraç, Özgür, (2006), 'Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Rekabeti Türkiye Değerlendirmesi', Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, ss.138

¹⁹ Saraç, Özgür (2006), a.g.e., ss.138

²⁰ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.157

1.1.1.2. Dikey Vergi Rekabeti

Farklı yönetim kademeleri arasındaki vergi rekabeti olarak tanımlayabileceğimiz dikey vergi rekabeti iki farklı seviyedeki yönetim birimlerinin aynı vergi kaynağını birbirlerinden bağımsız bir şekilde vergilendirmesi sonucunda oluşur.

Dikey vergi rekabeti, federal devletlerde, yerel ve ulusal düzeydeki farklı devlet yapıları arasındaki rekabettir.²¹

Üniter yapıli devletlerde vergilendirme yetkisi tanıyan bir mali özerkliğin varlığı durumunda, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında gerçekleşen vergi rekabeti de dikey vergi rekabeti kapsamında gerçekleşecektir.²²

Vergi rekabeti farklı seviyelerdeki federal-federe devlet gibi farklı yönetim düzeyleri arasında gerçekleşiyorsa aynı vergi kaynağının farklı vergi oranlarıyla vergilendirilmesi ile bölgelerden birinde uygulanan verginin diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemesi söz konusu olacaktır.²³

1.1.1.2.1. Ulusal Vergi Rekabeti

Ulusal vergi rekabeti, vergilendirme yetkisinin kullanımında siyasi özerkliğin bulunduğu ülkelerde görülen bir durumdur. Üniter yapıli ülkeler ve federal yapıli ülkeler doğası gereği böyle bir mekanizmayı bünyesinde bulundurdıklarından bu tür vergi rekabetine örnek oluşturmaktadırlar.

Ulusal vergi rekabeti, federal bir devlette mal, hizmet, insan ve sermayenin serbestçe dolaşımının bağımsız eyaletlerin hareketlerini sınırladığı bir durum olarak tanımlanmaktadır.²⁴

Daha açık bir ifadeyle federal yapıli bir devlette eyaletler arasında gerek sermaye gerekse işgücünü çekmek için oluşan yerel yönetimler arasındaki rekabetir.

²¹ Goodspeed, Timothy J., Çeviren: İsa Sağbaşı (2003), a.g.m., s.3.

²² Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.138

²³ Goodspeed, Timothy J., Çeviren: İsa Sağbaşı (2003), a.g.m., s.3. http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/maliyederigisi.asp?dergi_no=139

²⁴ Kenyon, Daphne A., (1997), 'Theories of Interjurisdictional Competition', New England Economic Review, March-April, ss.14, <http://www.bos.frb.org/economic/neer/neer1997/neer297b.pdf>

1.1.1.2.2. Ulusal Vergi Rekabeti: ABD Yaklaşımı

Federal yapılı ülkelerde federe devletler siyasi özerkliğin bir sonucu olarak kendi iktidar alanlarında farklı düzeylerde vergilendirmeye başvurabilmekte ve vergi rekabeti doğurmaktadırlar. Federal yapılı bir ülke olan ABD ele alındığında, ulusal vergi rekabeti ortamında eyaletlerde izlenen vergi politikalarının ekonomik açıdan daha elverişli şartlar doğurduğu gözlemlenmektedir.²⁵

1970’li yılların ortaları ABD’de vergi rekabetinin yaygınlaştığı yıllardır. New York ve Massachusetts eyaletlerindeki vergi yüklerinin yüksek olması nedeniyle New York da yerleşik bulunan 303 büyük ölçekli gıda, tekstil, makine ve elektrik malzemeleri sektörlerinde faaliyette bulunan işletmelerden 91’i bu eyaletten ayrılarak ülkenin doğusunda bulunan daha düşük vergi oranlarının uygulandığı eyaletlere kayarak orada faaliyet göstermeye başlamışlardır. Yine aynı şekilde New York’a benzer bir şekilde yüksek vergi oranı uygulaması olan Massachusetts eyaletinde yerleşik bulunan imalat işletmeleri daha düşük vergi oranlarının uygulandığı New England bölgesi içindeki eyaletlerde faaliyet gösterme kararı almışlardır.²⁶

ABD’deki eyaletlerdeki kurumlar vergisi oranlarındaki farklılıkların gelirler vergisi içinde geçerli olduğu görülmüştür. Yine 1977 yılı verileri doğrultusunda New York kişisel gelir vergisi oranı %17.1 ve Massachusetts’te ise %14.4 ile vergi yüklerinin en ağır olduğu eyaletler olarak en başta yer almaktadırlar. Buna karşılık aynı vergi oranları Texas’ta %5.6, Arizona’da %7.7 ve New Hampshire’de ise %7.0 olarak daha düşük seviyelerde uygulanmaktadır.²⁷

1.1.2. Sonuçları Açısından Vergi Rekabeti Türleri

Vergi rekabeti etkin bir yönetim ve herkes için en yüksek olası refah düzeyine yol açabilir. Ancak bazı vergi rekabeti uygulamaları, dünya refahını optimum noktasının altına düşüren yanlış kaynak dağılımına yol açmaktadır. Bu durum vergi rekabeti ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı önleyebilmekte ve birtakım sorunlar yaratabilmektedir.²⁸

²⁵ Dye, Thomas R., (1990), ‘The Policy Consequences of Intergovernmental Competition’, Cato Journal, Volume:10, No:1, ss.61 <http://www.cato.org/pubs/journal/cj10n1/cj10n1-4.pdf>

²⁶ Benson, Bruce L., (1990), ‘Interstate Tax Competition, Incentive to Collude, and Federal Influences’, Cato Journal, Volume:10, No:1, ss.77

²⁷ Dye, Thomas R., (1990), a.g.m., ss.61

²⁸ Giray, Filiz, (2003), ‘ Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler’, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan, s.175.

Bir ülkede vergi yükünün düşürülmesiyle amaçlanan iki avantaj söz konusu olabilmektedir. Eğer vergi yükünün düşürülmesi, karlar üzerinden alınan direkt vergilerin azaltılması yoluyla yerli sanayinin rekabet edebilirliğinin artırılması ise, bu ‘iyi’ bir vergi rekabetidir. Oysa, bir ülkenin yabancı yatırımları kendisine çekebilmek için vergi oranlarını düşürmesi söz konusu ise ‘zarar verici’ bir vergi rekabeti söz konusu olabilmektedir.²⁹

Bu tanımlardan hareketle, vergi rekabetinin ‘iyi’ ya da ‘yararlı’ sonuçları olabileceği gibi, amaçları veya uluslar arası etkileri yönünden ‘kötü’ ya da ‘zararlı’ bir şeklinin de olabileceği sonucuna varılmaktadır. Ancak, vergi rekabetinin etkilerini ampirik verilerle ölçmek oldukça güçtür. Çünkü; (1) Vergi sistemlerinin çok karmaşık yapıda olması. (2) Vergi oranlarının yanı sıra vergi kaynaklarının yer seçiminde etkili olan bir çok faktörün bulunmasıdır. Bunlar, kamu harcama kararları ve diğer yer seçim faktörleridir. (3) Kamu harcamalarından elde edilen yarar ile vergilendirilmiş faktörler arasında bağlantı kurmanın zor olması. (4) Vergi politikalarının yanı sıra yürürlükte olan başka devlet politikalarının da bulunması nedeniyle vergi rekabetinin etkisini ölçmek zordur.³⁰

1.1.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti

Ülkeler kendi vergilendirme yetkilerini kullanırken amaçları hep uluslararası rekabet güçlerini artırırken ulusal refahlarını artırmak, ekonomik göstergeleri olumluya dönüştürmek ve uluslararası ilişkilerini geliştirmektir. İşte vergilendirme yetkisi kullanılırken alınan kararlar ülkenin kendi menfaatleri üzerinde yararlı etkiler yaparken, diğer ülkeleri de teşvik edip, canlandırıyorrsa arzulan bir yapı oluşur.

Ancak belli bir noktadan sonra uluslararası alanda diğer ülkeleri olumsuz etkiliyorsa zararlı vergi rekabeti söz konusu olur.³¹

1999 yılında Almanya Maliye Bakanlığı Bilimsel Danışma Kurulu yararlı vergi rekabetini, genel bir vergi oranı indirimi, uluslararası sermaye dağılımını etkilese bile adil sonuçlar yaratan uygulamalar olarak tanımlamıştır. Yapılan iç düzenlemelerle vergi sisteminde genel bir iyileşme ile vergi gelirlerinde artış sağlanmasıyla birlikte diğer

²⁹ Eyüpgiller, Saygın, (2002), “Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.20.

³⁰ Goodspeed, Timothy J., Çeviren: İsa Sağbaş (2003), a.g.m., ss.5

³¹ Arıkan, Zeynep., Akdeniz, H.Ahmet., (2005), “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi” Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285 - 338 ss.291

Ülkelerin vergi politikalarını ve vergi gelirlerini de olumlu etkiliyorsa yararlı vergi rekabeti vardır.³²

Yararlı vergi rekabeti, genel olarak rekabetin sağladığı kazanımlar üzerinden açıklanabilmektedir.³³ Vergi rekabeti sonucunda, ülkeler, şirketleri çekebilmek için sadece vergi oranlarını düşürmez, bunun yanında şirketlere iyi bir ortam sağlamak için etkin bir şekilde hizmet sunmaya çalışırlar ve bunun nihayetinde de ülkelerin kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliği artar.³⁴

Uluslararası vergi rekabetinin, çeşitli ülkelerde uygulanan yanlış vergi politikalarının işletmeler ve dolayısıyla ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin düzeltilebildiğini savunan görüşler de vardır. Örnek olarak İngiltere ve ABD’nde 1985 ve 1986 yıllarında yapılan gelir vergisi indirimlerinin arasında 10 yıldan kısa bir süre içinde dünya ölçeğinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, %50’ye varan vergi oranı indirimleri yaşanmıştır.³⁵

Rekabetin sağladığı kazanımlardan biri rekabet eden ülkelerdeki yatırımları artırmasıdır. lkeler vergi politikası aracılığı ile yatırımları özendirerek yabancı yatırımları ülkelerine çekebilir, yatırımların artması ile birlikte istihdamın da artması sonucunu meydana getirebilirler.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenlerinden biri vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Yüksek vergi oranlarına karşı mükelleflerin vergi uygulamalarına verdiği tepkinin sonucu vergi kayıpları ve vergi kaçakçılığıdır. Vergi rekabetinin daha düşük vergi oranlarının uygulanmasını zorunlu kılması vergi tabanını genişleterek vergi gelirlerinde artış sağlayacaktır.

Rekabet, alternatiflerin seçmenlerce bilinmesi ve seçilmesini sağladığından, Vergi rekabetinin sağladığı kazanımlardan bir diğeri ise refahın artmasıdır. Seçmenlerin istedikleri vergi ve kamu hizmet bileşimini oylarıyla belirlemeleri refahı arttıracak olan önemli bir husustur. Bu şekilde refahı olumsuz etkileyecek yüksek vergi yükünden kaçınılmış olunur.³⁶

³² Hey, Johanna, (2002), ‘Tax Competititon in Europe The German Perspective’, University of Cologne, Lausanne ss.7

<http://www.eatlp.org/uploads/Members/Germany02.pdf>

³³ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e, ss.139

³⁴ Kılıçarslan, Harun, (2005), “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, İktisadi Araştırmalar Vakfı, Aralık, İstanbul, ss.42

³⁵ Eyübgiller, Saygın, (2002), a.g.m., ss.36

³⁶ Kılıçarslan, Harun, (2005), a.g.e., ss.44

Vergi rekabeti yüksek vergi yüküne engel olmaktadır. Diğer yandan iktisadi gelişmeyle vergi yükü arasında ters yönlü bir ilişkinin bulunduğunu söyleyecek olursak vergi rekabetinin yarattığı ortamlarda özel sektörün kullanabileceği fon miktarında artışlar meydana gelebilmekte ve üretime yönelik faaliyetleri cezalandırıcı uygulamalar azalmaktadır.³⁷

Vergi rekabeti mali disiplini sağlar. Mali disiplinin sağlanması ulusal vergi matrahı üzerinde hükümetlerin tasarruf gücünün bulunması nedeniyle önemlidir. Hükümetler tasarruf güçlerini, vergi sistemlerini kendi çıkarları için manipüle etmek isteyen partiler ve çıkar grupları için kullanarak kamusal mallar dolayısıyla kamu harcamalarında aşırılıkların meydana gelmesine ve diğer yandan mali yönden güçlü bir azınlığın lehine vergi yükünün yeniden dağılımına neden olabilecek şekilde kullanabilirler. Bu nedenle vergi rekabeti kamu hizmetleri ve vergi yükünün daha iyi ve dengeli şekilde sunulmasına neden olacaktır.³⁸ Vergi rekabeti yalnızca kamu hacmini küçültmekle kalmamakta, ülkeleri sağladıkları vergi gelirlerini daha etkin kullanmaya teşvik etmektedir.

Vergi rekabetinin yararlı olduğu görüşü daha çok kamu tercihi teorisi ile ilgili çalışmalarda yer almaktadır. Vergi yaklaşımları başlığı altında kamu tercihi teorisinde ayrıntılı olarak incelenecektir. Vergi rekabeti toplumun refahını uluslararası rekabet dolayısıyla diğer ülkeleri de benzer reformlar yapmaya teşvik ederek, yine uluslararası vergi rekabeti ile politikacılara vergi oranlarını düşürmeleri ya da en azından artırmamaları yönünde etki yaratarak artırabilir.³⁹

1.1.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını etkileyip, üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını kendi ülkelerine çekmeye çalışması uluslararası vergi rekabetine neden olmaktadır. Bu rekabet belirli bir limite kadar kabul edilir olmasına rağmen belli bir noktadan sonra yatırımcının ikamet ettiği ya da vatandaşı olduğu ülke vergi idaresine zarar verici olmaya başlamaktadır.⁴⁰

³⁷ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.139

³⁸ Giray, Filiz, (2005), 'Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları', Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi, Sayı:9, ss.97

³⁹ Öz, Semih, (2005), 'Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri', Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, ss.61

⁴⁰ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.57

Genel olarak zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılması sonucu yaratılan etkinlik kaybı nedeni ile ülkenin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir.⁴¹

Wallace Oates, zararlı vergi rekabetini; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirler iken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almadığı bir “mali dışsallık” türü olarak tanımlamaktadır.⁴²

OECD zararlı vergi uygulamaları ilgili çeşitli raporlar yayınlamıştır. Uluslararası vergi rekabeti kavramının zarar verici olduğu yolundaki vurguların kaynağını OECD’nin 1998 tarihli ‘Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun’ raporu oluşturmaktadır. OECD yayınladığı bütün raporlarında vergi rekabetinin ulusal ve uluslararası alanlardaki zararlı yönünü vurgulayarak, bu konuda uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ile ne tür önlemler alınması gerektiği konusunda vurgularda bulunmuştur.⁴³

1998 tarihli OECD raporunda küreselleşmenin ve bunun sonucu olarak sermayenin ülkeler arasında dolaşım kabiliyetinin artmasının son yıllarda dünya genelinde vergi indirimlerine neden olduğu vurgulanmıştır. Rapora göre, sermaye üzerindeki uluslararası dolaşım engellerinin büyük ölçüde kalktığı günümüz dünyasında vergi yükümlülerine cazip vergi olanakları sunarak sermayeyi kendisine çekmeyi amaçlayan ülkeler, diğer ülkelerde matrah aşınmalarına ve refah kayıplarına neden olabilmektedirler.⁴⁴

OECD zararlı vergi rekabetini tanımlarken vergi oranı düşüklüğü yanında başka özelliklerin de aranması gerektiğini belirtmektedir. Bunlar etkin bilgi değişiminin olmaması, ekonomik faaliyet olmaması, rejimin saydam olmaması, özel rejimler uygulaması gibi özelliklerdir.⁴⁵

OECD zararlı vergi rekabetini 1998 yılında yayınladığı ‘Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun’ adlı raporunda, agresif bir yaklaşımla sermaye ve

⁴¹ Karaca, Yüksel, (2001), “Zararlı Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, Vergi Dünyası, Sayı: 238, s.90.

⁴² Oates, Wallace, (2001), ‘Fiscal Competititon, or Harmonization? Some Reflection’, National Tax Journal, Vol:54, No:3, ss.511

⁴³ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.292

⁴⁴ Ferhatoğlu, Emrah, (2006), a.g.m., ss.82

⁴⁵ OECD, (1998), ‘Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, Paris, ss.23
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

finansal yatırımların yön değişmesine neden olarak diğer ülkelerin vergi matrahlarının erozyona uğratılması olarak tanımlamıştır.⁴⁶

Bir vergisel teşvikin zararlı olup olmadığını nitelendirmek üzere genel kabul görmüş temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şöyle sıralanabilir.

- Vergi teşvikinin sadece ülkeye yerleşmeyen yükümlüler veya bu yükümlülerin işlemleri için geçerli olması.
- Çokuluslu şirketler lehine uluslararası kabul edilen prensipler (örneğin OECD’de de yer alan prensipler gibi) dışındaki prensiplere göre vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasını sağlayan vergi teşviklerinin uygulanması.
- Saydamlıktan yoksun vergi teşviklerinin olması.
- Vergi rekabeti sonucu hareketli ve daha az hareketli üretim faktörleri arasında vergi yükünün tahsisi için her ülkenin karar yeteneğinin azaltılması.
- Diğer ülkelerin vergi kanunları ile uyumlu olmayan teşviklerin var olması.
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması.
- Finansal ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarının bozulması.
- Ulusal ekonomiden izole edilen ve böylece ulusal vergi matrahı üzerinde etkisi olmayan faaliyetler için verilen vergi teşvikleri.
- Herhangi bir reel ekonomik faaliyetin yokluğunda bile vergi avantajlarının garanti edilmesi.⁴⁷

Ülkelerin coğrafi olarak hareketli sermayeyi çekmek nedeniyle vergi oranlarını diğer ülkelere kıyasla düşük tutmaları sonucunda oluşan vergi rekabetinin vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde meydana getireceği muhtemel olumsuz etkiler 1998 tarihli OECD raporuna göre şu şekilde sıralanmıştır.

- Sermaye akımlarında sapmalar, (vergi rekabetinin finansal sermaye akımları üzerinde doğrudan, reel yatırım akımları üzerinde ise dolaylı etkili olduğu da belirtilmiştir)
- Finansal ve fiziki yatırımlar üzerinde saptırıcı etkiler oluşması
- Vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşması,
- Vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaşması,
- Vergilerin ve kamu harcamalarının miktar ve bileşiminin değişmesi,

⁴⁶ OECD, (1998), a.g.m., ss.16

⁴⁷ Giray, Filiz, (2005), a.g.m, ss.110

- Vergi yükünün işgücü, servet ve tüketim gibi daha az hareketli vergi konularına kayması,

- Vergi yönetim maliyetlerinin artması sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁴⁸

Vergi rekabetinin en bilinen en göze çarpıcı zarar verici sonucu mali bozulmaya neden olmasıdır. Mali bozulma vergi matrahında erozyona neden olarak ülkelerin vergi gelirleri kayıplarını ifade etmektedir. Mali bozulma başlıca dört şekilde vergi gelirlerinde azalmaya neden olur.

- Hareketli faktörlerden sağlanan gelirlerin daha düşük oranda vergiye tabi tutulması nedeniyle gelirlerin azalması

- Hareketli faktörlerin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kayması, doğrudan yüksek vergili ülkenin vergi matrahında aşınmaya neden olması

- Hareketli faktörlerin başka yerlere gitmesi, yüksek vergi uygulayan ülkelere hareketli olmayan faktörlere daha düşük ödeme yapılmasına ve bunların vergi matrahlarının azalmasına neden olabilir.

- Hükümetler yabancı sermayeyi ülkelere çekmek üzere yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır. Bu durum tehlikeli komşuluk politikasına neden olur.⁴⁹

Mali bozulma ve tehlikeli komşuluk politikalarının bir sonucu olarak vergi gelirlerinde azalmaların meydana gelmesi kamu hizmetlerinin finansmanında sıkıntı doğuracaktır. Vergi gelirlerinin azalması kamu açıklarının artmasına, kamu harcama düzeylerinin düşmesine, hükümetlerin kamu hizmetlerini finanse edecek alternatif gelir kaynakları aramasına yol açar. Vergi rekabeti etkin olmayan vergi ve harcama politikalarına sebep olacaktır.⁵⁰

Vergi rekabeti sonucu ülkelerdeki vergi yükü sermayeden, işgücü, gayrimenkul ve tüketim üzerine kayar. Vergi gelirleri azalan ülkeler bu kaybın telafisi için hareketliliği kısıtlı olan üretim faktörleri üzerine uygulanan gelir ve varlıklar üzerinden alınan vergiler ile tüketim vergileri gibi dolaylı vergileri artırma yolunu seçerler. Bu durum bireysel eşitliği bozduğu için vergilemede adalet ilkesine ters düşen bir

⁴⁸ OECD, (1998), a.g.m., ss.16

⁴⁹ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.111

⁵⁰ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.111

uygulamadır.⁵¹ Zararlı vergi rekabeti vergi yapılarının adilliğini ve bütünlüğünü bozmakta, vergi mükelleflerinin vergi ödeme şevkini kırmaktadır.

Vergi rekabeti hareketli faaliyetler ve faktörler üzerindeki efektif vergi yükünü dramatik olarak düşürken, özellikle emek üzerinde çok yüksek vergi baskısı yaratabilir. Emegin üzerindeki vergilemedeki artış, gelir dağılımında eşitsizliklere, üretim sürecinde potansiyel işsizliğe ve emegin sermayenin yerini almasından dolayı istenmeyen çarpıklıklara neden olur.

Bir çok ekonomist, rekabet halindeki ülkelerin vergi matrahlarını kendi ülkelerine çekmek için mali yıkım anlamına gelen en alt yarışa başvurabileceklerini söylemiştir. Rekabet başlar başlamaz ülkeler sermaye ve diğer hareketli faktörler üzerindeki vergileri düşürmeye başlayacaklardır. Sonuçta her devletteki sermaye üzerinden alınan vergi oranı sifıra yaklaşmış olacaktır. Bu durum toplam vergi gelirlerinin azalmasına, hükümetlerin kamu hizmetlerini yeterli düzeyde sunmasını ve finanse etmesini önleyecektir. Vergi rekabeti ülkelerin refah politikalarını ve gelir dağılımlarını etkileyecek sonuçlar doğurmaktadır.⁵²

Zararlı vergi rekabeti kaynakların yanlış dağılımına yani ekonomik etkinsizliğe neden olur. Bir ülkede yatırımlar vergi yükünde indirim yapılmadan gerçekleşmiyorsa, o ülkede kaynakların dağılımda ve ekonomik açıdan etkin kullanımında sorunlar meydana gelecek ve vergi rekabeti sadece yatırımların yerleşim yerlerini değil yöneldiği sektörler üzerinde de caydırıcı sonuçlar meydana getirmiş olacaktır. Ekonomik açıdan verimli olan yatırım yeri seçimi yerine vergi avantajı bulunan ülkelere yönelme sonucunu yaratabilecek zarar verici vergi rekabeti, ulusal ve uluslar arası düzeydeki kaynakların en etkin biçimde kullanılamaması sonucunu doğurmuş olacaktır.⁵³

Vergi rekabeti gelişmiş ülkeler için olduğu kadar gelişmekte olan ülkeler açısından da olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Gelişmiş ülkeler oldukça ayrıntılı sosyal güvenlik sistemlerine sahiptirler ve kamu harcama gereksinimleri oldukça yüksektir. Vergi rekabeti ise, kamu gelirlerini tehdit eden bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu gelirlerinin azalması sosyal güvenlik sistemlerini daraltmaya

⁵¹ Eyübgiller, Saygın, (2000), 'Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Işığında Değerlendirilmesi', Vergi Dünyası, Sayı:222, ss.2

⁵² Giray, Filiz, (2005), ss.112

⁵³ Giray, Filiz, (2005), ss.112

yöneltebilecektir. Ancak bağımlılık oranındaki artış ve fakirlik olgusu gelişmekte olan ülkelerin daha fazla vergi gelirine ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.⁵⁴

Vergi rekabeti, nitelikli emeğin başka ülkelere gitmesine neden olarak beyin göçü yaratmaktadır. Vergi rekabeti konusunda izlenen politikalar nedeniyle devletlerin vergi gelirlerindeki azalmalar buna bağlı olarak borçlarının artması sonucunu meydana getirebilir.

Vergi rekabeti, mükelleflerin vergi idaresine karşı güven ve saygısının azalmasına yol açabilir.⁵⁵

1.2. Vergi Rekabeti Yaklaşımları

Bu bölümde vergi rekabetini teorik temellerine değinilecektir. Vergi rekabetinin vergi gelirlerini kamu harcamalarını karşılayamayacak düzeyde azalmasına neden olması ve vergi yükünün hareketli üretim faktörleri olan sermayeden işgücü ve tüketime kayması, yetersiz kamu malı üretim düzeyine neden olması gibi olumsuz sonuçlar doğuracağını savunan olumsuz yaklaşımlar ile vergi rekabetinin bürokratların rant kollama faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımının sağlanmasına yardımcı olabileceğini savunan olumlu yaklaşımlar açısından ele alınacaktır.

1.2.1. Vergi Rekabeti Modelinin Temeli: Tiebout Modeli

Vergi rekabeti konusunda geliştirilen modeller, varsayımları ve yöntem farklılıkları nedeniyle çeşitlilik göstermekte ve miktar olarak yüzlerle ifade edilen oldukça geniş bir sayıya ulaşmaktadır. Vergi rekabeti toerisi konusunda temel referans olması nedeniyle 1956'da Charles Tiebout tarafından yapılan çalışma incelenecektir.⁵⁶

Tiebout Modeli tam rekabetçi bir piyasa temeli üzerine kurulmuştur. Tiebot Modeli'nin dayandığı temel varsayımlar şunlardır.

- Seçmen tam mobiliteye sahiptirler ve kamusal mal ve hizmetlere olan tercihlerini en yüksek faydaya ulaştıkları yerlere taşıyabilirler.

⁵⁴ Avi-Yonah, Reuven S., (2001), "Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries", Cepal Review, Vol:74, s.59-66. http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/9/19999/lcg2135i_Avi-Yonah.pdf

⁵⁵ OECD, (1998), ss.16

⁵⁶ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.146

- Seçmenler tam bilgiye sahiptirler. İdarelerin yaptıkları her türlü gelir ve harcamalar hakkında seçmenleri bilgileri vardır.
- Seçmenlerin aralarında tercih yapabileceği çok sayıda idare vardır.
- Seçmenlerin aralarında tercih yapabileceği yerel idarelerde sunulan kamu hizmetleri herhangi bir dışsallığa sahip değildir.
- Bütün yerel idarelerdeki istihdam olanakları aynıdır.
- Bu yerel idarelerde sunulan her türlü kamu hizmetine karşılık gelen bir optimal büyüklük söz konusudur. Bu optimal büyüklük ile belirli bir miktardaki mal ve hizmetin ortalama maliyetinin minimize edildiği büyüklük kastedilmektedir.
- Her yerel idare optimal büyüklüğe ulaşmaya çalışır. Optimal topluluk büyüklüklerinin altında olan birimler seçmen tüketicileri kendi birimlerine çekmek isterken, bu büyüklüklüğün üzerindeki tersine davranacaklardır.⁵⁷

Tiebout modeli bütün vergi mükelleflerinin hareketli olduğu varsayımına dayanır. Oysa gerçek hayatta durum böyle değildir. Varlıklı mükellefler yoksullara göre daha fazla hareket kabiliyetine sahiptirler. Dolayısıyla bu durum gelir dağılımının fakir halk kesimleri aleyhine değişmesi sonucunu doğurabilir.⁵⁸

Vergi rekabeti, Tiebout modelinden bazı yönlerden ayrılmaktadır. Tiebout Modeli, yerel idareler arasındaki vergi rekabetinin hizmetlerin sunumunda etkinlik yaratacağını söylemektedir. Ancak vergi rekabeti nedeniyle ortaya çıkabilecek olan dışsal ekonomileri göz önünde bulundurmamaktadır. Şöyle ki; vergi rekabetinin olması durumunda yerel idarelerin uyguladıkları mali politikalar sermaye ve nitelikli işgücünün transfer olabilmeleri nedeniyle diğer bölgelerdeki refahı olumsuz etkileme potansiyeli bulunmaktadır. Buna mali literatürde, negatif mali dışsallık denir. Diğer bir ifade ile negatif mali dışsallık, diğer bölgelerdeki devlet bütçesi üzerinde bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle oluşturduğu dışsallıktır. Modelin öngörmediği negatif dışsallıklar nedeniyle vergi rekabeti zararlı uygulamalara dönüşebilir.⁵⁹

Mali dışsallıklar genel olarak bir vergileme yetkisine sahip otoritenin oluşturacağı vergi oranının, diğer vergileme yetkisine sahip otoritenin vergi gelirlerini etkilemesini ifade etmektedir.⁶⁰ Örneğin bölgelerden birinin hareketli sermaye

⁵⁷ Tiebot, Charles M., (1956), 'A Pure Theory of Local Expenditures', The Journal of Political Economy, Vol.64, No.5 http://weber.ucsd.edu/~jlbroz/Courses/POLI200C/handouts/tiebout_chi.pdf

⁵⁸ Ay, Hakan, (2001), 'Vergi Rekabeti', Vergi Dünyası, Sayı:236, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2439>

⁵⁹ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.148

⁶⁰ Giray, Filiz, (2003), a.g.m. <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4065>

üzerindeki vergi oranını düşürdüğünde elde edeceği sermaye kazancı, diğer bölgelerin vergi tabanları ve vergi hasılatlarının düşmesine neden olacaktır.

İki tür mali dışsallık bulunmaktadır. Bunlar dikey ve yatay mali dışsallıklardır. Dikey mali dışsallık, farklı düzeydeki iki yönetimin aynı matrahı vergilediği durumdur. Bu durumda bir yönetimin vergi oranlarındaki artış, daha düşük düzeyde vergi oranı uygulayan yönetimin vergi matrahını etkileyecektir. Yatay mali dışsallık, aynı düzeydeki iki yönetimin, iki vergileme otoritesi arasında hareketli olan bir vergi matrahını vergilemesiyle oluşur. Herhangi bir vergileme otoritesi, özellikle hareketli bir üretim faktörü üzerindeki vergi oranını belirlerken, hareketli vergi matrahının kaçacağı ve hareketli faktörler üzerinde daha düşük vergi oranlarına yol açacağı korkusuyla diğer ülkenin rekabetinden etkilenecektir.⁶¹

Bölgeler farklı vergi oranlarını seçebilirler. Çünkü her bölge farklı üretim teknolojilerine, farklı bireysel tercihlere ve değişen faktörlere sahiptir. Eğer vergi oranı farklılaştırılırsa, ekonomide iki etkinsizlik türü mevcut olur. İlki kamusal mal düzeyi konusunda oluşan etkinsizliktir. Çünkü bölgeler yukarıda belirtilen bölge içi dışsallıkları dikkate almada başarısızdırlar. İkincisi, sermayenin bölgeler arasında yanlış tahsisidir. Böylece sermayenin marjinal çıktısı, yüksek vergili bölgelerde nispi olarak yüksek olacaktır. Eğer vergi oranları bölgeler arasında farklıysa tam etken kaynak dağılımına ulaşılamaz.⁶² Böyle davranışlar çeşitli bölge içi dışsallıkları yükseltebilir.

Tiebout teoremi, yerel yönetimler arasındaki rekabet sonucu, bireylerin istedikleri kamusal malların etkin bir biçimde üretilebileceği hipotezine dayanmaktadır. Günümüzde ülkeler arasında yabancı sermayeyi çekme alanında yaşanan rekabet için çok da geçerli görünmemektedir.

1.2.2. Basit Vergi Rekabeti Modeli

Tiebout kuramına yapılan varsayım ilaveleri basit vergi rekabeti teorisinin oluşumuna katkıda bulunmuştur. John D. Wilson (1986) ile George Zodrow ve Peter Mieszkowski (1986) tarafından biçimlendirilen basit vergi rekabeti modeline göre yerel

⁶¹ Giray, Filiz, (2003), a.g.m. <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4065>

⁶² Wilson, John, D., (1999), 'Theories of Tax Competition', National Tax Journal, ABI/INFORM Global, 52, 2; ss. 276,

idareler hareketli üretim faktörünü çekebilmek için düşük vergi oranları uygulamaktadır.⁶³

Basit vergi rekabeti modeline göre vergi rekabeti iki şekilde ortaya çıkabilir. Yerel idarenin vergi kaynaklarını diğer vergi kaynaklarına göre daha düşük oranda vergilendirmesi ve yerel idarenin kendi sınırları içerisinde yatırımları teşvik etmek amacıyla bütün vergi kaynaklarını kapsayacak şekilde vergi oranlarında indirim gitmesidir.⁶⁴

Modelde sabit sermaye stoku, sabit işgücü arzı ile üretim yapan rekabetçi firmalara ev sahipliği yapan rasyonel yerel idareler bulunmakta ve yerel idare içerisinde kamu mallarının finansmanı, sermaye üzerinden alınan ve kaynakta kesilen vergi ile sağlanmaktadır. İşgücü arzı, yerel idare sınırları içerisinde yaşayan ve sermaye geliri olarak sabit bir miktarda kar payı elde eden yerleşikler tarafından sunulmaktadır. Sermayenin tam hareketliliği söz konusudur. Yatırım yapmak isteyenlerin karşı karşıya kaldıkları herhangi bir kısıtlama sözkonusu değildir. Alınan yatırım kararından sonra gerçekleşen üretimin malları bireylere ve yerel yönetime arz edilmektedir. Üretilen mallarını talep eden tüketicin faydası ise $U(C,G)$ olarak ifade edilecek olursa, C özel tüketimi, G ise kamusal mal tüketimini ifade etmektedir. Tüketici C'yi işgücünden elde ettiği ücret ve sermayeden elde ettiği kar payı ile finanse etmektedir. Ve modeldeki kritik varsayım ise yerel idarelerin sınırları içerisinde arz edilen kamusal mallar, yerel idare sınırları içerisinde uygulanan vergiler ile finanse edilmektedir.⁶⁵

Bu varsayımlar altında sermaye üzerindeki tek vergi oranını (t) belirlemek, ve tüketici faydasını maksimize etmek, bütçe kısıtı altında bulunan yerel yönetim idaresinin başlıca sorununu oluşturmaktadır. Yerel idareler hareketli olan sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmeye çalışacaklarından vergi oranında indirim gitme yoluna başvuracaklardır. Ancak yerel idareler belli bir bütçe kısıtı altında bulunduklarından vergi oranlarında indirim gitmeleri kamu harcama düzeyinde de bir indirim gidilmesi sonucunu doğuracaktır.⁶⁶

⁶³ Ferhatoğlu, Emrah, (2006), a.g.m., ss.85

⁶⁴ Wilson, John D., (1999), 'Theories of Tax Competition', National Tax Journal, ABI/INFORM Global, ss.296

⁶⁵ Ferhatoğlu, Emrah, (2005), 'Uluslararası Vergi Rekebti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi' (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, ss.71

⁶⁶ Ferhatoğlu, Emrah, (2005), a.g.t., ss.72

Sonuç olarak vergi rekabeti nedeniyle uygulanan düşük vergi oranları bütçe kısıtı nedeniyle kamu malları üretiminin etkinlik noktasının altında gerçekleşmesine neden olacaktır.⁶⁷

Basit vergi rekabeti modeli ve çeşitli varsayım ilaveleriyle oluşturulan geliştirilmiş modellere göre uluslararası vergi rekabeti, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamayacak ölçüde azalmasına, kamu malı üretiminin etkin olmayan düzeye gerilemesine ve vergi yükünün işgücü ve servet gibi daha az hareketli vergi kaynaklarına kaymasına neden olur.⁶⁸

1.2.3. Kamu Tercihi Teorisi Yaklaşımı

Kamu tercihi teorisi vergi rekabetinin sonuçlarına temel çalışmalardan farklı bir açıdan yaklaşmaktadır. Kamu tercihi teorisine göre, vergi rekabeti, refah düzeyini vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmektedir.⁶⁹ Bunun nedeni ise vergi rekabetinin bürokratların rant kollama faaliyetlerini azaltması ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanımını sağlamasıdır.⁷⁰

Rant kollama, bireylerin siyasal süreci kendi menfaatleri doğrultusunda kullanma girişimleri olarak tanımlanabilir. Bireyler, rant kollama faaliyetlerini karşı karşıya oldukları siyasal yapıya bağlı olarak faydalı ya da daha az faydalı bulabilirler. Rant kollamaya, tercihli vergi rejimleri, rekabetten korunma, sübvansiyon ya da belli bir iş koluna yönelik indirimli vergi oranları gibi ayrıcalıklar için girişilen lobi faaliyetleri örnek gösterilebilir.

Rant kollama, ekonomik bakımdan etkinsizlik olmasına rağmen, kamu tercihi teorisine göre, bireylerden oluşan siyasal kurumların varlığı nedeniyle kaçınılmaz bir durumdur. Modern demokrasilerde rant kollama, bir grubun kendisine yasal ayrıcalıklar araması şeklinde ortaya çıkabilir. Bu durum, grubun kendisi için farklı bir yasal düzenleme ya da kamu kaynaklarından daha fazla yararlanma şeklinde kendisini gösterebilir. Her iki durumda da ayrıcalıklı yasal düzenlemelerden elde edilen fayda,

⁶⁷ Ferhatoğlu, Emrah, (2005), a.g.t., ss.72

⁶⁸ Ferhatoğlu, Emrah, (2006), a.g.m., 86

⁶⁹ Wilson, John D., (1999), a.g.m., ss.296

⁷⁰ Janeba, E., Scjelderup, G., (2002), "Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So", NBER Working Papers, November, No. 9334, ss.2

sadece lobi faaliyetinde bulunan gruba yönlenmişken, sağlanan bu ayrıcalığın maliyeti olan ilave vergi yükü, vergi ödeyen daha geniş bir toplum kesimi tarafından yüklenilir.⁷¹

Kamu tercihi yaklaşımı vergi rekabetinin bir çok yönden yararlar sağlayacağı görüşündedir.⁷²

- Vergi rekabeti, vergi oranlarının düşürülmesi ile ekonomik gelişmenin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Vergi rekabeti ortamında ülkeler vergilendirme seviyesini yükseltirlerse vatandaşlar kazançlarını vergilendirmenin düşük olduğu ülkelere kaydıracaklardır. Bu nedenle sermaye ve oy kullanma hakkına sahip vatandaşlar hükümetleri vergi oranlarının düşürülmesi konusunda güdülemekte ve hükümetleri vergi hâsılatının etkili kullanımına yönlendirmektedirler.

- İktisadi gelişme ile vergi oranı arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Düşük vergili ülkeler, yatırım sermayesinin yüksek vergili ülkelere yönelmesi nedeniyle yüksek büyüme oranlarına sahiptirler. İktisadi gelişmeyi sağlayacak tek faktör düşük vergi oranları değildir. Bunun yanında özel sektörün etkin iktisadi faaliyetleri gerçekleştirebilmesi için kullanabileceği fon seviyesinin yüksek olması gerekmektedir. Bu nedenle hükümetler tarafından vergi başlığı altında toplanan fonların özel sektör tarafından kullanılmasının daha verimli sonuçlar yaratacağı düşünülmektedir.

- Vergi rekabetinin vergi hasılatında artışlar yaratacağı düşünülmektedir. Şöyleki düşük vergili ülke yüksek vergili ülkeye göre daha fazla vergilendirilebilecek alan sahibi olduğundan, vergi tabanını genişletme imkanı olduğundan bu sayede hasılat kaybı yerine hasılat kazancı elde edebilmektedir.

- Vergi rekabetinin engellenmesine yönelik uygulamalar sonucunda ağır vergi rejimleri ortaya çıkacaktır. Vergi rekabetini engellemeye yönelik bu uygulamalar sonucunda iktisadi faaliyetlerin gelişimi yavaşlayacaktır. Ayrıca oy kaybetme ve seçilmeme endişesi hükümetleri diğer ülkelerdeki uygulamaları takip etme konusunda zorlayıcı unsur olacaktır.

- Kapalı ekonomi ve merkezi planlamanın olması firmaları rekabetçi ortamdan uzaklaştıracaktır. Bu nedenle piyasa üstünlüğü savunan iktisatçılar, firmaların rekabetçi ortamında bulunması teknolojik yeniliklerin doğmasına ve yüksek kaliteli mal ve hizmet sunumuna neden olacağını düşünmektedirler.

⁷¹ Fagin, Barry S., 'The Application of Public Choice Theory to Science and Engineering Policy', <http://www.faginfamily.net/barry/Papers/ASEE93.htm>

⁷² Saraç, Özgür,(2006), a.g.e., ss.144-145

Görüldüğü üzere kamu tercihi teorisi vergi rekabetinin doğuracağı üstünlükleri ele almakta, vergi rekabeti konusunda hükümetleri aşırı rekabetten korumak yerine hükümetler arasında rekabeti sınırlandıran engellerin ortadan kaldırılması ve rekabetin hızlandırılmasını savunmaktadır.

1.3. Vergi Rekabetine Yol Açan Süreçler

Vergi rekabetini doğuran olgular küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinin yüksek bir mobilite düzeyini yakalamaları, faktörlerin mevcut vergileme yapısıyla vergilendirilemeyeceği gerçeğini ortaya koymuştur. Bu durum sonucunda ülkeler kamu harcamalarını finanse edebilmek ve belli bir düzeyde vergi gelirini garanti altına alabilmek için mevcut vergi sistemlerinden sapmaya başlamışlardır. Bu sapmalara yol açan süreçler, en başta küreselleşme ve küreselleşme sonucunda oluşan çok uluslu şirketler, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için başvurdukları transfer fiyatlandırması yöntemleri, tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetleri ile elektronik ortamda yapılan ticarettir.

1.3.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme kavramı yeni olmamasına rağmen, günümüzde sıklıkla kullanılan bir kavram haline gelmiştir. Günümüz dünyasının temel niteliğini yansıtan küreselleşme kavramı, ekonomik, siyasal, sosyal ve kültürel alanlarda son yıllarda yaşanan hızlı bütünleşme sürecini açıklamaya çalışmaktadır.

Ulaşım, enformasyon, elektronik ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler, dünyayı küçülterek ülkeleri hızla birbirine yakınlaştırmış, özellikle bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucu ulaşım ve iletişim maliyetlerinin düşmesi ülkeleri, insanları ve piyasaları birbirinden ayıran zaman ve mekan unsurları ortadan kaldırmıştır.⁷³

Küreselleşme sürecinin hızlanmasıyla, işletmelerin faaliyet alanları, rekabet şekilleri, örgütsel yapıları ve yönetim anlayışları değişmiştir. Artık sadece yerel ülke içerisinde veya çok sınırlı bir uluslararası çevrede gösterilen faaliyetlerle mücadele

⁷³ Sefikhanov, Allakhverdi, (2005), Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti, (Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, ss.73

yerini, küresel bir pazarda ve küresel rakiplerle mücadeleye bırakmıştır. Bu sebeple küreselleşme süreci ve çokuluslu işletmelerin rolünün anlaşılması önemli olmaktadır.⁷⁴

Küreselleşme, en basit tanımıyla para ve malların dünya üzerindeki hareketliliğinin artmasıdır.⁷⁵

Daha geniş bir anlatımla, “entegre edilmiş bir pazar anlamında olan küreselleşme farklı inanç ve beklentilerin daha iyi özümsemesinin yanı sıra ekonomik, siyasal, sosyal, kültürel, mali alanlarda kutuplaşmaların önlenmesi gibi ortak değerlerin bölgesel hatta ulusal sınırların dışına çıkılarak uluslararası ilişkilerin daha kuvvetlendiği hatta birliklere doğru gittiği dünyanın bütünleşme sürecine girdiği bir oluşumdur”.⁷⁶

Bir başka tanımda, küreselleşme Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komisyonu tarafından “sadece ekonomik olmayan sosyal, siyasal, çevresel, kültürel ve hukuksal boyutları da olan bir süreç” olarak tanımlanmıştır.⁷⁷ Bu tanımda da görüleceği gibi, küreselleşme pek çok kavramı içerisine alan tek başına ne siyasi, ne ekonomik ve ne üretim ve ne de sermaye hareketleri olarak değerlendirilebilir. Küreselleşme olgusu bütün bu sayılanları içerisine alan bir süreci açıklamaktadır.⁷⁸

McGrew, Held, Goldblatt ve Perranton’a göre küreselleşme; ekonomik ve sosyal ilişkilerin karşılıklı etkileşimleri sonucunda her türlü iktisadi faaliyetin bölgeler ve kıtalar arasında dolaşımının tüm dünya bazında bir organizasyona dönüşmesidir.⁷⁹

Tüm bu tanımlar doğrultusunda genel bir tanım vermek gerekirse, küreselleşme teknolojik ilerlemelerle birlikte toplumların ekonomik, siyasal ve sosyo-kültürel değerlerinde değişimler meydana getiren ve bunların karşılıklı etkileşimiyle bunların ulusal sınırlar dışına taşarak dünya geneline yayıldığı bir süreçtir. Çok sayıda aktör grubunun yer aldığı bu süreçte ulusal piyasa dinamikleri dünya piyasa dinamikleri tarafından belirlenmektedir.⁸⁰

Birinci Dünya Savaşı, 1930 Genel Ekonomik Krizi ve II. Dünya Savaşı gibi temel değişim ve dönüşümlere sebep olan olaylar sonrasında ekonomik, mali, sosyal ve

⁷⁴ Tağraf, Hasan, (2002) ‘Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi’, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, ss.33

⁷⁵ World Economic Forum, (1996), ‘Global Competitiveness Report’ <http://www.genbilim.com/content/view/1662/89/>

⁷⁶ Arıkan, Zeynep., Akdeniz, H.Ahmet., (2005), a.g.m.,ss.286

⁷⁷ Öymen, Onur, (2000). Geleceği Yakalamak, Remzi Kitapevi, İstanbul.

⁷⁸ Tağraf, Hasan, (2002), a.g.m., ss.33

⁷⁹ McGrew, A., Held, D., Goldblatt, D., Perranton, J., (1999) ‘What is Globalization’, <http://www.polity.co.uk/global/whatisglobalization.asp#whatis>

⁸⁰ Saraç, Özgür, (2006), ‘Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları’, (Doktora Tezi),Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İzmir,ss.6

siyasi alanda ulusal ve uluslararası seviyede kendini gösteren gelişmeler çok dikkate değer boyutlar kazanmıştır. Dünya ülkelerinin yeni konum ve statüleri bu dönemde ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi alanda ulusal ve uluslararası seviyede yeni ilişkilerin geliştirilmesine sebep olmuştur.⁸¹ 1980’li yılların ikinci yarısından bölgeselleşme eğiliminin iyice belirginlik kazanmasıyla sabit sermayenin esnek ve hareketli sermayeye hızla dönüştüğü küreselleşme sürecinde, bazı ülkeler ya da bazı kentler aralarında kurdukları ekonomik ya da politik bağlarla kendi aralarında bölgeler oluşturmaya başladılar.⁸² Birleşmiş Milletler Teşkilatı, GATI, NATO, Varşova Faktı, OECD, COMECON, AET, IMF, Dünya Bankası, Avrupa Yatırım Bankası ve serbest ticaret bölgeleri bu dönemin belli başlı bölgesel ve küresel birleşme ve bütünleşme hareketleridir.⁸³

1.3.2. Vergileme Alanında Küresel Sorunlar

Küreselleşmenin bir sonucu olarak bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler uluslar arası ekonomik yapının köklü olarak değişmesine neden olmaktadır.⁸⁴ Ortaya çıkan uluslar arası entegrasyon ile hızlı teknolojik ilerlemenin hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini hem de vergi yükü dağılımını etkilemektedir.⁸⁵

Ulusal bir finansman aracı olan vergi, küreselleşmenin bir sonucu olan entegrasyon ile uluslar arası bir boyuta taşınmıştır. Bununla birlikte ulusal vergi politikaları etkilenecek değişmek zorunda bırakılmıştır. Tüm bu değişikliklerle birlikte, teknolojinin de gelişmesi; elektronik ticaretin vergilendirilmesi, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması, tercihli vergi rejimleri ve çok uluslu şirketler gibi bazı vergileme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Küreselleşmenin vergileme üzerindeki etkilerini şöyle sıralayabiliriz.

- Küreselleşen ekonomilerdeki değişiklikler ve diğer ülkelerde uygulanan vergi rejimleri, vergi sistemlerini etkilemektedir. Ülkelerin diğer ekonomilerden ve onların

⁸¹ Devrim, Fevzi, (2008), ‘Küreselleşme Krizler ve Türkiye’, Gen Bilim Türkiye Bilim Sitesi, <http://www.genbilim.com/content/view/3921/89/>

⁸² World Economic Forum, (1996), ‘Global Competitiveness Report’ <http://www.genbilim.com/content/view/1662/89/>

⁸³ Devrim, Fevzi, (2008), a.g.m., <http://www.genbilim.com/content/view/3921/89/>

⁸⁴ Günaydın, İhsan., Benk Serkan., (2003), ‘Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler’, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4314>

⁸⁵ Şen, Hüseyin, (2001), ‘Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar’, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3979>

vergi sistemlerinden bağımsız bir vergi politikası yürütmeleri giderek zorlaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle ülkelerin vergi politikalarını belirlemede bağımsızlıkları giderek azalmaktadır.⁸⁶

- Geçmişte her ülke kendi vergi politikasını ulusal ekonomisinin gereksinimlerine göre biçimlendirmekteydi. Küreselleşme süreci bunu değiştirmiştir. Küreselleşme ülkeleri rakipleri veya ticari ilişkiler içinde bulundukları diğer ülkelerin vergi değişikliklerine karşı daha duyarlı ve bilinçli olmaya zorlamaktadır.⁸⁷

- Küreselleşme sonucu ticaretteki liberalizasyon iletişim ve teknolojilerdeki gelişmeler, sermayenin denetimini zorlaştırmaktadır. Kullanılabilir vergi kaynaklarını ulusal vergiye tabi tutmayı engellemektedir.⁸⁸

- Küreselleşmenin vergileme üzerindeki en önemli etkisi, ekonomik birimlerin hareketliliğinin artması sonucunda vergi kaynaklarının hareketliliğinin artmasıdır. Küreselleşme ile birlikte vergi kaynakları diğer bir deyişle; vergilendirilebilir unsurlar kolayca bir ülkeden diğer bir ülkeye aktarılabilir. Çok uluslu şirketlerin istedikleri ülkeye sermaye transfer etmeleri teknoloji sayesinde oldukça kolaylaşmıştır. Tüm bunlar için vergi indirimlerine ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya yönelik uygulamalara yönelmişlerdir.⁸⁹

Küreselleşme sonucunda ülkelerin diğer ülkelere bağımsız onları dikkate almayan bir vergi politikası belirlemeleri imkansızlaşır. Ve yine küreselleşme sonucunda tüm ülkeleri aynı anda etkileyen, küresel çevrede ortaya çıkan ve küresel bir çok taraflı çabayla çözülebilecek ortak sorunlar ortaya çıkmaktadır. Tanzi ulusal vergi sistemlerini kemiren mali termitler olarak nitelediği bu sorunları; elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, elektronik para, firma içi ticaret, offshore finansal işlemler, türev ürünler ve risk fonu uygulamaları, finansal sermayenin vergilenmesindeki güçlükler, yurt dışı faaliyetlerin artması ve yurt dışı alışverişle ilgili olarak çıkan mali boşluklar olarak sıralamaktadır.⁹⁰

⁸⁶ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.1

⁸⁷ Giray, Filiz, (2004), 'Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler', Vergi Dünyası, Nisan, Sayı:272, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

⁸⁸ Giray, Filiz, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

⁸⁹ Arıkan, Zeynep., Akdeniz, H.Ahmet., (2005), a.g.m., ss.285

⁹⁰ Tanzi, Vito, (2001), 'Globalization and the Work of the Fiscal Termites', Finance&Development, Volume:38 Number:1, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>

Biz bu küresel sorunları; elektronik ticaretin vergilendirilmesi, çok uluslu şirketler, transfer fiyatlaması, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri başlıkları altında uluslararası vergi politikası açısından inceleyeceğiz.

1.3.2.1. Çok Uluslu Şirketler

Pek çok alanda kendisini hissettiren küreselleşme olgusu, işletmeleri de farklı boyutlarda etkilemektedir. İşletmelerin yapıları, yönetim anlayışları ve üretim biçimleri gibi pek çok değişik konu hızlı bir gelişim süreci içine girmekte ve yenilenmektedir.⁹¹

Küreselleşme sürecinde uluslararası ekonomik sistemi etkileyen ve yönlendiren temel aktörlerinden biri de, faaliyetlerini küresel çapta gösteren çokuluslu şirketler (ÇUŞ) dir. Ulusal sermayenin uluslararası boyutlara taşınmasını sağlayan ÇUŞ'ler, üretim, pazarlama ve finans gibi faaliyetleri küresel ölçeğe yaymaları nedeniyle, günümüzde iktisadi küreselleşmenin somut bir göstergesi olarak görülmektedirler.⁹²

Çok uluslu şirketler dünya piyasalarına doğrudan yatırımlarla, lisans antlaşması, imtiyaz sözleşmesi, ihracat, ithalat, portföy yatırımları ve diğer şekillerde girerler. Bu şirketler güçlü finansal kaynaklara ve teknolojik olanaklara sahiptirler. Bu şirketler, merkez ülkelerin sosyo-ekonomik gelişmesinin, teknolojik kabiliyetlerinin ve sermaye biriktirme özelliklerinin ürünüdürler.⁹³

Bir yandan ulusal ekonomilerin ve finansal piyasaların bütünleşmesi, diğer yandan ülkeler arasındaki vergi rekabeti ve sermayeye sağlanan kolaylıklar çokuluslu şirketlerin vergilenmesinde ülkeler için endişe kaynağı olan birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Diğer yandan küreselleşme, bu tür şirketlerin vergiden kaçınma veya kaçırma imkanlarını daha etkin ve daha yeni şekillerde kullanma olanağını artırmıştır. Özellikle firma içi ticaret ve transfer fiyatlaması bu tür şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili temel sorunlardır⁹⁴

Çok uluslu şirketlerin genel özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, faaliyetlerini birden fazla ülkede genel merkez tarafından edilen koordine şubeler veya bağlı şirketler aracılığıyla yürüten

⁹¹ Tağraf, Hasan, (2002), a.g.m., ss.34

⁹² Saraç, Özgür, (2006) a.g.e., ss.22

⁹³ Kaya, Harun, (2004), 'Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme', Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3303>

⁹⁴ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.7

firmalardır. Bu şirketlerin yatırım, üretim, araştırma faaliyetleri ve personel politikaları ile ilgili stratejik kararları ana merkezin bulunduğu genel merkezde alınmaktadır.

- Çok uluslu şirketler ulusal sınırlar arasında mal ve hizmet üretir, ürettiği mal ve hizmetleri pazarlar ve dağıtır; fikirleri, zevk ve teknolojileri dünyanın her yanına yayar ve global ölçekte planlar yapıp global stratejilerini hayata geçirir. Bu şirketler üretim, finans, teknoloji, güvenlik, enerji ve ticaret başta olmak üzere global ekonomik yapının tümünde temel belirleyici konumdadırlar.

- Çok uluslu şirketler global düzeyde üretim zincirlerinin farklı aşamalarını kontrol edebilen, üretim faktörlerinin ve devlet politikaları ile sağlanan avantajların kullanımında coğrafi farklılıklar nedeniyle ortaya çıkan potansiyeli kullanabilen ve kaynak faaliyetlerini global ölçekte yönlendirebilen firmalardır.⁹⁵

Çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili problemler genel olarak şöyle özetlenebilir:⁹⁶

- Vergi rekabetinin bir sonucu olarak uluslararası vergi farklılıklarının mevcut olması yabancı yatırımların yer seçimini, hacmini ve biçimini etkilemektedir.

- Yurt dışında gelir elde eden mükellefle yurt içinde gelir elde eden mükellefin vergilendirilmesinde farklılıkların bulunması çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde sorun teşkil etmektedir.

- Çok uluslu şirketler uluslararası çerçevede vergiden kaçınma ve kaçırma problemi doğurmaktadır. Transfer fiyatlaması uygulamasıyla, karlar, yüksek vergi uygulamasının olduğu ülkeden düşük vergi oranlarının söz konusu olduğu ülkeye kaydırılarak vergi ödemeleri minimize edilmektedir.⁹⁷

- Gelişmekte olan ülkelerin yetersiz tasarruf oranlarının bulunması nedeniyle, kalkınabilmek için yabancı yatırımlara ihtiyaç duyması, ülkenin gelişmesinde ve istihdam sorunlarının çözümünde yabancı sermayenin önemli rol oynaması ve yine benzer gerekçelerle ödemeler dengesinin finansmanında uluslararası finansal fonları kullanmaları nedeniyle yatırımlara sağlanan teşvikler ve teşviklerin etkileri önemli rol oynamaktadır. Vergi teşvikleri ve vergi oranlarındaki rekabetin doğurduğu indirim yabancı yatırımların yer seçim kararları üzerinde etkili olabilmekte fakat tek başına belirleyici bir unsur olmamaktadır. Doğal kaynakların varlığı, siyasal ve ekonomik

⁹⁵ Aktan Coşkun C., Vural İstiklal, 'Globalleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketler', ss.6, <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>

⁹⁶ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.7

⁹⁷ Anbar, Adem, (2008). 'Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması', Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı:324, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5084>

istikrar, altyapı, ekonomik ve vasıflı işgücünün varlığı, ulaşım, iletişim gibi yapısal sistemlerin varlığı gibi faktörlere de bağlıdır.

- Çok uluslu şirketler, ülkeler arasında vergi gelirlerinin adil dağılımı sorununu meydana getirmektedir. Şöyle ki uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında ve bazı ülkeler aleyhine yeniden dağıtabilmekte ve ilgili ülkelerde milli gelir, işsizlik, tüketici fiyatı, üretim girdileri fiyatı ile ödemeler dengesi gibi ekonomik değişkenler üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu durum devletlerin bir yandan küresel şirketlerin vergilenmesinden adil pay almalarını engellerken, diğer yandan çokuluslu şirketlerin çifte vergilendirilmesine de yol açabilmektedir. Sonuçta şirketlerin, böyle bir yolla kamusal hizmetlerden yararlanırken, ülkelerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmamaları da önemli bir adaletsizlik sorunu yaratır.

Küreselleşme ile bağlantılı olarak ele alındığında, çok farklı vergi idare alanlarında faaliyet göstermekte olan ve kimi zaman küreselleşmenin simgesi olarak da gösterilen çokuluslu şirketlerin vergilenmesinde yaşanan sorunlar daha da derinleşmektedir.⁹⁸

Çok uluslu işletmelerin ne kadar büyüdüğü tablo 1 yardımıyla görülebilir. Çok Uluslu şirketlerin bir yıl içerisinde gerçekleştirdiği satış hasılatı toplamı, bazı ülkelerin GSMH'sından daha büyüktür. Örneğin Endonezya'nın gerçekleştirdiği GSYİH'sı 174,6 milyar dolardır. General Motors adlı Amerikan şirketine baktığımızda toplam hasılatının 168,8 milyar dolar olduğunu görüyoruz. Türkiye ve Danimarka'nın GSYİH'sı her biri ayrı ayrı yaklaşık olarak 150 milyar dolarken, Ford şirketinin satış hasılatı 137 milyar dolardır. Tabloya göre en büyük beş çok uluslu şirketin satış hasılatı toplamı 871 milyar dolardır. Oysa tüm az gelişmiş ülkelerin aynı yıl içerisindeki GSYİH toplamı sadece 77 milyar dolardır. Tüm Afrika ülkelerinin GSYİH toplamı 246 milyar, tüm Güney Asya ülkelerinin ise 451 milyar dolardır. Bütün bu göstergeler çok uluslu şirketlerin ne kadar büyüdüğünü ve sahip olduğu gücün ne derece büyük olduğunu göstermektedir.⁹⁹

⁹⁸ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.6

⁹⁹ Aktan, Coşkun Can, Vural, İstiklal Y., (2004), 'Çok Uluslu Şirketlerin Hegemenyosu', <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm>

Tablo 1. Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin Genişleyen Gücü

Ülke ve Şirketin Adı	Toplam GSYİH	Toplam Şirket Satışları
Endonezya General Motors	174,6	168,8
Türkiye Danimarka Ford	149,8 146,1	137,1
Güney Afrika Toyota Exxon Shell	123,3	111,1 110,0 109,8
Norveç Polonya IBM	109,6 92,8	72,0
Malezya Venezuela Pakistan Unilever Nestle Sony	68,5 59,0 57,1	49,7 47,8 47,6
Mısır Nijerya	43,9 30,4	
En Büyük 5 Çok Uluslu Şirket Az Gelişmiş Ülkeler Güney Asya Afrika	76,5 451,3 246,8	871,4

Kaynak: Aktan,Çoşkun Can, Vural, İstiklal Y., (2004), a.g.m., <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm>

1.3.2.2. Transfer Fiyatlaması

Transfer fiyatlandırması; bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.¹⁰⁰

Bir başka tanıma göre transfer fiyatlandırması; bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını ilişkili kuruluşlara transfer ederken uyguladığı fiyatlardır. Transfer fiyatlarına arz fiyatları veya dağıtım fiyatları da denir. Çok uluslu şirketlerin şubeleri arasında ticaret meydana geldiğinde, bu bağımlı firmalar arasında belirlenen fiyata transfer fiyatı denir.¹⁰¹

Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketler grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakları arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen

¹⁰⁰ Kapusuzoğlu, Tuncay, (1998), 'Transfer Fiyatlandırması Nedir?', Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2164>

¹⁰¹ Günaydın, İhsan, (1999), 'Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları', Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2117>

işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendirirken, uluslararası yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirlerini etkilemektedir.¹⁰²

Transfer fiyatlaması genel anlamda, aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı departmanları, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları, veya iştirakleri ile diğer ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlamaya olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlamasının önemi, transfer fiyatındaki herhangi bir değişikliğin, gelirin ve dolayısıyla verginin hangi ülkede tahakkuk edeceğinden kaynaklanmaktadır.¹⁰³ Çok uluslu şirketlerin kârlarını yüksek oranlı vergilerden kaçırıp düşük oranlı vergilere yöneltmek fiyatlar üzerinden kazanç elde ettikleri belirtilmektedir. Böylece hizmet ve maddi olmayan mal üreten çok uluslu şirketlerin, teknolojinin kendilerine sunduğu imkanlardan ve yasal boşluklardan yararlanarak, global vergi yüklerini hafifletebilmek için, farklı ülkelerdeki yan kuruluşları arasındaki ticarete konu olan hammadde, yarı mamul ve mamul mallar için dünya piyasalarındaki emsal bedellerinin altında ya da üzerinde bir fiyat belirleyerek, karların olabildiğince küçük bir kısmının yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde elde edildiği, geri kalan kısmının da oranların düşük tutulduğu ülkelerde elde edildiği izlenimini vermeye çalışmakta oldukları görülmektedir¹⁰⁴

Örneğin vergi oranının %30 olduğu DEF ülkesinde ilaç sektöründe faaliyet gösteren çok uluslu A şirketinin vergi oranının %15 olduğu XYZ ülkesinde yine aynı sektörde faaliyet gösteren alt şirketi B, ilaç yapımında kullanılan hammaddeyi piyasa fiyatına göre yüksek fiyattan A şirketine sattığında A şirketi yüksek giderleri nedeniyle vergi matrahını azaltmış olacaktır. Buna karşılık B şirketi düşük vergi oranı nedeniyle elde ettiği yüksek gelirden dolayı daha az vergi öder duruma gelecektir. Böylece A şirketi dünya genelindeki vergi yükünü azaltmış olacaktır. Bu nedenle grup içi işlemlerde, adil piyasa fiyatına ulaşabilmek için emsal bedel prensibinin uygulanması gerekir.¹⁰⁵

¹⁰² Aktaş, Mehmet, (2004), 'Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları', Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, ss.24

¹⁰³ Dicle, Berk, (2003), 'Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları', Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1216>

¹⁰⁴ Günaydın, İhsan, (1999), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2117>

¹⁰⁵ Professional Pricing Society Web Page, 'Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again' http://members.pricingsociety.com/articles/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm

OECD Rehberi, ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlandırmasının emsal bedel (arm's length) prensiplerine uygun olmasını önerir. Emsal bedel ile kastedilen, iki grup şirketi arasındaki transfer fiyatı, sanki iki bağımsız şirket arasında gerçekleşiyormuş gibi, onların fiyatlarıyla aynı olmasıdır. Burada kast edilen fiyat adil piyasa fiyatıdır. Piyasa fiyatı prensibi, OECD Model Vergi Antlaşması'nın 9. Maddesinde yer almakta ve OECD üyesi olan ya da olmayan ülkeler arasındaki iki taraflı vergi anlaşmalarının çerçevesini oluşturmaktadır.¹⁰⁶

Diğer bir ifade ile emsal bedel (arm's length); ilişkili kuruluşlar arasında mal ve hizmet transferine uygulanan fiyatta aynı işlem üçüncü kişilerle yapılıyorsa uygulanması gereken fiyatın ne ise onun esas alınmasıdır.¹⁰⁷

Dünya ticaretinin %60'ından fazlasının çok uluslu şirketler arasında gerçekleşmesi, transfer fiyatlandırmasının önemini çok daha açık hale getirmektedir.¹⁰⁸ Bu şirketler kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet satışlarında, fiyatı gerçek değerinden düşük veya yüksek göstererek vergi kaçırmayı amaçlayabilmektedirler. OECD üyesi ve diğer ülkelerin emsal bedel prensibini seçmeleri ilişkili ve bağımsız kuruluşları vergisel amaçta eşit düzeyde dikkate alır ve vergi avantajı ya da dezavantajı yaratmaktan kaçınır.

¹⁰⁹

OECD bu ilkenin uygulanmasının kolay olmadığını, makul transfer fiyatlarının belirlenmesinin zaman alabileceğini ve kimi zaman mümkün olamayacağını da kabul etmektedir. Fakat yine de çok uluslu şirketlerin işlemlerinin denetlenmesi ve suistimallerin yol açtığı vergi kayıplarının önlenmesi ve çok taraflı kabul görececek ilkeler bütünü sağlamaya yönelmesi açısından önemli ve şimdilik küresel anlamda tek kayda değer çaba olarak yer almaktadır.¹¹⁰

Türk Vergi Sisteminde kapsamlı bir transfer fiyatlandırma mevzuatı bulunmamaktadır. Ancak uluslararası transfer fiyatlandırma sisteminin temel bazı özelliklerini içeren örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. ve 17. Maddelerinde yer almaktadır.¹¹¹ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

¹⁰⁶ Neighbour, John, (2002), 'Transfer Pricing: Keeping it at arm's length', OECD Observer, http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html

¹⁰⁷ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.84

¹⁰⁸ Neighbour, John, (2002), a.g.m., http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html

¹⁰⁹ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.85

¹¹⁰ Çevik, Savaş, (2004), a.g.m., ss.9

¹¹¹ Aktaş, Mehmet, (2004), ss.211

örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin maddelerinin, OECD düzenlemeleri çerçevesinde değiştirilmesi ve konu ile ilgili mevcut vergi sistemini, uluslararası kabul görmüş bir sistemle uyumlaştırması gerekmektedir.¹¹²

1.3.2.3. Elektronik Ticaret

Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization-WTO), elektronik ticareti, “ürünlerin sınırları elektronik ortamda aştığı yeni bir ticaret alanı, daha geniş anlamda mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış, ve dağıtımlarının iletişim ağları ile yapılması¹¹³” olarak tanımlamaktadır.

Elektronik ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte, son on yılda yaşanan ve bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaretin araçlarını, birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri (Electronic Data Interchange-EDI) olarak düşünebiliriz.¹¹⁴

Globalleşmeyle birlikte kullanımı daha da yaygınlaşan elektronik ticaret, mevcut vergi kuralları için önemli olumsuzluklar ortaya çıkarmaktadır. Elektronik ticaretin vergileme açısından neden olduğu sorunlar, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yerin tespit edilmesi konusu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Elektronik ticaretin coğrafi sınırları tanımaması, vergilendirilmek istenen ekonomik faaliyetin nerede gerçekleştiği ve hangi ülkenin hükümlerinde bulunduğu sorunlarını meydana getirmektedir.¹¹⁵

Bugün teknoloji, bireylere bulundukları coğrafi konumlarını terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağı sunmaktadır. Vergiler konusunda devletlerin yaptıkları düzenlemeler, genellikle coğrafi ölçütlere dayanmaktadır. Fakat elektronik ticarete fiziki herhangi bir yere bağımlılık bulunmamaktadır.¹¹⁶ Bu durum uluslararası vergilendirmenin en temel ilkelerinden biri

¹¹² Aktaş, Mehmet, (2004), ss.259

¹¹³ World Trade Organization, ‘Electronic Commerce’, http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/bey4_e.htm

¹¹⁴ Dış Ticaret Müsteşarlığı, e-Ticaret Genel Müdürlüğü, ‘Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları’, <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>,

¹¹⁵ Ekmekçi, Esra, (2003), ‘Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler’, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, ss.39

¹¹⁶ Koyutürk, Serdar, (1998), Ekonomik Globalleşme Sürecinde Elektronik Ticarete Vergilendirme’, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı:203, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2089>

olan ikamet ilkesinin anlamını yitirmesine neden olmaktadır. Elektronik ortamda defalarca bir başka ülkeye girip çıkma olanağı bulunmaktadır. Klasik yöntemlerde olduğu gibi alış verişin yapılmasında piyasa ile coğrafi yakınlık büyük ölçüde önemini yitirmektedir.¹¹⁷ Elektronik ortam, firmalar ve bireyler için ticaret yaparken faaliyetlerini gerçek olmayan kimlikler altında yürütebilme olanağı da sağladığından mükelleflerin gerçek kimliklerini tespit etmek güçleşmektedir. Özellikle vergi cennetlerini faaliyet yeri gösteren işletmelerde bu durum daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulamaları artık önemini kaybetmektedir. Dolayısıyla halen bir çok ülkede mevcut olan bir takvim yılında altı aydan fazla kalma şartı e-ticaret açısından önemini kaybetmektedir.¹¹⁸ İşletmeler, elektronik ticaret aracılığıyla mal ve hizmetlerin tüketildiği ülkede fiziksel varlık göstermeden satış yapabilmektedirler. Kurumlar vergisi açısından kabul edilen “iş yeri ölçütü” de coğrafi bağımlılığı gerektirdiğinden, e-ticaretle uyumlu olmamaktadır. Dolayısıyla mevcut ikametgah ve kaynak ilkelerinin yeniden sorgulanması gerekmektedir.¹¹⁹

Gelirin elde edildiği yerin belirlenmesine yönelik düzenlemelerde esas olan, vergiyi doğuran olayın coğrafi konum olarak gerçekleştiği yerden hareketle vergilendirme yetkisinin belirlenmesidir. Kaynak ilkesine göre bir devletin vergilendirme yetkisine sahip olabilmesi için faaliyetin sabit bir yer ve iş yeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İşyeri uluslararası platformda kabul edilen tanımına göre; “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer”dir. Yine uluslararası anlaşmalara göre bir devlet teşebbüsüne ait kazancın, ilgili teşebbüs diğer devlette bulunan bir teşebbüs vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür. Eğer tanıma uygun bir faaliyette bulunursa (dar mükellefiyet kapsamında) ilgili kazançlarıyla sınırlı olarak vergilendirilecektir. Bunun nedeni ilgili şirketin işyerinin olmadığı ülkede o ülkenin ekonomik sistemine tam olarak katılmadığının kabul edilmesidir.¹²⁰

Elektronik ticaretin gelişmesiyle birlikte iş yeri tanımıyla ilgili yaklaşımlar da değişmeye başlamıştır. Elektronik ticaret ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile

¹¹⁷Güngör, Kamil, (2002), ‘Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği’, Vergi Dünyası, Sayı:251, Temmuz, ss.137

¹¹⁸Yıldız, Habib, (2002), ‘Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi’, Vergi Dünyası, Yıl:21, Sayı:255, Kasım, ss.147

¹¹⁹Güngör, Kamil, (2002), a.g.m., ss.137

¹²⁰ Güngör, Kamil, (2002), a.g.m., ss.138

işletmenin fiziki varlığı arasındaki bağın kopmasına neden olması vergi yükümlülüğünün tespit edilmesini zorlaştırmaktadır. E-ticaret açısından işyeri kavramının da yeniden sorgulanması gerekmektedir. Çünkü uluslararası vergi anlaşmaları, vergilendirmede işyeri kavramını dikkate almaktadır. Bu yüzden e-ticaret üzerinden yapılan alış-verişlerin vergilendirilebilmesi için mutlaka bir işyeriyle bağlantısının kurulması gerekmektedir. Ancak bu işyeri mutlaka fiziksel özelliklere sahip olması gerekmez. İşyeri ölçütlerini internette faaliyet gösteren işletmelere uygulamak kuramsal olarak mümkün olmakla birlikte bazı güçlükleri de bulunmaktadır. Örneğin zaman ve yer bakımından sabit bir sunucu üzerine konumlanmış ve üzerinden ticari bir faaliyetin yürütüldüğü bir web sitesinin işyeri olarak nitelenmesi mümkündür.¹²¹ Sabit iş yeri fiziksel yer olarak görülmekte yayının yapıp internet sunucularının (server) olduğu yerler olarak kabul edilmektedir. Fakat internet sunucularının *aynalama* (mirroring) yöntemi ile farklı yerlerde bulunabilmesi, bu ilkeye olan bağlılığı azaltmıştır. Çünkü internet teknolojisinin gelişmesiyle sunucu ya da eşdeğerlerinin, dünya üzerinde fiziksel bir yerleşimi yerine uydular üzerinden de hizmet vermesi mümkün bulunmaktadır.¹²²

Elektronik ticaret uluslararası vergilendirmenin en temel ilkelerinden kaynak ve ikamet ilkelerini temelinden sarsmaktadır. Satıcı firmanın vergi cennetinde yerleşik olması ya da yerleşik gibi gösterilmesi durumunda bütün vergi yükümlülükleri ortadan kalkabilmektedir. Dolaylı ticarete konu olan ürünlerin fiziksel tesliminde vergiyi doğuran olayın en azından gümrük ve satış vergileri yönünden tespiti mümkün bulunmaktadır. Dolaysız vergiler açısından sorunların çözümü ise mutlaka uluslararası işbirliğini gerektirmektedir. Ayrıca, bu işbirliği çerçevesinde, vergilendirme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olan teknolojinin yine bu sorunların çözümü için kullanılması sonucunda vergiyi doğuran olayın tespitinin mümkün olacağı düşünülmektedir.¹²³

¹²¹ Güngör, Kamil, (2002), a.g.m., ss.139

¹²² Ekmekçi, Esra, (2003), a.g.e., ss.55

¹²³ Öz, Semih, (2004), 'Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:147, Eylül-Aralık, ss.100, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md147/devletlerinvergilendirme.pdf>

1.3.2.4. Vergi Cennetleri

“Vergi cenneti” kavramı yaygın olarak kullanılmasına karşın, uluslararası nitelikte kesin bir tanım yapılmamaktadır. Ülkelerin farklı vergi sistemlerine sahip olmaları vergi cenneti konusunda tek bir tanımın yapılamamasına neden olmaktadır. Vergi cennetleri konusunda yapılan farklı tanımların bazıları şöyledir. Vergi cennetleri yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergisorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayırmacı vergisel düzenlemeler sunan sistemlerdir.¹²⁴ Vergileme açısından bir cennet özelliği taşıdığı için bu küçük ülkelere vergi cenneti denmektedir.¹²⁵ Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli koşullar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak sağlayan yargısal düzenlemelerdir.¹²⁶ Yabancı yatırımcılara idari kolaylıklar yanında düşük oranda ya da hiç verginin olmadığı bir ortam sağlayan ve banka gizliliği gibi nedenlerle bilgi değişiminin olmadığı ülkelerdir.¹²⁷ Vergi cennetleri yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan ya da söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli koşullar altında yapılmasına olanak tanıyan ve kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkelerdir.¹²⁸

OECD Komitesinin 1998 yılında yayınladığı raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört faktör olduğu belirtilmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- i. Hiç vergi olmaması veya düşük vergilemenin olması,
- ii. Bilgi değişiminin bulunmaması,
- iii. Vergi kanunlarının şeffaf olmaması,
- iv. Fiilen faaliyette bulunulmamasından oluşmaktadır.¹²⁹

¹²⁴ Ekmekçi, (2003), a.g.e., ss.10

¹²⁵ Coşkun, İsa, (1997), ‘Vergi Cennetleri’, Vergi Dünyası, Yıl:16, Sayı:192, ss.40 <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1704>

¹²⁶ Yetkiner, Erkan, (2001), ‘Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedeni’, Vergi Dünyası, Yıl:20, Sayı:235, ss.92 <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=2369>

¹²⁷ OECD, (1998), a.g.e., ss.21

¹²⁸ Hoşyumruk, Şennur, (2003), ‘Vergi cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ss.5

¹²⁹ OECD, (1998), a.g.m., ss.23

Tüm bu tanımlamalar doğrultusunda vergi cennetleri önemli vergisel avantajlar sunmaktadırlar. Vergi cenneti; diğer ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulanarak üretilen ürünlerin daha ucuz bir şekilde piyasaya sunulabildiği diğer bir deyişe önemli vergisel avantajlar nedeniyle haksız rekabetin sağlandığı ve üretilen ürün miktarlarının dünya serbest piyasa ekonomisindeki talep-arz dengesinin kurallarına uyulmadığı başka bir anlatımla denetimsiz olarak kara paranın kullanıldığı, kıyı bankacılığı ve paravan şirketler yoluyla gizli çalışabilme olanağı sağlayan yerler olarak tanımlanabilir.¹³⁰

Uluslararası rekabet koşullarında vergi cenneti olarak adlandırılabilen ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmalarını kolaylaştıran yeni bir olanağa kavuşmalarına ve dolayısıyla ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır. Şöyleki vergi cennetleri çok düşük vergi oranları ile diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adreslerin meydana gelmesine neden olmaktadır. Bu şekilde vergi cennetleri kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde etme imkanına kavuşurken diğer ülkelerden gelen sermaye sahipleri ise buralarda elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.¹³¹

Vergi cennetleri küresel bir finansal yapı üzerine kurulmuştur. Bu nedenle sermaye piyasalarının küreselleşmesi kıyı ötesi finansal faaliyetlerin öneminin artmasına neden olmuştur. Yapılan tahminlere göre dünya genelinde elde edilen gelirin üçte biri vergi cenneti olarak adlandırılan kıyı ötesi finansal piyasalarda tutulmaktadır.¹³² Kıyı ötesi finansal merkezlerin sermaye için cazip yatırım olanakları sunması ülkelerde matrah kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişe vergisel ya da vergi dışı faktörlerle sermayenin diğer ülkelerden çıkmasına neden olan vergi cenneti ülkeler, bu ülkelerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etki bırakmaktadır.¹³³

Vergi cenneti ülkeler uyguladıkları vergi rejimine göre; hiçbir verginin alınmadığı, yurt dışı faaliyetler üzerinden verginin alınmadığı, düşük oranlı verginin

¹³⁰ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.294

¹³¹ Aktan, Coşkun C., Vural, İstiklal Y., (2004), a.g.m., ss.11

¹³² Oxfam, (2000), 'Tax Competition and Tax Havens: OXFAM'S Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings', Global Policy Forum Web Page, <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>

¹³³ OECD, (1998), a.g.m., ss.22

alındığı ve de yabancı işlem ile yatırımcılar için vergi muafiyetlerinin olduğu ve farklı endüstriler için özel vergi avantajlarının tanındığı rejimler olmak üzere dört farklı şekilde kategorize edilebilir.¹³⁴ Bu şekilde kategorize edilen vergi cennetleri uluslararası vergi rekabeti ve uygulamaları başlığı altında daha detaylı ele alınacaktır.

1.3.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri, genellikle, ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına göre hareketlilik kazanan ekonomik faaliyetleri çekmek amacıyla kullanılır. Birçok OECD ülkesi ve OECD üyesi olmayan ülke hareketli sermayeyi çekebilmek amacıyla vergi sistemlerinde avantaj sağlayan hükümlere yer vermektedirler. Yükümlülere vergi avantajı sağlayan tercihli vergi rejimleri, daha çok yatırımları oldukları yerde tutabilmek amacıyla ya da portfolyo yatırımlarını çekebilmek amacıyla oluşturulmuştur.¹³⁵

Devletler vergisel düzenlemeleri ekonomik faaliyetlere yön vermek için kullanırlar. Ancak uygulanan vergi oranları veya vergi kolaylıkları uluslararası piyasalarda dolaşımda bulunan üretim ve yatırım faktörlerinin yer değiştirmesine, bu faktörlerin büyük bir kısmının bir ya da bir kaç ülkede toplanmasını sağlayacak şekilde global alanda pek çok ülkenin ekonomisinin etkilenmesine yol açacak olur ise diğer ülkelerin vergi sistemleri ve vergi gelirleri üzerinde tahrip edici etkiler meydana getiren tercihli vergi rejimi oluşturulmuş olunur.¹³⁶

Tercihli vergi rejimleri finansal hizmetler ile benzeri diğer hizmetler gibi vergi farklılıklarına duyarlı olan, vergi farklılıklarının var olması halinde bulunduğu mekanı hemen değiştirebilen faaliyetleri hedefleyen uygulamalardan meydana gelir.¹³⁷ OECD, 1998 Raporunda vergi cennetlerini tanımlamak için getirdiği kriterlerin benzerlerini tercihli vergi rejimleri için de getirmiştir. Bu kriterler, temel ve yardımcı faktörlerden oluşmaktadır. Temel faktörler aşağıda dört başlık halinde verilmektedir.¹³⁸

Efektif Vergi Oranının Sıfır veya Çok Düşük Olması

Bu kritere göre, bir ülkenin yürüttüğü uygulamaların tercihli vergi uygulaması sayılabilmesi için, vergi cennetlerinde olduğuna benzer şekilde efektif vergi oranının

¹³⁴ Öz, Semih, (2005), a.ge., ss.130

¹³⁵ Ferhatoğlu, Emrah, (2006), a.g.m., ss.93

¹³⁶ Hoşyumruk, Şennur, (2003), a.g.t., ss.34

¹³⁷ Cangır, Niyazi, (2000), 'Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi' Yaklaşım, Sayı:91, ss.82

¹³⁸ OECD, (1998), a.g.m., ss.26

olmaması gerekmektedir. Diğer yandan, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki benzer uygulamalarla karşılaştırıldığında oldukça düşük seviyede olması da, tercihli vergi rejimi sayılmaları konusunda belirleyicidir.¹³⁹

Efektif Bilgi Değişiminin Olmaması

Vergi cennetlerinde olduğu gibi tercihli vergi rejimi uygulanan yerlerde bu rejimden yararlanan mükelleflerle ilgili olarak etkin bilgi değişimi konusunda yetersizlik söz konusudur. Tercihli vergi rejiminden fayda sağlayan mükelleflerle ilgili olan efektifbilgi değişiminin olmaması zararlı vergi rekabetine neden olan bir ülke için önemli bir göstergedir.¹⁴⁰

Şeffaflıktan Yoksunluk

Tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin bu bölgelerindeki uygulamalar şeffaflıktan uzaktır. Vergi idareleri ile mükellefler arasında vergi oranları ya da matrah konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan sağlayan idari ve yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu da diğer ülkelerin karşı önlem almalarını zorlaştırmaktadır.¹⁴¹

Özel (Ring - Fencing) Bölgelerin Bulunması

Tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler vergi cennetine benzer uygulamaları çoğu kez belli bir bölgeyle veya sektörle sınırlamaktadırlar. Bu bölge veya sektörlerde fiili faaliyetlerde bulunma zorunluluğu bulunmaktadır. Özel bölgeler çeşitli şekillerde oluşturulabilir. Bir rejim, tam mükellefleri açık veya üstü kapalı bir şekilde getirilerinden yararlandırmadan dışlayabilir. Veya bu rejimlerden yararlanan şirketler ülkenin iç piyasasından açık veya üstü kapalı bir şekilde men edilir. Vergi cennetlerinin belirlenmesindeki kriterlerden biri de, ülkede fiili faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunmamasıdır. İşte bu noktada vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki temel fark bulunmaktadır.¹⁴² Vergi cenneti ülkelerde gerçekte herhangi bir iktisadi faaliyet yürütülmeyip, işlemler kağıt üzerinde gerçekleştirilirken tercihli vergi

¹³⁹ OECD, (1998), a.g.e., ss.29

¹⁴⁰ OECD, (1998), a.g.e., ss.27

¹⁴¹ OECD, (1998), a.g.e., ss.28

¹⁴² OECD, (1998), a.g.e., ss.27

rejimlerinde finansal hizmetler ve vergi farklılıklarına duyarlı sermaye yatırımları yürütülmektedir.¹⁴³

Zararlı tercihli vergi rejimini belirlemede yardımcı faktörler ise, şunlardan oluşmaktadır.¹⁴⁴

Gerçek Olmayan Vergi Matrahı Tanımı

Matrahın tanımında olmayan unsurların, mükelleflerin vergilendirilmesi sırasında azalması sonucunu doğuracak şekilde ve haklı bir gerekçeye dayanmaksızın uygulanmasını ifade etmektedir. Örnek olarak, vergiden istisna olan bir kazanç ile ilgili giderlerin, matrahın tanımında indirilmeyecek giderler arasında yer almasına rağmen indiriminin kabul edilmesi veya gerçekte yapılmayan götürü bazı giderlerin indirimine izin verilmesi gösterilebilir.¹⁴⁵

Uluslararası Transfer Fiyatlandırma İlkelerinin Uygulanmaması

Transfer fiyatlandırılması birbirleriyle bağlantılı firmaların aralarındaki ticari ilişkilerinde uyguladıkları fiyattır. Bu uygulama fiyat mekanizması yoluyla kazancı vergisel avantajlar sağlayan alanlarda oluşturmaya yöneliktir. Birbirleriyle bağlantılı firma işlemleri için oluşturulan transfer fiyatlaması prensipleri, bir çokuluslu girişimin vergi yükünü belirlemede ve ülkeler arasında vergi yükü dağılımında önemli bir unsurdur.¹⁴⁶

Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Vergiden İstisna Edilmesi

Yurt dışında elde edilen gelirin vergilendirilmesi konusunda iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar istisna ve mahsup yöntemidir.¹⁴⁷ Mahsup yönteminde, yurt dışında elde edilen gelirler nedeniyle ödenen vergiler, yurt içinde tam mükellefiyet çerçevesinde beyan edilen gelirler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Böylece, mükelleflerin çifte vergilemeye maruz kalması önlenmiş olur. İstisna yönteminde ise, yurt dışında elde edilen gelirler yurt içinde verilen beyannameye dahil edilmez.

¹⁴³ Ağbal, Naci, (2001), 'Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği', Yaklaşım, Ekim, Yıl:9, Sayı:106, ss.78

¹⁴⁴ OECD, (1998), a.g.e., ss.25-26

¹⁴⁵ Hoşyumruk, Şennur, (2003), a.g.t., ss.38

¹⁴⁶ Giray, Filiz, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

¹⁴⁷ Erdem, A.Ersin, (1999), 'Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler', Vergi Dünyası, Sayı: 210, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=1909>

Böylece, düşük oranda vergiye tabi tutulmuş veya bütünüyle vergi dışı kalmış gelirler, kişinin tam mükellef olduğu devlet tarafından da vergilendirilmemiş olur.

Tartışılabilir Vergi Oranı veya Vergi Matrahı

Vergi oranı ve / veya vergi matrahının tartışılabilirliği, özellikle şeffaf olmayan bir rejimde sorun yaratabilir.¹⁴⁸ Tercihli vergi rejimlerinin uygulamasında genellikle yabancı yatırımcıyı kaçırmamak ya da yatırım şartlarını daha cazip hale getirmek için yatırımcı ile vergi oranı veya matrah üzerinde özel sözleşmeler yoluyla ayarlamalar yapılabilmekte ve görünürde yüksek olan vergi oranı neredeyse sıfıra kadar düşürülmektedir.¹⁴⁹

Gizlilik Koşullarının Varlığı

Bankacılıkta gizlilik, nama yazılı olmayan borçlanma araçları nedeniyle bilgiye ulaşılamaması bir rejimin en zararlı niteliklerinden birini oluşturabilir.¹⁵⁰

Çok sayıda Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının Olması

Uluslararası çifte vergilendirme, uluslararası faaliyette bulunan şirketlerin elde ettikleri gelirlerden dolayı, birden fazla ülkede vergilendirilmeleridir. Yani, aynı çok uluslu şirketler grubunun, aslında bir yerde vergilenmesi gereken, aynı gelir unsuru üzerinden, birden fazla ülkede vergi ödemeleri işlemidir.¹⁵¹ Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları, taraf ülkelerin gelir unsurları itibarıyla vergileme haklarını belirlemek, bilgi değişimi ve karşılıklı görüşme zeminini sağlamak suretiyle verginin uluslararası mal ve hizmet ticareti, yatırımlar ile sermaye, işgücü ve teknolojinin serbest dolaşımı üzerindeki olumsuz etkilerini gidermeyi amaçlayan ve iki veya daha fazla ülkenin taraf olduğu uluslararası işbirliğini ifade eden anlaşmalardır.¹⁵²

Vergi Minimizasyon Araçları Olarak Teşvik Edilen Rejimler

¹⁴⁸ Giray, Filiz, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

¹⁴⁹ Hoşyumruk, Şennur, (2003), a.g.t., ss.39

¹⁵⁰ Giray, Filiz, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

¹⁵¹ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.204

¹⁵² Cangır, Niyazi, (1998), 'Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme', Vergi Dünyası, Sayı:203, Temmuz, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2095>

Bir rejim uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın bir aracı olarak kullanıldığında zararlı olarak nitelendirilebilir.¹⁵³

1.4. Vergi Rekabetinde Kullanılan Araçlar

Vergi rekabetinin meydana gelmesine neden olan çok sayıda yöntem bulunmaktadır. Uluslararası sermayeyi çekmeyi amaçlayan bu araçlar; vergi yükünün mukayeseli olarak hafifletilmesine yol açan vergi oranı indirimleri başta olmak üzere, sadece yabancı mükellefleri hedef alan serbest bölgeler, vergi tatili ve sosyal damping türünden özel amaçlı uygulamalar ile yurt içi mükellefler ile yabancı mükellefleri de kapsayan diğer teşvik türleri ise hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, yatırım kredisi, vergi erteleme, KDV desteği, gümrük kapsamındaki vergisel teşvikler ile AR-Ge kapsamındaki vergisel teşviklerdir.

1.4.1. Vergi Oranı İndirimleri

Küreselleşen dünyada ulusal ekonomilerin birbirlerine bağımlı hale gelmesi ülkelerarası sermaye hareketliliğinin vergi düzenlemelerine duyarlı hale gelmesine neden olmuştur. Hareketli üretim faktörü olarak nitelendirdiğimiz sermaye üzerindeki vergi yükünün artması, hareketli üretim faktörü üzerindeki vergi yükünün nispeten düşük kaldığı diğer ülkelere olan sermaye akımını artırabilecektir. Bu durum ise ülkelerin hareketli üretim faktörünü çekmek için giriştikleri vergi rekabetinde en alt düzeyde yarış olarak nitelendirilen vergi oranlarının çok düşük düzeyde kamu harcamalarını karşılamayacak ölçüde belirlenmesine yol açacaktır.

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni bulunmaktadır. Birincisi, vergi rekabetinde ülkeler, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekebilmek için düşük vergi oranları uygulamalarına karşılık olarak vergi oranlarını indirmektedirler. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan bir rekabettir. Seçmenler kendi bulundukları yerlerdeki vergi oranlarını diğer benzer yerlerdeki uygulamalarla karşılaştırmaktadırlar. Böylece yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye

¹⁵³ Giray, Filiz, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>

gideceklerdir. Üçüncüsü ise, devletlerin vergi politikalarında yaptıkları değişikliklerin diğer ülkelerdeki politika yapıcılarının alacakları kararlarda önemli etkiler doğurmasıdır.¹⁵⁴

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerindeki değişiklik başlıca iki etkiye bağlıdır. Bunlar '*vergi oranı etkisi*' ve '*vergi matrahı etkisi*' dir. Vergi oranının artmasının vergi gelirlerini artırıcı etkisine '*vergi oranı etkisi*' denilmektedir. Bu olumlu bir etkidir. Bir diğeri ise, dışa açık ekonomilerde vergi oranlarındaki artış sonucu değişken sermaye stokunun yurt dışına çıkarılması sonucu vergi matrahının ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına yol açan '*vergi matrahı etkisi*' dir.¹⁵⁵

Vergi rekabeti; vergi oranı düşürülerek ve/veya vergi matrahı genişletilerek gerçekleştirilebilir. Hem vergi oranı hem vergi matrahı yatırımlar için teşvikleri belirleyici unsurlardır. Vergi matrahları, zamana ve ülkelere göre büyük ölçüde değişim gösterirler.¹⁵⁶ Bir ülkede finansal sermayeye ilişkin vergilendirilebilir kapasitenin bulunmaması durumunda vergi oranlarında indirimle gidilmesi sonucunda o ülkeye yabancı sermaye girişi gerçekleşecektir ve vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır. Fakat geniş vergilendirilebilir kaynaklara sahip bulunan bir ülkenin vergi oranlarında indirimle gitmesi ülkeye yabancı kaynak girişini sağlayacak, ancak bunun, sermaye girişinin vergi oranlarındaki düşüşü telafi edecek boyutta olmaması durumunda vergi gelirleri düşecektir.¹⁵⁷

Literatürde çeşitli vergi oranı tanımları yer almaktadır. Bunlar Efektif Marjinal Vergi Oranları, Efektif Ortalama Vergi Oranları ve Kanuni Vergi Oranlarıdır.

Kanuni vergi oranları, ülkelerin vergi kanunlarında yer alan oranlardır. Fakat mükellefler her zaman bu oran üzerinden vergi ödemezler. Mükelleflerin ödeyeceği vergiler, kanunlarda yazılı indirim, istisna, muafiyetlerle değişebilir. Buradan hareketle, mükellefin fiili olarak ödemiş olduğu vergi miktarının, vergi matrahına oranı, efektif ortalama vergi oranını verir. Buna karşın, ödenen vergide meydana gelen artışın (azalışın) vergi matrahında meydana gelen artışa (azalışa) oranı marjinal vergi oranını verir.

Kanuni vergi oranlarının vergi matrahını dikkate almadığından dolayı yatırımların teşvik derecesini yeterince yansıtmadığı görüşü bulunmaktadır. Oysa ki

¹⁵⁴ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.95

¹⁵⁵ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.97

¹⁵⁶ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.94

¹⁵⁷ Ögüt, Semih, (2003), a.g.m., ss.216

vergi rekabetinin etkisi büyük ölçüde vergi oranlarının uygulandığı vergi matrahının tanımına bağlıdır. Vergi rekabeti ile ilgili tanımlarda, kanuni vergi oranı yerine efektif vergi oranları kullanılmaktadır. Efektif vergi oranı bir takım faktörleri de dikkate alan bir orandır. Bu faktörler; kanuni vergi oranı, faiz ve amortisman indirimlerinin düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin entegrasyon derecesi ve enflasyon etkisinden oluşmaktadır. Bu faktörler yeni bir yatırımın yerleşim yeri hakkında mikro düzeyde kararların değerlendirilmesi için yararlıdır.¹⁵⁸

1.4.1.1. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim

Kurumlar vergisi ülkelerin yabancı yatırımları kendi iktidar alanlarına çekmek amacıyla giriştikleri vergi rekabetinin en önemli aracıdır. Kurumlar vergisi doğrudan doğruya şirket kazançlarını hedef aldığından kurumlar vergisi indirimleriyle yabancı yatırımları cezbedici politikalar izlenebilmektedir.¹⁵⁹

Kurumlar vergisi oranı firmaların yatırım kararları üzerinde etkili olan önemli bir değişkendir. Çünkü firmaların ülkelerin vergi kanunlarını tam anlamıyla bilmeleri zor olduğundan, bu oran firmaların karlarını vergilendirecekleri ülkeleri seçmelerine ve transfer fiyatlandırması işlemlerine yardımcı olmaktadır.¹⁶⁰

Kurumlar vergisi üzerinde bir rekabetin olup olmadığının belirlenebilmesi amacıyla sermaye mobilitesinin arttığı 1980'li yıllardan sonraki vergi oranlarının incelenmesi önem arz etmektedir. 1980'li yıllardan sonraki vergi oranlarına bakıldığında bir çok sanayileşmiş ülkenin kanuni kurumlar vergisinde indirime gittiği görülmektedir. OECD ülkelerindeki 1980 yılına ait kanuni kurumlar vergisi ortalaması %41 iken bu oran 2008 yılında % gerilemiştir. Bu düşüşün en önemli nedeni ise vergi rekabetidir. Sermayenin mobilitesinin artması sonucunda, sermayeyi kendi ülkelerine çekmek amacıyla ülkeler kurum kazançları üzerindeki vergileri azaltarak birbirleriyle rekabet etmektedirler.

Tablodan da görüldüğü üzere; bazı ülkeler vergisi oranlarını büyük ölçüde düşürmüşlerdir. Örneğin, yabancı sermaye çekme konusundaki başarısından dolayı kendisinden sıkça bahsedilen İrlanda'da belirtilen dönemde kanuni kurumlar vergisi

¹⁵⁸ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.95

¹⁵⁹ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.161

¹⁶⁰ Feld, Lars, (2004), 'On Tax Competition: The (Un)Expected Advantages of Decentralized Fiscal Autonomy', http://www.uni-marburg.de/fb02/makro/forschung/gelbereihe/artikel/2004-25-Hayek-PaperDP_gesamt.pdf

oranındaki düşüş %32.5 olmuştur. Yine Almanya'daki kurumlar vergisi oranı %41, Kanada'da %29 ve Finlandiya'da %27 oranında düşmüştür. Globalleşme, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler neticesinde görece daha az gelişmiş ülkelerin gelişmiş ülkelere kıyasla daha düşük vergi oranları uygulaması OECD ülkesi olan gelişmiş ülkelerin hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi oranlarını daha aşağı seviyelere indirme yönünde kendilerini baskı altında hissetmelerine yol açmaktadır.¹⁶¹

Tablo 2. OECD Ülkelerindeki Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları (1980-2008/%)¹⁶²

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2005	2006	2007	2008	1980-2008 Fark
Avustralya	46	46	39	33	34	30	30	30	30	30	-16
Avusturya	55	55	30	34	34	34	25	25	25	25	-30
Belçika	48	45	41	39	39	39	33	33	33	33	-16
Kanada	46	46	38	38	38	38	21	21	21	19	-29
ÇekCumhuriyeti	-	-	-	41	35	31	26	24	24	21	-20
Danimarka	40	40	40	34	32	30	28	28	25	25	-15
Finlandiya	43	43	25	25	29	29	26	26	26	26	-27
Fransa	50	50	37	33	33	33	34	34	34	34	-16
Almanya	56	56	50	45	45	25	25	25	25	15	-41
Yunanistan	44	49	46	35	40	40	32	29	25	25	-19
Macaristan	-	-	40	18	18	18	16	16	20	20	-20
İzlanda	-	-	-	-	30	30	18	18	18	15	-15
İrlanda	45	50	43	40	24	20	12.5	12.5	12.5	12.5	-32.5
İtalya	25	36	36	36	37	36	33	33	33	27.5	+2.5
Japonya	40	43	40	38	30	30	30	30	30	30	-10
Kore	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	-5
Lüksemburg	40	40	40	40	30	30	22	22	22	22	-18
Meksika	42	42	36	34	35	35	30	29	28	28	-14
Hollanda	48	43	35	35	35	35	31	29	25	25	-13
Yeni Zelanda	45	45	33	33	33	33	33	33	33	30	-15
Norveç	28	28	28	28	28	28	23	28	28	28	0
Polonya	-	-	-	40	28	28	19	19	19	19	-21
Portekiz	23	40	37	40	32	32	25	25	25	25	+2
Slovakya	-	-	-	40	40	29	19	19	19	19	-21
İspanya	33	35	35	35	35	35	35	35	32.5	30	-3
İsveç	40	52	40	28	28	28	28	28	28	28	-12
İsviçre	12	12	10	10	32	9	8.5	8.5	8.5	8.5	-3.5
Türkiye	-	40	46	25	30	30	30	20	20	20	-20
İngiltere	52	45	35	33	33	30	30	30	30	28	-24
ABD	46	46	36	35	35	35	35	35	35	35	-11
OECD Ortalama	41	42	36	34	33	30	26	25	25	24	-16

¹⁶¹ Aktan, Coşkun C., Vural İstiklal Y., (2004), a.g.m. ss.3

¹⁶² OECD, Oecd Tax Database, [//www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#table_III](http://www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#table_III)

1.4.1.2. Gelir Vergisi Oranlarında Değişme

Küresel vergi rekabeti yabancı yatırımların yanında nitelikli işgücünü de hedef almaktadır. Bu nedenle kurumlar vergisi oranlarında meydana gelen azalmalar kişisel gelir vergisi oranlarında da görülmektedir. Kişisel gelir vergisi oranlarındaki azalmalar nitelikli işgücünün vergi sonrasında harcanabilir gelirlerini artırıcı etkiler gösterdiğinden vergi rekabetinde kullanılan önemli bir araçtır.¹⁶³

Günümüzde kişisel gelir vergisinin artan oranlı şekilde düzenlenmesi yaygınlık kazanmış bir uygulamadır. Ancak son yıllarda düz oranlı vergilemeye yönelmeler olmaktadır. Ülkelerin düz oranlı vergilemeye yönelmelerindeki nedenler incelendiğinde bu vergi tarifesiyle hareketli üretim faktörleri açısından oluşturacağı teşvik etkisinin önemli olacağı düşünülmektedir. Küreselleşmeyle birlikte düz oranlı gelir vergisinin ülke ekonomisine katkısı büyük olacak nitelikli işgücünü teşvik etmede önemli bir araç olduğu belirtilmektedir.¹⁶⁴

Gelir vergisi ülkeden ülkeye çok büyük farklılıklar göstermektedir. Vergi indirimleri, en düşük, en yüksek vergi oranları ile ülkelerin vergi tarifelerindeki çok büyük farklılıklar bulunması ve 1980'leri takiben 1990'lı yıllarda ekonomilerin birbirleriyle bütünleşmesi sonrasında ekonomik, sosyal, siyasal vb. her alanda olduğu gibi, vergileme alanında da küreselleşme olgusu yoğun bir şekilde hissedilmeye başlanmıştır. Maliye politikasının yürütülmesinde pek çok ölçütün ve uygulamanın değişmesine neden olan küreselleşme, maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan kamu gelirlerini oluşturan vergilendirme yetkisinin kullanılmasını da temelinden etkilemiş ve maliye politikasının dolayısıyla bağımsız bir ekonomi politikasının uygulanabilirliğini ortadan kaldırmıştır.¹⁶⁵

Birçok sanayileşmiş ülkenin gelir kaynağını oluşturan vergilerin başında kişisel gelir vergisi gelmektedir. Uluslararası alanda oluşan vergi rekabeti ortamında ülkeler gelir vergisi matrahının ülke dışına çıkmasına yol açmamak için kişisel geliri vergilemek konusunda yeterince rahat davranmamaktadırlar.

Aşağıdaki tabloyu incelediğimizde 1965-2005 yılları arasında kişisel gelir vergisi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payının OECD ülkeleri ortalamasının 1965

¹⁶³ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.163

¹⁶⁴ Güngör, Feridun, (2005), 'Biz Flat Tax'ın Neresindeyiz?', Vergide Gündem, Mayıs, ss. 72

¹⁶⁵ Aydın Murat, Şiriner İsmail, (2005), 'Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi', Vergi Dünyası, Ekim, Sayı:290, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3768>

yılında %7, 1990 yılında 10.7, 2005 yılında ise %8.9 olduğu göze çarpmaktadır. Globalleşmenin etkisini göstermeye başladığı 1980'li yıllara kadar bu oran artış gösterirken bu yıldan sonra düşüş göstermiştir.

Tablo 3. OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı
(1965–2005/ %)

Ülkeler	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	1965–2005 Fark
Kanada	5.8	10.0	10.5	10.6	11.5	14.7	13.4	13.1	11.9	6.1
Meksika										
ABD	7.8	9.9	8.9	10.3	9.7	10.1	10.0	12.5	9.6	1.8
Avustralya	7.2	8.0	11.3	11.7	12.8	12.2	11.7	11.8	12.3	5.1
Japonya	4.0	4.2	5.0	6.2	6.8	8.1	6.0	5.7	5.0	1.0
Kore			1.3	2.0	2.2	4.0	3.7	3.4	3.4	2.1
Yeni Zelanda	9.4	11.4	15.5	18.9	18.8	17.9	16.5	14.4	15.5	6.1
Avusturya	6.8	7.0	7.9	9.0	9.4	8.3	8.6	9.5	9.3	2.5
Belçika	6.4	8.5	12.9	15.0	15.8	13.4	14.2	14.0	13.9	7.5
Çek Cumhur.							4.8	4.6	4.6	-0.2
Danimarka	12.7	18.9	21.4	22.5	23.4	24.8	26.2	25.5	24.5	11.8
Finlandiya	10.1	12.4	14.1	12.7	14.8	15.1	14.2	14.5	13.5	3.4
Fransa	3.6	3.7	3.7	4.7	4.9	4.5	4.9	8.0	7.6	4.0
Almanya	8.2	8.4	10.3	10.8	10.3	9.6	10.2	9.4	8.1	-0.1
Yunanistan	1.1	1.7	1.5	2.8	3.1	3.2	3.0	4.4	4.0	2.9
Macaristan							6.7	7.1	6.7	0
İzlanda	5.1	5.4	6.0	6.8	5.5	8.3	9.7	13.2	14.4	9.3
İrlanda	4.2	5.2	7.2	9.9	10.8	10.6	10.0	9.5	8.3	4.1
İtalya	2.8	2.8	3.8	6.9	9.0	9.9	10.4	10.5	10.5	7.7
Lüksemburg	6.9	5.6	9.0	9.6	10.1	8.4	8.0	7.2	7.3	0.4
Hollanda	9.1	9.5	11.1	11.4	8.3	10.6	7.8	6.0	7.0	-2.1
Norveç	11.7	12.1	12.4	12.1	9.6	10.7	10.6	10.3	9.7	-2
Polonya							8.3	7.3	4.3	4
Portekiz						4.4	5.6	5.7	5.5	1.1
Slovakya								3.3	2.7	-0.6
İspanya	2.1	1.8	2.7	4.6	5.3	7.1	7.6	6.4	6.4	4.3
İsveç	17.1	19.0	19.2	19.2	18.5	20.3	16.1	17.5	16.0	-1.1
İsviçre	5.8	7.1	9.6	9.9	10.2	10.1	10.1	10.6	10.6	4.8
Türkiye	2.6	3.4	5.3	7.8	4.3	5.4	4.9	7.2	4.8	2.2
İngiltere	10.1	11.7	14.1	10.3	9.8	10.7	10.0	10.9	10.6	0.5
OECD Ortalama	7.0	8.3	9.6	10.5	10.6	10.7	10.0	10.0	8.9	2.8

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm

1.4.1.3. Vergi Gelirlerinin Yapısının Değişimi ve İkili Gelir Vergisi Sistemi

Vergi rekabeti nedeniyle uluslararası alanda kurumlar vergisi oranlarında ve gelir vergisi oranlarında bir azalış söz konusudur. Fakat 1965-2005 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranlarına bakıldığında vergi gelirlerinde bir azalma söz konusu olmamaktadır. Refah devleti anlayışının bir sonucu

olarak hizmetlerini en üst seviyede sunmak zorunda olan devletler, vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak zorundadırlar. Ekonomik büyümeyi sağlamak için ülkeye yabancı sermaye çekmek adına gelir ve kurumlar vergisinde yaptıkları azalmaları telafi etmek için diğer vergi gelirlerini artırma çabasına girişmişlerdir. Bu nedenle ülkeler vergi gelirlerini artırmak için mobilitisi düşük işgücü üzerindeki vergileri ve yine kolay yansıması nedeniyle görece daha az mobil olan nihai tüketiciler üzerinde kalan genel tüketim vergilerinin oranlarını artırmışlardır.¹⁶⁶

Dolaysız vergilere kıyasla bu tip vergilerin oranlarında artış eğiliminin olması, vergi rekabeti sonucu vergi yükünün mobil üretim faktörlerinden mobil olmayanlara doğru kaydığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.¹⁶⁷

Vergi rekabeti özellikle gelişmiş ülkelerde emek üzerinden alınan vergilerin artmasına, sermaye üzerinden alınan vergilerin azalmasına yol açmakla birlikte, mevcut harcama düzeyini muhafaza etmek isteyen ülkelerin vergi gelirlerinin milli gelirleri içindeki payını muhafaza etmeye yarayacak karmaşık vergisel düzenlemelere gitmek suretiyle vergi tabanlarını koruma amacıyla yeni rekabet araçları geliştirmelerine neden olmuştur. Bu araçlardan biri de, gelirin vergilendirilmesinde emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesini esas alan *ikili gelir vergisi sistemidir*.¹⁶⁸ Hareket kabiliyeti yüksek olan sermayenin ülkeye çekilmesini sağlamak amacıyla sermayenin üzerindeki vergi yükü hafifletilmekte fakat bunun sonucunda vergi hasılatında meydana gelecek olan kayıpların telafisi içinde emek gelirleri üzerindeki vergi yükü artırılmaktadır.

İlk olarak 1990'lı yıllarda İskandinav ülkelerinde uygulanmaya başlayan *ikili gelir vergisi sistemi*; daha mobil olan sermaye gelirleri (faiz, kar payı ve sermaye kazançları) üzerinden daha düşük ve düz oranlı bir vergi alırken emek gelirlerinden daha yüksek ve artan oranlı bir vergi almaktadır. Örneğin, Norveç 1992'de geçtiği ikili gelir vergisi uygulaması ile tüm sermaye gelirlerini yüzde 28 üzerinden vergiye tabi tutarken emek gelirlerine uygulanan en yüksek vergi oranını yüzde 50 olarak belirlemiş; bu oranı 2000'de yüzde 56'ya çıkarmıştır.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Aktan, Coşkun C., Vural İstiklal Y., (2004), a.g.m. ss.5

¹⁶⁷ Aktan, Coşkun C., Vural İstiklal Y., (2004), a.g.m. ss.5

¹⁶⁸ Aktan, Coşkun C., Vural İstiklal Y., (2004), a.g.m. ss.6

¹⁶⁹ Aktan, Coşkun C., Vural İstiklal Y., (2004), a.g.m. ss.5

Tablo 4. OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin GSYİH'ye Oranı (1965 -2005 %)

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	1965-2005 Fark
Kanada	25.6	31.9	32.5	35.9	35.6	35.6	33.4	7.8
Meksika	-	-	17.0	17.3	16.7	18.5	19.9	2.9
ABD	24.7	25.6	25.6	27.3	27.6	29.7	27.3	2.6
Avustralya	21.7	26.6	29.1	29.3	29.7	31.5	30.9	9.2
Japonya	18.2	20.8	27.4	30.2	27.6	27.1	27.4	9.2
Kore	-	14.5	16.0	18.1	19.4	23.6	25.5	11
Yeni Zelanda	24.0	28.5	31.3	37.7	37.0	33.4	37.8	13.8
Avusturya	33.9	37.4	41.9	40.4	41.6	43.3	42.1	8.2
Belçika	31.1	40.6	45.6	43.2	44.6	45.7	45.4	14.3
Çek Cumh.	-	-	-	-	39.8	38.9	37.8	-2
Danimarka	29.9	40.0	47.4	47.1	49.4	49.5	50.3	20.4
Finlandiya	30.4	36.8	40.2	44.3	46.0	48.0	44.0	13.6
Fransa	34.5	35.9	43.8	43.0	44.0	45.2	44.1	9.6
Almanya	31.6	35.3	37.2	35.7	38.2	37.8	34.8	3.2
Yunanistan	19.9	21.8	28.6	29.3	32.4	38.2	27.3	7.4
Macaristan	-	-	-	-	42.4	39.0	37.2	-5.2
İzlanda	26.2	29.7	28.6	31.5	31.8	39.4	41.4	15.2
İrlanda	24.9	29.1	35.0	33.5	32.8	32.2	30.6	5.7
İtalya	25.5	26.1	34.4	38.9	41.2	43.2	41.0	15.5
Lüksemburg	27.7	37.5	45.1	40.8	42.3	40.4	38.6	10.9
Hollanda	32.8	41.3	42.6	42.9	41.9	41.1	39.1	6.3
Norveç	29.6	39.3	43.1	41.5	41.1	43.2	43.7	14.1
Polonya	-	-	-	-	37.0	32.5	34.3	-2.7
Portekiz	15.8	20.8	26.6	29.2	33.6	36.4	34.8	19
Slovak Cum.	-	-	-	-	-	34.0	31.6	-2.4
İspanya	14.7	18.8	27.8	33.2	32.8	35.2	35.8	21.1
İsveç	35.5	42.0	48.2	53.2	48.5	54.0	50.7	15.2
İsviçre	19.6	27.0	25.8	26.0	27.8	30.5	29.7	10.1
Türkiye	10.6	16.0	15.4	20.0	22.6	32.3	32.3	21.7
İngiltere	30.4	35.3	37.7	36.5	35.0	37.4	36.5	6.1
OECD Ortalama	25.8	30.3	33.6	34.8	35.9	37.2	36.2	9.3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD10.htm>

1965-2005 yılları arasında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin GSYİH içerisindeki payını gösteren tablo incelendiğinde, bu 40 yıllık süre zarfında OECD ülkelerinin ortalaması 10.4 puanlık bir artış göstermektedir. 1965'te %25.8 olan Vergi Geliri/GSYİH oranı 2005'te %36.2'e yükselmiştir.

1.4.2. Yabancı Mükellefleri Hedef Alan Vergi Teşvikleri

Yurt içi mükellefleri kapsamayan sadece o ülkede yerleşik olmayan yabancı mükelleflerin faydalanabildiği vergi teşvikleridir.

1.4.2.1. Serbest Bölgeler

Dünya ekonomisinin hızla küreselleşmesi sonucunda tek bir dünya pazarı oluşumu gerçekleşmektedir. Küreselleşme olgusu ile birlikte dünya ticaretinde rekabetin gittikçe şiddetlendiği bu ortam, ülkeleri uluslar arası ticaretten daha fazla pay almak amacıyla bazı ekonomi ve dış politika araçları uygulamaya, işletmeleri de maliyetlerinin minimum düzeyde olduğu yerlerde yatırım yapmaya sevk etmektedir. İşte bu süreçte serbest bölgeler, ülkelerin ekonomik amaçları ile işletmelerin kâr maksimizasyonu amaçlarının çakıştığı yerler olarak ortaya çıkmışlardır.¹⁷⁰

Serbest piyasa düzenine göre yönetilen ekonomilerde bile devlet, çeşitli iktisadi ve mali politika araçlarıyla iç ve dış ticarete, yatırımlara, kısaca, ekonomide kaynakların dağılımına müdahale etmektedir. Bu müdahaleler kısmen ekonomiyi belirli hedeflere yöneltmek için özendirici teşvikler şeklini almakta, kısmen de özel kesimde yaratılan değerlerin vergilendirilmemesi şeklinde olmaktadır. Açıktır ki gelişmekte olan ülkelere bu müdahaleler daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. Bunun başlıca nedenleri ise, ekonomide sermaye birikimi ve girişimci noksanlığı nedeniyle devletin yatırımcı olarak piyasaya girmesi, diğer yandan koruyucu politikalarla sınırlandırılmış dış ticaretin, serbest piyasa mekanizmasının işleminde darboğazlar yaratmasıdır.¹⁷¹

Serbest bölgeler, ekonomik hayattaki devlet müdahalesinin asgariye indiği özel uygulama alanları olarak ifade edilebilir. Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, vergi ödeme mükellefiyeti açısından o ülkenin gümrük sınırları dışında sayılan, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin tamamen ortadan kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı ve ekonomik faaliyetlerin ülkenin diğer yerlerine göre daha çok teşvik edildiği yerlerdir. Gümrük Rejimlerinin Harmonizasyonu ve Basitleştirilmesine İlişkin Kyoto Sözleşmesi'nin F.1 Ekinde serbest bölgeler; herhangi bir eşyanın, ithal resim ve

¹⁷⁰ Organ, İbrahim, (2003), 'Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması', Vergi Dünyası, Ekim, Sayı:266 <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4226>

¹⁷¹ Organ, İbrahim, (2003), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.asp?ID=4226>

vergileri açısından gümrük bölgesi dışında sayıldığı ve olağan gümrük kontrollerine tabi olmadığı bir devletin topraklarının bir parçası olarak tanımlanmaktadır.¹⁷²

Genel olarak serbest bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.¹⁷³

Bazı serbest bölgeler, zararlı vergi rekabetinin tercihli vergi rejimi türü içinde değerlendirilmektedirler. Birçok yönden benzerlikler gösteren serbest bölgeler ve vergi cennetleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Serbest bölgeler, sabit oranda vergilerin ödendiği veya verginin hiç olmadığı vergi cennetlerinden oldukça farklıdır. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir.¹⁷⁴

- Serbest bölgelerde genellikle sınırlı bir zaman dilimi için tercihli bir vergi rejimi uygulanır. Ülkenin bir bölümünü kapsarlar vergi cennetleri ise tüm ülkeyi kapsamakta olup, zaman sınırlaması genellikle olmaksızın vergisel teşvikler uygulanır.

- Bir serbest bölge, kendi kendine sürdürülebilir kalkınmaya izin veren pozitif bir faktör olmayı planlayabilir. Bu amaçla bir serbest bölge vergi cennetinden farklı olarak, sadece vergisel teşvikler ile çekilen kaynakların bu bölgede kullanılmasını değil, aynı zamanda tüm ülkenin ekonomik kalkınması için kullanımını sağlayabilir. Vergi cennetleri kontrolsüz kalkınmayı belirler. Bu ise, ülke için istikrarsız bir refah yaratır.

- Her bir yeni ekonomik faaliyeti hoş karşılayan vergi cennetlerinin tersine serbest bölgelerde, sadece bazı belirlenmiş sektörlerdeki faaliyetlere izin veren kurallar bulunmaktadır. Böyle kurallara belirli bir bölgesel kalkınma planına uyum sağlayacak, yani bölgede dengeli ve kontrollü bir kalkınmaya ulaşmayı sağlayacak girişimlerin kurulması için ihtiyaç duyulur.

- Vergi cenneti ülkeler gelir vergisi bakımından “alt düzeyde rekabeti” önlemeye uğraşmamakta, aktif olarak diğer ülkelerdeki gelir vergisi gelirlerindeki erozyona katkı sağlamaktadırlar. Bu nedenle bu ülkelerin zararlı vergi rekabetini önlemede işbirliği yapmaları olası değildir. Tersine tercihli vergi rejimi uygulayan bir ülke, ancak risk altında zararlı vergi rekabetinin yayılmasından önemli gelir

¹⁷² Organ, İbrahim, (2003), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4226>

¹⁷³ Dış Ticaret Müsteşarlığı, ‘Serbest Bölgeler’ <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&dil=TR&yayinid=1131&icerikid=1237&from=home>

¹⁷⁴ OECD, (1998), a.g.e., ss.20

sağlayabilir. Bu nedenle bu ülkeler ortak hareket etmeyi daha büyük bir olasılıkla kabul edeceklerdir.

Serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki temel amaçlar şöyle sıralanabilir.¹⁷⁵

- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- İşletmeleri ihracata yönlendirmek, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Uluslararası ticareti geliştirmek.

Ülkemizde faaliyette bulunan serbest bölgeler; Mersin, Antalya (1987), Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı (1990), Trabzon (1992), İstanbul Deri ve Endüstri, Doğu Anadolu, Mardin (1995), İzmir Menemen Deri, Rize, Samsun, İstanbul Trakya, Kayseri (1998) Avrupa, Gaziantep, Adana-Yumurtalık (1999) Bursa, Denizli, Kocaeli (2001) Tübitak-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji (2002) Sakarya İpekyolu (2007) serbest bölgeleridir.¹⁷⁶ Ülkemizdeki serbest bölgeler ve İstanbul Kıyı Bankacılığı OECD'nin yayınladığı potansiyel zararlı vergi rekabeti listesinde yer almıştır. Önemli bir üretim kapasitesi yaratılamayan bu serbest bölgelerde oluşturulan kapasite yukarıda belirtildiği gibi, "ihracata" yönelik değil, büyük ölçüde ulusal ekonomiye yöneliktir.¹⁷⁷

OECD'nin bazı serbest bölge uygulamalarını tercihli vergi rejimleri listesine dahil etmiş olması, serbest bölgelerin vergi rekabetinde kullanılan arasında sayılmasının açık bir kanıtı niteliğindedir.¹⁷⁸

1.4.2.2. Vergi Tatili Uygulamaları

Özel amaçlı bir teşvik uygulaması olan vergi tatili, belirlenen alanlarda belirli bir zaman dönemi için vergi ödenmemesi şeklinde uygulanan teşvik türüdür.¹⁷⁹

Vergi tatili uygulamaları, genelde yabancı sermayeyi hedef alan ve yabancı sermayenin ülkeye girişinden sonraki dönemde o yatırımın vergi dışı tutulmasını

¹⁷⁵ Dış Ticaret Müsteşarlığı, a.g.ç., <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&dil=TR&yayinid=1131&icerikid=1237&from=home>

¹⁷⁶ Dış Ticaret Müsteşarlığı, a.g.ç., <http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&dil=TR&yayinid=1131&icerikid=1237&from=home>

¹⁷⁷ Sefikhanov, (2005), a.g.t., ss.181

¹⁷⁸ OECD, (2004), 'The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report' ss.8 <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>

¹⁷⁹ Acinöroğlu, Serkan, (2009), 'Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği', Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:2, ss.151

sağlayan bir vergi ayrıcalığı türüdür. Geçici süreli uygulamalar olan vergi tatilleri özellikle gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırımları çekmek amacıyla sıklıkla kullandıkları bir teşvik türüdür¹⁸⁰

Vergi tatilleri, vergi idaresinin yükünü hafifletir; nitelikli yatırımcıların karmaşık vergi kanunları ve düzenlemelerinin yanı sıra vergi teşkilatının rüşvet ve benzeri nedenlerle yozlaşmış olduğu ülkelerde yatırımcının vergi teşkilatı ile muhatap olmaması gibi avantajlara sahiptir. Vergi tatilleri, önemli bazı sakıncalar da içermektedir. Öncelikle, vergi tatilleri, miktarına bakmaksızın tüm kârları muaf tutarak yüksek kâr beklentisinde olan ve vergi teşvikleri olmasa bile bu beklenti nedeniyle zaten yatırım yapmaya kararlı olan yatırımcılara daha çok yarar sağlar. Bu durum, vergi tatillerinin uygulanma gerekçesini ortadan kaldırırken yatırımları teşvik etme amacına ulaşmaksızın vergi gelirlerinin azalmasına neden olur. İkinci olarak, vergi tatilleri, vergiye tabi olan işletmelerin vergi tatili dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olan işletmelerle ilişkiye girip transfer fiyatlaması yoluyla kârlarını muafiyetten yararlanan işletmelere aktararak vergiden kaçınmalarına yol açabilir. Üçüncü olarak, vergi tatilleri zaman sınırlaması ile sağlanan teşvikler olmalarına rağmen zaman sınırlaması yatırımcılar tarafından kolayca kötüye kullanılabilir. Yatırımcılar, muafiyetten yararlanan projelerini muafiyet süresinin sonu yaklaştığında sona erdirip farklı bir adla ve mülkiyetin tamamı yine kendilerine ait olmakla birlikte farklı bir firmaymış gibi aynı projeyi tekrar yürürlüğe koyarak muafiyet süresini uzatabilmektedirler. Bu türden uygulamalar çok yaygın olduğundan vergi tatilleri süresiz vergi muafiyetine dönüşmekte ve böylece nitelikli dolaysız yatırım projelerinin kısıtlı sürelerde sağlanan muafiyetle teşvik edilmesi amacından uzaklaşmış olmaktadır. Dördüncü olarak, vergi tatilleri, tatil süresinin sonuna doğru kârlı hale gelen ve bir defa yatırım yapınca ülkeden ayrılıp gitmesi zor olan yatırımlar yerine tatil süresinin başlangıcında yüksek kârlılığa sahip olan ve süre bitiminde daha fazla kârlılık olanağı sunan başka bir ülkeye kolayca taşınabilen elektronik ve tekstil gibi alanlardaki yatırımlara daha çekici gelmektedir. Nitekim vergi tatili uygulamalarının yaygınlaşması durumunda önemli vergi kayıplarının oluşması ve böylece kamu mali dengesinin bozulması muhtemeldir.¹⁸¹

Vergi tatili uygulamaları ülkeler arası vergi rekabeti ortamında sıklıkla kullanılan araçlardandır. Günümüzde 25 Orta ve Doğu Avrupa ülkesinin 19'unda, 17

¹⁸⁰ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.127

¹⁸¹ Tekin, Ahmet, (2006), 'Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri', Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık, Sayı:16, ss.305

Asya ülkesinin 13'ünde, Batı Avrupa gibi gelişmiş ülkelerin bulunduğu bir coğrafyadaki 20 ülkenin 7'sinde vergi tatili uygulaması mevcuttur. Vergi tatili uygulamaları son yıllarda özellikle yabancı sermaye için rekabete yönelmiş ülkelerin birincil teşvik aracı konumundadır.¹⁸²

1.4.2.3. Sosyal Damping

Sosyal damping daha düşük işgücü maliyetleri ve/veya daha az kısıtlayıcı iş hukuku vasıtasıyla diğer ülkelere karşı rekabet gücünü artırarak, istihdam yaratıcı yatırımı çekme çabasıdır.¹⁸³

Literatürde sosyal damping üzerine iki tür tartışma bulunmaktadır. Bu tartışmalar çalışma standartlarını ekonomik ve ahlaki açıdan ele almaktadır. Ekonomik açıdan ele alınan görüşe göre, gelişmekte olan ülkelerdeki düşük ücret ve düşük çalışma standartları gelişmiş ülkelerdeki emeğin yaşam standartlarını tehlikeye soktuğunu söylerken, ahlaki görüş ise sosyal damping uygulamalarının gelişmekte olan ülkelerdeki işçilerin insan haklarına zarar verdiğini savunmaktadır.¹⁸⁴

1.4.3. Diğer Teşvik ve Uygulamalar

Ulusal vergilendirme alanı içerisinde ikamet eden ve etmeyen tüm mükelleflerin yararlanabileceği türden istisna ve muafiyet gibi vergisel kolaylıklar bulunmaktadır. Küreselleşme sonucunda ülkeler yatırım cazibelerini artıracak politikalara yönelmekte ve bunun gerçekleştirilmesine yönelik reformlar geliştirmeye çalışmaktadırlar.¹⁸⁵ Dolayısıyla bu çabaların bir uzantısı olan hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi, yatırım kredisi, vergi erteleme, KDV desteği ve gümrük kapsamında vergisel teşvikler ile Ar-Ge kapsamında vergisel teşvikler uygulanmaktadır.¹⁸⁶

¹⁸² Güngör, Feridun, (2004), 'Vergi Tatili, Türkiye'nin Rekabet Gücünü Artırır', Vergide Gündem, ss.73

¹⁸³ İktisadi Kalkınma Vakfı, 'Sosyal Damping', <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1247>

¹⁸⁴ Golup, Stephen S., (1997), 'Are International Labor Standards Needed To Prevent Social Dumping?', Finance&Development, December, ss.1 <http://www.worldbank.org/fandd/english/pdfs/1297/041297.pdf>

¹⁸⁵ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.126

¹⁸⁶ Acınöroğlu, Serkan, (2009), a.g.m., ss.150

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ AÇISINDAN VERGİ CENNETLERİ

Vergi rekabetinin bir diğer boyutu ise vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ve literatürde vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerdir. Birçok ülkenin vergi sisteminde, vergi yükünü en aza indirme yollarını arayan mükelleflerin yararlanabilecekleri bir takım vergi avantajları bulunabilmekte ve bu avantajlar bazen o ülkelerde, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimlerinde kullanılabilmektedir. Vergi cenneti olarak nitelenen bu ülkelerde bu avantajlar daha geniş çapta ve yaygın olarak görülmektedir.¹⁸⁷

Vergi cenneti ülkelerin hiç vergi almaması veya sadece nominal vergileme de bulunması, diğer ülkelerle bilgi alışverişinde bulunmaması, vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olması ve fiilen herhangi bir faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması, vergi yükünden kurtulmak isteyenleri kendilerine çekmektedir. Diğer taraftan vergi cenneti ülkeler küresel sermayeyi çekmek amacıyla uyguladıkları off shore hesaplarıyla da diğer ülkeler yönünden önemli bir vergi kaybı oluşturmaktadır. Bir çok ülkedeki sermaye bu hesaplar vasıtasıyla vergi cenneti ülkelere akmaktadır.

Bunun sonucunda vergi cennetlerine giden sermaye; yerleşik olduğu ülkelerin kamusal hizmetlerinin finansmanına katılmamaları ve bunlardan karşılıksız yararlanmaları, elde ettikleri karları transfer ettikleri için ödemek zorunda oldukları vergileri ödememeleri nedeniyle gelir kayıplarına yol açmakta, eşitlik ve adalet ilkelerini zedelemekte ve dünyadaki finansal akımların yönünün değişmesine neden olmaktadır. Ve aynı zamanda vergi cenneti ülkelerin varlığı vergi cenneti olmayan ülkelerin finansal yapılarının yeniden düzenlenmesine neden olmuştur. Vergisel ya da vergi dışı faktörlerle sermayenin diğer ülkelere çıkmasına neden olan vergi cenneti ülkeler, bu ülkelerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır. Vergi

¹⁸⁷ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.123

cenneti ülkelerin finansal yapılarının yeniden düzenlenmesi vergi cennetlerinin vergisel açıdan getirdiği olumsuzlukları telafi edecek bir sonuçtur.¹⁸⁸

2.1. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, vergi ödememe ya da daha az vergi ödeme önerisiyle diğer ülkelerin birey ve kurumlarını kendi ülkelerinde yatırım yapmaya davet eden ülkelerdir. Vergi cennetleri genel olarak *üretici vergi cennetleri* ve *geleneksel vergi cennetleri* olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır. *Üretici vergi cennetleri*, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere çok düşük oranda vergi uygulayarak ülkelere fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetlerini çekmeyi amaçlayan ülkelerdir. *Geleneksel vergi cennetleri* ise yasal ikametgahı bu ülkede olan işletmelerin gelirlerine çok düşük oranda vergi uygulamaktadır.¹⁸⁹

Üretici vergi cennetleri, ülkelerinde uluslararası doğrudan yatırımların artması ve üretim tesislerinin kurulması amacı ile üretim işletmelerine önemli vergi ayrıcalıkları sunarlarken yine bu ülkeler kendi ülkelerinde yerleşik bulunan diğer kişi ve kurumları ise vergilendirmektedirler. Üretici vergi cennetlerinin vergilemedeki bu farklı uygulamaları üretici vergi cennetlerinin geleneksel vergi cennetlerinden ayırt edici özelliğini oluşturmaktadır. Yabancı işletmelerin yatırımlarına uygulanan düşük oranlı vergilemeye örnek oluşturabilecek Belçika ve İrlanda gibi gelişmiş ülkeler ile Malezya ve Hindistan gibi gelişmekte olan ülkeler üretici vergi cenneti olarak gösterilebilirler. İrlanda, belirli alanlarda üretim tesisi kuran yabancı yatırımlara %10 oranında azaltılmış vergi oranı uygularken Belçika ise koordinasyon merkezi rejimi içerisinde faaliyette bulunan işletmelere bütünüyle vergi muafiyeti tanımaktadır.¹⁹⁰

Geleneksel vergi cennetleri, yükümlülere aksi takdirde diğer ülkelerde yüksek oranda vergi ödeyecekken vergiden kaçınma yoluyla avantajlar sağlamaktadırlar¹⁹¹. Geleneksel vergi cennetleri daha çok adalar grubu üzerinde (örneğin İngiliz Virgin Adaları) ya da ada cumhuriyetlerinde (örneğin Nauru Cumhuriyeti) ya da küçük ülkelerde kurulmaktadır. Bu tür vergi cennetlerinin genellikle belirli bölgelerde geçerki bağımsız yasaları vardır.¹⁹²

¹⁸⁸ OECD, (1998), a.g.m., ss.22

¹⁸⁹ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.125

¹⁹⁰ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.125-126

¹⁹¹ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.125

¹⁹² Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.128

2.1.1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi

Vergi cennetlerinin muhtemel en eski uygulamalarına Antik Yunan'da rastlanmaktadır. Şöyle ki Atina şehir devletinde ithalat ve ihracat üzerinden %2 oranında vergi alınmaktaydı. Tüccarlar ise ticaretlerini vergi oranı düşük küçük ülkeler üzerinden yaparak vergiden kaçınmanın yolunu bulmuşlardı¹⁹³. Bu olay vergi cennetlerinin doğuşuna örnek olarak verilmekle birlikte globalleşen dünyanın yarattığı vergi cennetlerinin eski çağlardaki ile aynı olmadığını söylemek mümkün değildir.

Birinci dünya savaşından sonra 1930'lu yıllarda Amerika ve İngiltere'de vergi oranları yükseldiği için her iki ülke varlıklarını transfer edebilmek için yeni yerler aramışlardır. Sonunda İngiltere Kanada'yı, Amerika da Bahamalar'ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır. Başlangıçta endüstri ülkelerinde vergi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğu vergi cennetlerine fazla ilgi göstermemişlerdir. Daha çok yaşam sigortası, emekli aylığı veya emeklilik fonlarını vergi cennetlerine finanse etmişlerdir. Özellikle İngiltere'de varlıklı yüksek gelir sahibi olanların muhatap oldukları marjinal vergi oranlarının yüksek olmasından dolayı İngilizlerin vergi cennetlerinin gelişmesinde lider rol oynadıkları belirtilmektedir.¹⁹⁴ Modern vergi cennetlerinden en eski kurulan İsviçre'dir. İkinci Dünya Savaşından uzun bir zaman önce gelişmiş olan bu vergi cennetinin geçmişi Roma İmparatorluğu zamanına kadar uzanmaktadır. Bunlar vergiden çok sermaye için cennet olarak kullanılmıştır. İkinci Dünya Savaşından önce Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkan ülkeleri sermayelerini siyasal ve sosyal kargaşadan kaçırmak için İsviçre'de ki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş bu ülkelerin ellerindeki sermayeyi yok etmiştir. Savaş bittikten sonra İsviçre hariç Kuzey Amerika ve Avrupada savaşın neden olduğu yıkımları telafi ve tamir etmek ve kamusal harcamaları karşılamak için vergiler kaçınılmaz olarak artırılmıştır.¹⁹⁵ O dönemden sonra bugünkü anlamda anladığımız vergi cennetleri kavramı ve uygulamaları önemli bir yer edinmeye başlamıştır.

¹⁹³ Orlov, Mykola, (2004), 'The Concept of Taven: A Legal Analysis', Intertax, Kluwer Law International, Volume:32, Issue:2, ss: 97, http://www.asterslaw.com/publication/mvo_041.pdf

¹⁹⁴ Dwyer, Terry, (2000), "Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, Such as Vanuatu", Pacific Economic Bulletin, Cilt. 15, Sayı: 1 ss.49 <http://www.freedomandprosperity.org/dwyer-11-00.pdf>

¹⁹⁵ Smith, Stephen, (1999), "Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Havens", The George Washington University Washington DC Minerva Program, ss.4, <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

1930’larda Kanada ve Amerikan vatandaşları, Bahamalar’ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır. Fakat kullanılan bu yöntem İsviçre’deki gibi yasal bir yol değil, Amerikan mafyasının yasal olmayan yöntemidir. İkinci Dünya Savaşından sonra 1960’lı yılların sonu 1970’li yılların başında birçok Amerikan bankası Karayip vergi cennetlerinde şube açmaya başlamıştır. Bu dönemden sonra vergi cennetleri ve vergi cennetlerine olan ilgi artmaya başlamıştır.¹⁹⁶

Özellikle 1980’li yıllarda sermaye hareketleri üzerindeki kontrollerin kaldırılmaya başlanmasıyla birlikte vergi cennetleri en verimli dönemlerini yaşamaya başlamışlardır. Son yirmi yılda vergi cenneti ülke sayısı önemli ölçüde artmıştır. IMF, verilerine göre yaklaşık 5 trilyon Amerikan dolarının kıyı bölgesi finans merkezlerinde tutulduğu tahmin edilmektedir.¹⁹⁷

Vergi cennetleri bir çok saygın olarak bilinen çok uluslu şirketlere vergiden kaçınma imkanı sağlayan yasal olanaklar sunmaktadır. Hemen hemen her Amerikan ya da Avrupa Bankasının Karayip adalarında ilişkide olduğu bir uzantısı bulunmaktadır. Böylelikle çok uluslu şirketler rahatlıkla kağıt üzerinde işlemler gerçekleştirerek kurum karlarını verginin yüksek olduğu ülkelere nispeten daha düşük efektif vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan ülkelere kaydırarak vergiden kaçınmayı gerçekleştirebilmektedirler. Örneğin dünyanın büyük tütün üreticilerinden Philip Morris ve RJ Reynolds, 1990’lı yılların ortasında idari merkezini İsviçre vergi sisteminin avantajlarından yararlanabilmek için ABD’den İsviçre’ye taşımıştır.¹⁹⁸

Dünya ekonomisinde vergi cennetlerinin öneminin artmasının ve uygulama alanının genişlemesinin bir çok nedeni bulunmaktadır. Dünya ekonomisinin küreselleşmesi altyapı, taşımacılık ve haberleşmedeki gelişmelerinde eşlik etmesiyle yabancı ülkelere yatırım yapma maliyetleri azalmıştır. Bireyler ve çok uluslu şirketler, yurt içinde ve dışındaki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarını koruyabilmek için yabancı ülkelerdeki vergi uygulamalarını dikkate almaya başlamışlardır.

İkinci olarak 20.yüzyılda ülkelerin ana gelir kaynağı olarak gelir vergilerine ağırlık vermeleri bir çok gelişmiş ülkede ve özellikle ABD’de yüksek gelir vergisi

¹⁹⁶ Smith, Stephen, (1999), a.g.e., ss.4

¹⁹⁷ OECD Observer, (2002), Combating Harmful Tax Practices, http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/671/Combating_harmful_tax_practices.html

¹⁹⁸ Gurtner, Bruno, (2004), ‘Tax Evasion: Hidden Billions For Development’, Swiss Coalition of Development Organizations, ss.24 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN018181.pdf>

oranları ile katı mali düzenlemelere yer verilmesi küreselleşmeyle birlikte mobilitesi artan sermayenin yer değiştirmesini etkileyen bir unsur olmuştur.

Üçüncü olarak çok uluslu şirketlerin sayısının artması, uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte tutarsız ve karmaşık bir hal alan vergi anlaşmaları ile vergi cennetlerinin önem kazanmasında etkili olmuştur.¹⁹⁹

2.1.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

Daha öncede ifade edildiği gibi bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek için genel kabul bir tanım bulunmamaktadır. Pek çok ülke, bazı gelir kaynaklarına sıfır veya göreceli olarak düşük oranlı vergi uygulayarak ve bu işlemleri de bankacılık ya da ticari sır statüsünde, gizlilik içinde gerçekleştirerek kişilerin ya da kurumların elde ettikleri gelirler üzerinden hiç vergi almayarak ya da diğer ülkelere nazaran çok düşük oranlarda alarak ve yine bu tür işlemleri şeffaflıktan çok gizlilik içinde yürütülmesini sağlayarak gerçekleştirmektedirler. Bu ülkelere genellikle vergi literatüründe vergi cenneti adı verilmektedir.²⁰⁰

Vergi cennetlerinin belirleyici özelliklerini aşağıdaki başlıklar halinde ele almak mümkündür.

2.1.2.1. Vergi Oranları

Vergi cennetlerinin asıl amacı vergilendirmeden fayda sağlamak için düşük oranlı vergilendirme ortamı sağlamaktır. Vergilendirme düzeyindeki farklılık vergi cennetinin belirleyicileri açısından önemli bir faktördür.²⁰¹

Vergilerin düşük oranlı uygulanması bazı vergi cennetlerinde yabancı sermayeyi kapsamakta ve faaliyetleri buralara çekme ve cazibe yaratma amacı taşımaktadır. Örneğin, Hollanda Antilleri, Holding şirketlere özel vergi oranı uygulamaktadır. Panama gemicilik şirketlerine özel vergi rejimi uygularken, Barbaros, uluslararası finans kuruluşlarını teşvik etmektedir.²⁰²

¹⁹⁹ Orlov, Mykola, (2004), a.g.m., ss.98

²⁰⁰ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss. 69

²⁰¹ Smith, Stephen, (1999), a.g.m., ss.6

²⁰² Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.69

2.1.2.2. Banka ve Ticari Sırlar

Vergi cennetleri'ndeki yasal otoriteler, kendi ülkelerindeki faaliyetlerle ilgili gizliliğe çok büyük önem verirler. Vergi cenneti ülkeleri kullananlar için banka gizliliği, vergi cenneti ülkeyi seçmede esaslı bir faktördür. Vergi cennetlerinde gizlilik ve güvenlikle ilgili yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin, Bahamalar'daki 'Banka ve Vakıf Şirketleri Düzenleme Yasası' vergi cennetlerinde yapılan faaliyetler hakkında banka personelinin bu bilgileri başkalarına aktarması yasaklanmış ve bu yasağın ihlali durumunda cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.²⁰³

Vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren bireysel veya kurumsal yatırımcılara ait bilgilerin bu yatırımcıların yerleştiği olduğu ülkelerin vergi idarelerine aktarılmasını engelleyici yasal düzenlemelerin bulunmasının yanında vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren vergi yükümlülerinin bu bilgilerine vergi anlaşmaları ya da karşılıklı yapılacak özel nitelikli anlaşmalarla da ulaşmaları söz konusu olmayabilir.²⁰⁴

2.1.2.3. Bankacılığın Göreceli Önemi

Vergi cennetlerinde bankacılık, diğer ülkelere nazaran göreceli olarak daha önemlidir. Vergi cennetlerinin çoğu kıyı bankacılığını teşvik eden bir politika izlemektedirler. Günümüzde büyük bankaların çoğunun vergi cenneti ülkelerde şubeleri bulunmaktadır. Burada söz konusu olan bankacılık, o ülkede yerleşik olan-olmayan bankacılık faaliyetlerinin ayrıştırılmasıyla yapılmaktadır. O ülkede yerleşik olmayanlardan münzam karşılık oranları istenmemekte, vergileme rejimi farklı olmakla birlikte kambiyo ve diğer kontroller yapılmamaktadır.²⁰⁵

2.1.2.4. Çağdaş İletişim Olanakları

Vergi cennetlerinin büyük çoğunluğunda, mükemmel iletişim olanakları vardır. Bu ülkelerde sermayenin ülkeye gelmesini kolaylaştırmak nedeniyle telefon, fax vb. iletişim araçlarının varlıklarına çok büyük önem verilmektedir. Aynı zamanda çok iyi düzeyde hava ulaşım sistemi ile dünyanın pek çok finans ve endüstri merkezinden

²⁰³ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.70

²⁰⁴ OECD, (1998), a.g.m., ss.24

²⁰⁵ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.70

direkt uçuşlar vardır. Çünkü çoğu vergi cenneti ülke adalardan oluşmaktadır²⁰⁶. İletişim olanaklarının tüm dünyada yaygınlaşması sonucunda bireyler ve şirketler ikamet ettikleri ülkelerinde fazla vergi ödemek yerine vergi cennetlerine yönelmeye başlamışlardır.

2.1.2.5. Nakit Kontrolü

Birçok vergi cenneti ülke çift nakit kontrol sistemi uygulamaktadır. Bu sistemde yerleşik olanlar ile olmayanlar ve yerel para ile yabancı paralar ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. Vergi cenneti ülkede ikamet edenlere hem yerel hem de yabancı döviz kontrol sistemi uygulanırken, ikamet etmeyenlere sadece yerel döviz kontrol sistemi uyguladıkları ikili bir döviz kontrol sistemi vardır. Vergi cennetlerinde kurulan şirketler, sahipleri vergi cennetinde ikamet etmiyor ve birçok faaliyetlerini vergi cennetinin dışında gerçekleştiriyorlarsa nakit kontrolüne tabi olmayacaklardır.²⁰⁷

2.1.2.6. Vergi Anlaşmaları

Vergi cenneti ülkelere özelliklerinden biri de bu ülkelerin genellikle vergi anlaşmalara taraf olmamalarıdır. Ancak son zamanlarda bazı vergi cennetleri söz konusu anlaşmalara taraf olmuşlardır. Örneğin, Hollanda Antilleri, ABD ile imzalanmış bir Gelir Vergisi anlaşmasına sahiptir. ABD vatandaşları ile Hollanda Antillerinde ikamet edenler arasındaki ticari ilişkileri artırmak ve vergi muafiyeti dolayısıyla ülkeye yeni gelir kaynağı sağlamayı amaçlayan bu antlaşmaya göre, ABD vatandaşlarının Hollanda Antillerinde ikamet edenlere ödediği faizin belirli bir kısmı ABD vergisinden muaf tutulacaktır.²⁰⁸

Bir vergi cenneti siyasi ve ekonomik kararlılığa sahip olmalıdır. Siyasi ve ekonomik güven eksikliği bazı yerlerin vergi cenneti olmasını tehlikeye sokabilir. Vergi antlaşmalarının varlığı ve çifte vergilendirme antlaşmaları, vergi cennetlerinin çekici hale getiren diğer bir faktördür. Şöyle ki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, aynı gelirin iki ayrı ülkede vergilendirilmesinin önlenmesini sağlamaktır. Fakat sermayeyi kendi ülkelerine çekmek isteyen ya da ülkelerinin bir finansal merkez olmasını isteyen

²⁰⁶ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.70

²⁰⁷ Smith, Stephen, (1999), a.g.m., ss.6

²⁰⁸ Aktaş, Mehmet, (2004), a.g.e., ss.71

vergi cenneti gibi ülkeler çok düşük oranda ya da hiç vergileme yapmamaktadırlar.²⁰⁹ İşte bu yüzden çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları vergi cennetlerini daha çekici hale getirir.

2.1.3. Vergi Cennetlerini Belirleyen Faktörler

Vergi cennetleri, pasif yatırımların tutulduğu veya da muhafaza edildiği bir yer fonksiyonu görevi görmektedir. Kağıt üzerinde karların oluşturulduğu bir ortam olanağı sağlayan vergi cennetlerinin özellikle banka hesaplarına ilişkin olmak üzere, vergi mükelleflerinin kolaylıkla, diğer ülkelere ait vergi otoritelerinin gözetimi ve denetimi dışında kalabilmelerine imkan sağlayan düşük oranlı veya hiç vergilemenin olmadığı yerler olması belirleyici özelliklerindendir.²¹⁰

2.1.3.1. Hiç Vergi Olmaması veya Düşük Oranlı Vergilemenin Olması

Herhangi bir ülkenin, vergi cenneti kapsamında değerlendirilebilmesi için, ülkede gerçekleştirilen ekonomik aktivitelerin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi, diğer ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ya da önemsiz düzeyde kalması halinde ülkenin vergi cenneti olma kriterlerinden ilkinin oluşturmaktadır.

2.1.3.2. Bilgi Değişiminin Bulunmaması

Vergi cennetlerinin avantajlarından yararlanan ve bir başka ülkede ikamet eden kişiler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunulmamaktadır. Vergi cennetlerinde bu konuda çok sıkı gizlilik esaslarıyla donatılmış yasal ve idari düzenlemeler bulunmaktadır.²¹¹ Bu şekilde, bir ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırılmaması ve aşırı titizlikle uygulanan vergi mahremiyeti esasları, mükellefler hakkında, bu mükelleflerin gerçekte vergilendirilmeleri gereken diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından talep edilebilecek bilgilerin verilmemesi sonucu

²⁰⁹ Smith, Stephen, (1999), a.g.m., ss.7

²¹⁰ Cangir, Niyazi, (2001), 'Vergide Rekabet ya da Vergi Politikalarının Değişen İşlevi-1', Yaklaşım Dergisi, Temmuz, Sayı:91, ss.111

²¹¹ OECD, (1998), a.g.m., ss.23

doğurmaktadır. Bu suretle de vergi cennetleri yararlananlar açısından çok büyük avantajlar sağlamış olmaktadır.²¹²

2.1.3.3. Vergi Kanunlarının Şeffaf Olmaması

Vergi cennetlerinin tanımlanmasında dikkate alınan önemli unsurlardan biri de bu ülkelerin vergi uygulamalarında yönetimin şeffaf olmaması ve bilgi değişimini önleyen kanunların var olmasıdır. Sistemin şeffaf olmaması altyapı eksikliklerinden kaynaklanabileceği gibi, bazı ülkelerde, sırdaş hesap benzeri uygulamalarda olduğu gibi sistemin şeffaf olmaması kasten sağlanmaktadır. Bu tür uygulamalar yabancı sermayenin sadece vergiden kaçınmak amaçlı değil ayrıca para aklama ve vergi kaçırmak amacı ile de bu ülkelere girişine neden olmaktadır.²¹³

2.1.3.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerin sonuncusu, kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmez ve bu ülkeler de böyle bir talepte bulunmaz. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Kişi ya da kurumlar sadece vergi cennetlerinin sunduğu vergisel avantajlardan yararlanmak için söz konusu ülkelere gitmektedirler. Zaten coğrafi nedenlerden dolayı bu tür ülkeler fiili yatırımlar için elverişli bir ortama genellikle sahip değildir.²¹⁴

2.1.4. Vergi Cenneti Olarak Kabul Edilen Ülkeler ve Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması

Vergi cennetleri küçük ve doğal kaynaklarının kıtlığı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Bu nedenle fiziki yatırımları teşvik edememelerinden dolayı, finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı sağlamaya çalışmakta ve bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunarak, iletişim, ulaşım, otel, ofis araç ve gereçleri gibi alt yapı hizmetleri sağlayarak birey ve kurumların vergi

²¹² Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.94

²¹³ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.94

²¹⁴ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.94

yüklerini azaltmayı önermektedirler. Vergi cennetlerinde, yükümlüler vergi kaçırmamakta, mevcut yasalarla yasal olarak vergi ödememektedirler.²¹⁵

Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerin büyük bir kısmı ada ülkelerden oluşmakta olup, dünya ölçeğinde dikkate değmeyecek ölçülerde az nüfusa ve yüzölçümüne sahip bulunmaktadır. Bu nedenle bu tür ülkelerin tarım, hayvancılık, ticaret ve sanayi üretiminde tatmin edici gelir elde etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, sözkonusu ülkelerin bir kısmının dünya ve bölge turizmine açık olamalarına rağmen, turizm gelirleri bu ülkelerin için bile yeterli olamamaktadır. Bu çerçevede, vergi cenneti ülkeler, sığınacak ülke arayan yabancı sermayeyi bazı şart ve koşullara uymaları şartıyla ülkelerine çekmektedirler. Sözkonusu şartlar yabancı sermaye yatırımlarını ve dolayısıyla da istihdamı arttırmayı amaçlamaktadırlar. Bu şartlardan bazıları şunlardır; Şirket ve off-shore banka kuruluşlarında minimum sermaye şartı istemeleri, belli bir oranda o ülke vatandaşı çalıştırma şartı, belli bir miktar paranın ülkeye getirilerek alınacak gayri menkuller karşılığında verilecek oturma izinleri vs. gibi. Sonuç olarak, vergi cenneti ülkeleri vergi cenneti olma avantajlarını kullandıkları gibi, yabancı sermayeye de vergi cenneti ülkesinde bulunma avantajlarını kullanma olanağı sağlamaktadırlar.²¹⁶

2000’li yıllar, XX. Yüzyılın son 20 yılında olağanüstü artış gösteren zarar verici vergi rekabeti ve bu kapsamdaki vergi cennetleriyle mücadele konusunda OECD, AB ve G7 bünyesinde ciddi çalışmaların yapıldığı ve sonuçların alınmaya başlandığı yıllar olmuştur. OECD Mali İşler Komitesi talimatıyla kurulan Forum, daha önce yapılan çalışmalardan da yararlanarak kırk yedi ülke belirlemiş ve bunlarla ilgili detaylı bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada, OECD belirli kriterleri dikkate alarak- düşük oranda vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme, bilgi değişiminde bulunmama, şeffaflıktan yoksunluk, vergi anlaşmaları yapmama gibi- vergi cennetleri ile ilgili kırk yedi ülkeyi kapsayan bir liste oluşturulmuştur. Sonuçta elde edilen bilgi ve bulgular ülkeler itibarıyla ayrı ayrı titiz bir şekil gözden geçirilmiş ve vergi cenneti ülkelerin listesi hazırlanmıştır.²¹⁷

²¹⁵ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.128

²¹⁶ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.93

²¹⁷ Eyüpgiller, Saygın, (2002), “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, Vergi Dünyası, Mayıs, Sayı: 249, ss. 94.

2.1.4.1. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi

Vergi cenneti olma özelliklerini taşıyıp taşımadıkları açısından ülkeler, çeşitli yöntemlerle incelenmiş ve sonuçta kırk bir ülkenin vergi cenneti olma kriterlerini taşıdığı belirlenmiştir. Söz konusu ülkeler OECD ile işbirliğine davet edilmiştir. Aralık 2003 tarihi itibarıyla bu ülkelerden 36 tanesi OECD'nin işbirliği önerisine olumlu yanıt vererek “işbirliği yapan ülkeler” kategorisine girmiştir. İşbirliği talebine olumlu yanıt veren ülkeler aşağıdakilerdir:

ABD'nin Harici Toprağı: Amerikan Virgin Islands

İngiliz Denizaşırı Toprağı: Anguilla, Bermudes, Virgin Islands, Caimans Islands, Montserrat, Turks ve Cairos Islands

İngiliz Couron'una Tabi Ülkeler: Grenade, Guernesey/Sark/Alderney, Man Island, Jersey

Hollanda Egemenliğine Tabi Devletler: Antigua ve Barduba, Aruba, Netherlands Antilles (Hollanda, Aruba ve Netherlands Antilles Hollanda Krallığını oluşturan üç devlettir)

Yeni Zelanda Egemenliğine Tabi Devletler: Cook Islands, Niue.

Diğer: The Republic of Bahamas, The King of Bahrain, Belize, Bermuda, Caimans Islands, Cyprus, Dominican Republic, Malta, Maurice Island, The Republic of Nauru, Panama, Samoa, Saint-Marin, The Republic of Seycelles, Saint The Federtion of Kits and Nevis, Sainte Lucie, Saint Vincent ve Grenadies, The Republic of Vanuata

Geriye kalan beş ülke; Andorra, Liberia, Liechtenstein, Monaco, Marshall Islands, işbirliği için hiçbir girişimde bulunamamıştır. Bu ülkeler OECD'nin kara liste (ortak yaptırım uygulanacak) olarak adlandırdığı “işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkeler” listesinde yer almışlardır.

2.1.4.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Sınıflandırılması

Vergi cennetleri, bir çok yazar tarafından farklı açılardan incelenerek bir takım sınıflandırmalar yapılmıştır. Bunlardan ilkinde ülkeler, uygulamış oldukları vergi rejimine göre ikincisinde bulundukları coğrafi bölgelere göre sınıflanlandırılmışlardır.

2.1.4.2.1. Uyguladıkları Vergi Rejimine Göre Vergi Cennetleri

Vergi cennetlerinde faaliyette bulunulmasının en önemli nedeni, bu yerlerin sağladıkları vergisel avantajlardır. Vergi cennetleri herhangi bir vergilendirilmenin söz konusu olmadığı, düşük oranlı vergi oranlarının uygulandığı, yabancı yatırımcılar veya onların işlemleri için vergi muafiyet ve istisna uygulamalarının olduğu veya özel vergi rejimlerine sahip ülkeler olarak uyguladıkları farklı vergi sistemlerine göre sınıflandırılmaktadırlar.

Verginin olmadığı ülkeler: Herhangi bir vergilendirilmenin söz olmadığı bu ülkelerde, kazanç, irat ya da servetler üzerinden hiç bir şekilde vergi alınmamaktadır. Bu ülkelere, Bermuda, Bahamalar, Turks&Caicos ve Cayman Adaları örnek gösterilebilirler.

Yurt dışı faaliyet kazançları üzerinden vergi alınmayan ülkeler: Bu gruba giren ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurt içi faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden alınmakta, yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır. Bu ülkelere, Panama, Liberya, Cebelitarık, Man Adası, Jersey ve Barbados örnek olarak gösterilebilir.

Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler: Bu ülkelerde kazanç ister yurt içinde ister yurt dışında elde edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak uygulanan vergi oranı çok düşük düzeydedir. Bu ülkelere, KV oranının %4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum Kesimi örnek olarak gösterilebilir.

Yabancı işlem ve yatırımcılar için vergi muafiyetinin ve farklı endüstriler için özel vergisel avantajların sağlandığı ülkeler: Bu ülkelerde, gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır. Ancak belirli yabancı şirket ya da işlemlere vergi muafiyetleri ve avantajları sunulmaktadır. Örneğin gemicilik ya da film yapım işletmelerinin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmamaktadır. Bu gruba giren ülkelere de Hollanda Antilleri, Liechtenstein, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Nauru, Macau gibi ülkeler girmektedir. Örneğin Panama gemicilik işletmelerine ve Barbados uluslararası finansal şirketlere özel vergisel avantajlar sağlamaktadır.²¹⁸

²¹⁸ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.295

2.1.4.2.2. Bulundukları Coğrafi Bölgelere Göre Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri bulundukları coğrafi bölgelere göre aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.²¹⁹

Caribbean Bölgesi: Bahama, Bermuda, Cayman Adaları, İngiliz Adaları, Turks&Caicos Adaları, Aruba, Barbados, Nevis, Montserrat, Angeda, Panama

Akdeniz Bölgesi: Gilbertar ve Kıbrıs

Avrupa Bölgesi: Hollanda, İsviçre, Liechtenstein, Andora, Lüksemburg, Kapione ve Monako

Channel Adaları Bölgesi: Gurnsey, Jersey, Man Adaları

Pasific Bölgesi: Hong Kong, Vanutu ve Nauru

2.1.5. Bazı Vergi Cenneti Ülkelerindeki Vergileme Rejimi

Her ülkenin kendi egemenlik hakkına dayanarak kendi sınırları içinde vergileme hakkı bulunmaktadır. Ayrıca ülkeler, kendi sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirdikleri gibi, kendi ülkesinde ikamet eden ya da kendi ülke vatandaşlarının tüm dünyada elde ettikleri gelirleri de vergilendirmektedirler.²²⁰

Çalışmanın bu bölümünde vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejimi açıklanırken vergi cennetlerinin tamamının değil sadece bazı ülkelerin dolaylı ve dolaysız vergiler, gelir ve kurumlar vergileri ile diğer vergiler ve çalışma izinlerinin genel özellikleri incelenecektir.

2.1.5.1 Liechtenstien

Liechtenstein yabancı yatırımcılar için cazip bir merkez durumundadır. Yatırımlar üzerinde herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Döviz kontrolleri yoktur. Ülkede yabancı kişiler için vergileme düşük olduğu gibi yerleşik kişiler için de düşük orandadır. Kişiler öldüklerinde ya da bağışta bulunduklarında Liechtenstein’da ikamet ediyorlarsa artan oranlı Veraset ve İntikal Vergisi tabidirler. Bu verginin maksimum

²¹⁹ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.93

²²⁰ Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>

oranı %18'dir. Ve ülkenin kapsamlı bir sosyal güvenlik sistemi mevcut bulunmamaktadır.²²¹

Liechtenstein'da faaliyet gösteren holding şirketler, kendi para birimleri ile sermaye ve yedeklerinin %0.1 oranında ve en az 1000 birim olmak üzere yıllık olarak peşin ödenen sermaye vergisine tabidirler. Holdingler pek çok özel vergi imkanından faydalanmaktadırlar. Örneğin; kazanç üzerinden ödenen vergilerde muafiyet, damga vergisi indirimi, sermaye vergisi oranında indirim gibi. Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerin dağıtılan şirket karı üzerinden %4 oranında kupon vergisi alınmaktadır. Holdingler yatırılan sermaye payı veya sermaye artırımında artırılan sermaye üzerinden % 3 oranında damga vergisi ödemektedirler. Yalnızca Avusturya ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Fakat bu anlaşma holding şirketleri kapsamamaktadır.²²²

²²¹ Internaxx Offshore Online, Liechtenstein: Personel Taxation, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlipetx.html>

²²² Internaxx Offshore Online, Liechtenstein Information: Business, Taxation and Offshore, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlioltr.html#foreign>

2.1.5.2 Liberia²²³

Liberia, dünyanın en gelişmiş limanına sahiptir. Ülkede yabancı yatırımcılar için cazip bir vergi yasası bulunmaktadır. Bu yasaya göre, yerleşik olmayan şirketler Liberia’da gelir vergisi yükümlüsü değildir. Şirketlerin toplam oy potansiyelinin en az %75’i doğrudan veya dolaylı olarak adada ikamet etmeyenlerin ise ve şirket gelirleri Liberia dışındaki kaynaklardan elde ediliyorsa şirket, vergiye tabi değildir.

Liberia’da yerleşik olmayan şirketler ve bu şirketlerin ortakları vergi yükümlülüğünden muaf tutulmuşlardır. Yine bu şirketlere stopaj uygulanmamaktadır. Ülkede kişiler ve kurumlar gelir vergisi ile vergilendirilmektedirler. Çünkü ülkede kurumlar vergisi uygulaması bulunmamaktadır. Aynı zamanda ülkenin sosyal güvenlik sistemi de gelişmemiştir. Almanya ve İsveç ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşması yapmıştır. Kanada ile de anlaşma imzalamasına karşılık henüz yürürlüğe girmemiştir.

2.1.5.3. Monaco²²⁴

Ülkenin ekonomik yapısının temelinde gaziolar, finansal hizmetler, sermaye yoğun endüstriler ve turizm yatmaktadır. Finansal hizmetler gayrisafi yurt içi hasılanın büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Monaco’da off-shore faaliyetleri olsa da hükümet Monaco’nun bir vergi cenneti olarak algılanmasını engellemeye çalışmaktadır.

Monaco 1963 yılında Fransa ile bir vergi anlaşması yapmıştır. Yapılan bu anlaşma öncesinde ülkede hiç bir dolaysız vergi uygulanmamaktaydı. Halen de ülkede gerçek kişilerin şahsi veya da sermaye kazançları üzerinde gelir vergisi uygulaması bulunmamaktadır. Fakat kurumlar kazançları üzerinden %33 oranında vergi ödemektedirler. Ülkede sürekli çalışan yabancılar ve uluslararası acentelerin faaliyetlerinden elde ettikleri karlar vergiye tabi bulunmamaktadır. Yine bu işletmeler amortismanlar, faizler ve ücretler gibi işletme ile ilgili harcamalarını vergi matrahından indirebilmektedirler. Veraset ve intikal vergisi ise ülkede ikamet eden yabancıların varlıkları üzerinden alınmaktadır.

²²³ Internaxx Offshore Online, Liberia Information: Business, Taxation and Offshore, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/liberia/jlahom.html>

²²⁴ Internaxx Offshore Online, Monaco Information: Business, Taxation and Offshore, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmchom.html>

Monaco'nun Fransa ile imzaladığı anlaşma dışında hiçbir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmamaktadır. Fransa ile yapılan anlaşma doğrultusunda ülkedeki katma değer vergisi oranları Fransa ile aynı tutulmuştur. Standart oran %19,6 ve en düşük oran ise %5,5 olarak belirlenmiştir. 1963 yılında Fransa ile yapılan anlaşma Fransız vatandaşlarının Monaco'yu bir vergi cenneti olarak kullanmalarını engellemiştir.

Monaco'nun kapsamlı bir sosyal güvenlik sistemi bulunmaktadır.

2.1.5.4. Andorra²²⁵

Ülkenin ekonomisi turizme dayalı bulunmaktadır. Turizm ülke ekonomisinin %80'ini oluşturmaktadır. Tütün yetiştirme ve işleme de önemli bir işkoludur. Ülkenin büyüme oranı %5 dolaylarında bulunmakta ve işsizlik ise bulunmamaktadır. Devlet bütçesi fazla vermekte ve aynı zamanda borç düzeyi ise çok düşük seviyelerde bulunmaktadır. Ülkenin en gelişmiş sektörü bankacılıktır. Bankalar çok güvenilir, sermaye ya da kombiyo kontrolleri bulunmamaktadır.

Ülkede yabancı sermayeyi özendirme veya başka amaçlarla kurumlar vergiden muaf tutulmadıkça vergi ödemektedirler. Ülke sınırları içinde faaliyet gösteren şirketler %40 oranında vergi ödemekle yükümlüdürler. Stopaj uygulaması ise bulunmamaktadır. Emlak, Ve İntikal Vergileri mevcut değildir. Gerçek kişiler için gelir vergisi uygulaması bulunmamakta fakat ülke çalışanlarının maaşları üzerinden %5 ile %9 oranları arasında ve işverenlerin maaşları üzerinden %13 oranında sosyal güvenlik kesintisi yapılmaktadır. Serbest çalışan kişiler ise %18 oranında sosyal güvenlik kesintisi öderler. Fakat çalışma izni olan yabancılar bu uygulamaya tabi tutulmamaktadırlar.

Andorra'nın hiç bir ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmamaktadır.

2.1.5.5. Marshall Islands

Marshall Islands'da yerleşik bulunmayan yurtiçi şirketlerin çalışanları, yöneticileri veya da hissedarları üzerinden alınan bir kişisel gelir vergisi uygulaması

²²⁵ Internaxx Offshore Online Broker, Andorra Information: Business, Taxation and Offshore, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/janhom.html>

yoktur. Adadaki bütün çalışanlara uygulanan kişisel gelir vergisi oranları %8 den başlamaktadır ve en yüksek kişisel gelir vergisi oranı ise %12 olarak belirlenmiştir.²²⁶

Marshall Islands'da sermaye kazançları, gelir, ücretler veya satışlar üzerinden alınan hiç bir vergi uygulaması bulunmamaktadır. Yine aynı şekilde Veraset ve İntikal vergisi mevcut değildir. Marshall Islands'da hiçbir sosyal güvenlik yasası da yoktur.²²⁷

Marshall Islands'ın hiç bir ülke ile yapılmış çifte vergilemeyi önleme anlaşması yoktur. Fakat Amerikan hükümeti ile giriştiği serbest ilişkiler anlaşması sonucunda Marshall Islands'da bir vergileme yılı içerisinde en az 183 gün ikamet eden Amerikan vatandaşları Marshall Islands'da elde ettikleri gelirleri üzerinden ABD'de vergi ödeme yükümlülüğünden muaf tutulmaktadır.²²⁸

2.1.5.6. Panama²²⁹

Panama'nın vergi sistemi, mülklik prensibine dayanmaktadır. Bu nedenle gelir ve kurumlar vergisi yalnızca Panama'da yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerinden vergiye tabidir. Ülke sınırları dışında elde edilen gelirler vergiye tabi tutulmamaktadır. Bir Panama firmasının veya yabancı bir şirketin Panama'daki bağlı ofisi aracılığıyla yaptığı faaliyetlerden dolayı elde ettiği gelirler, söz konusu ofis yalnızca bu faaliyetleri yönettiği ve ticari mallar fiziksel olarak Panama'dan geçmediği sürece Panama yasalarına göre vergilendirilmez. Ayrıca Panama Colon Serbest Bölgesi'nde faaliyette bulunan şirketlere bazı vergi kolaylıkları sağlamaktadır.

Panama vergi yasaları ülke dışında elde edilen geliri aşağıdaki şartlar altında vergiye tabi tutmamaktadır.

- Alım satımın tümüyle yurtdışında yapıldığı işlemlerde Panama'da kurulu bir ofisten fatura kesmek,
- Ülke dışında sonuçlanan faaliyetleri Panama'daki bir ofisten yönetmek, Panama Cumhuriyeti dışında elde edilen gelirlerin temettü ve diğer ödemelerine sahip olmak.

²²⁶ Internaxx Offshore Online Broker, Marshall Island: Personal Taxation, http://www.lowtax.net/lowtax/html/marshall_islands/jmrpetx.html#wages

²²⁷ Internaxx Offshore Online Broker, Marshall Island: Personal Taxation, http://www.lowtax.net/lowtax/html/marshall_islands/jmrpetx.html#wages

²²⁸ Internaxx Offshore Online Broker, Marshall Island: Double Tax Treaties, http://www.lowtax.net/lowtax/html/marshall_islands/jmr2tax.html#2tax

²²⁹ Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>

Panama’da sosyal güvenlik ödentileri çalışanların ücretleri üzerinden %7,25 oranında, işveren üzerinden de %10.75 oranında alınmaktadır. Bunun yanında ücretler üzerinden %2 oranında eğitim vergisi kesilmektedir. Bu verginin %1.75’i çalışan, %0.25’i ise işveren tarafından ödenmektedir.

Panama’da imzalanan ve uygulanan sözleşmeler, çekler, ülkede düzenlenen ve ödenecek olan bonolar üzerinden Damga Vergisi alınır. Vergi, belgenin veya sözleşmenin türüne göre sabit veya değişken olmaktadır.

Panama’da imzalanan ancak yurt dışında uygulanacak sözleşmeler bu vergiden muaf tutulmuştur. Faiz, temettü, komisyon ile ticari ve diğer tüm yabancı kaynaklı gelirler üzerinde stopaj uygulaması yoktur. Ülkede Gümrük Bakanlığı tarafından gözden geçirilerek yayınlanan listelere uygun olarak alınan bir İthalat Vergisi mevcuttur. Veraset Vergisi kaldırılmış olmakla birlikte Panama’da bulunan varlıkların bağışlanması durumunda vergileme söz konusudur. Vergi oranı bağışlayan ve bağış alanın yakınlık derecesine göre %4 ile %33.75 oranında değişmektedir. Emlak Vergisi söz konusu değildir. Harcamalar üzerinden ise Katma Değer Vergisi alınmaktadır.

Panama’da imzalanan ve uygulanan sözleşmeler, çekler, ülkede düzenlenen ve ödenecek olan bonolar üzerinden Damga Vergisi alınmakta, vergi oranı belgenin veya sözleşmenin türüne göre sabit veya değişken olmaktadır. Panama’da imzalanan ancak yurt dışında uygulanacak sözleşmeler bu vergiye tabi değildir. Bunların dışında, bir şirketin tescili sırasında ve şirket sermayesine göre farklılaşan oranlarda alınan Tescil Vergisi ve şirketin yaşamı boyunca her yıl ödemesi gereken 150\$ İmtiyaz Hakkı (Franchise Tax) Vergisi alınmaktadır.

Panama’nın hiçbir ülkeyle çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmamaktadır.

2.1.5.7. Man Island

Man Island dünyanın en ünlü vergi cennetlerinden biridir. Bu nedenle dünya mali dolaşımında önemli bir yeri bulunmaktadır. Hükümet yüksek teknolojisi olan şirketleri teşvik etmekte ve ada üzerindeki mali kurumlar yüksek gelirli endüstrilerde iş fırsatlarını genişletebilmek için kolaylıklar sağlamaktadırlar.²³⁰

²³⁰ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.301

Man Island ile İngiltere arasında hiç bir gümrük duvarı bulunmamaktadır. Ticaret çoğunlukla İngiltere ile yapılmaktadır. Man Island'daki Katma Değer Vergisi uygulamalarında İngiltere'deki sıfır oran ile standart oran olan %15 vergi oranı uygulanmaktadır. İki tür dolaysız vergi uygulaması vardır. Bunlardan birincisi Gelir Vergisi ikincisi ise Ulusal Sigorta katkısıdır. Ülkede Kurumlar Vergisi uygulaması söz konusu değildir. Gelir vergisi kişisel ve kurumsal bazda alınmaktadır. Vergi açısından ayrıcalıklı olmayan adadaki kurumlar, ülkedeki ve ülke dışındaki gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi oranı %20, kişiler ise de en yüksek gelir vergisi oranı %18'dir.²³¹

Adada yerleşik olan şirketlerden sermaye vergisi alınmakta, bu vergi şirketin kayıtlı sermaye payı esas alınarak hesaplanmaktadır. Adada yerleşik olmayan şirketler ise sadece adada elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödemektedirler. Yine adadan yönetilmeyen şirketler gerekli bildirimleri yaptıkları takdirde yerleşik olmayan şirket gibi gelir vergisi öderler. Emlak, veraset ve intikal vergisi uygulaması bulunmamaktadır.²³²

Man Island'ın geniş bir sosyal güvenlik sistemi bulunmaktadır. Bu sistem İngiltere'nin sosyal güvenlik sistemi model alınarak oluşturulmuştur. Çalışanların ve işverenlerin yaptığı bağış ve yardımlara uygulanan vergi oranları sırasıyla %10 ve %12.8'dir.²³³

2.1.5.8. Jersey

Ülke ekonomisi istikrarlı olup, ekonomik yapı büyük ölçüde finansal hizmetler, tarım ve turizme dayalıdır. Finansal hizmetler gayrisafi yurt içi hasılanın büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Adada çok sayıda kayıtlı yerli ve yabancı firma bulunmaktadır. Ada Avrupa Birliği'nin üyesi olmamasına karşın Birliğin dış genel gümrük tarifelerini uygulamaktadır. Politik istikrar düşük vergiler ve uluslararası kredibilite ülkeyi yabancı yatırımları çekmek için cazip hale getirmektedir.²³⁴

Jersey'de 1928 yılında yürürlüğe giren gelir vergisi uygulanmaktadır. Adada gelir vergisi dışında kurumları vergilendiren ayrıca bir vergi bulunmamaktadır. Hem kişilere hem de kurumlara uygulanan bu gelir vergisi oranı %20'dir. Bir başka deyişle

²³¹ Internaxx Offshore Online Broker, Isle Of Man: Personal Taxation, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/isleofman/jimpetx.html#income>

²³² Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>

²³³ Internaxx Offshore Online Broker, Isle Of Man: Personal Taxation, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/isleofman/jimpetx.html#social>

²³⁴ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.300

Jersey işletmeleri veya Adada iş yapan yabancı şirketler şahıslarla aynı şekilde vergilendirilmektedirler. Ayrı bir vergilendirme söz konusu değildir. Jersey'de ikamet eden kişiler, yurt içindeki ve dışındaki gelirleri için Jersey gelir vergisine tabidirler. Ada dışında ikamet edenler ise sadece Ada'da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler.²³⁵

Jersey'de gelir vergisi ödeyen şirketler ayrıca temettü üzerinden stopaj ödemezler. Tüm banka faizleri brüt olarak ödenmektedir. Ayrıca ada içerisinde iş yapan bankalara ödenen faizler vergi indirimi yapılmaksızın ödenmektedir. Gayri maddi hak bedelleri ise % 20 oranında stopaja tabi tutulmaktadır.²³⁶

1961 yılında yürürlüğe giren kanuna göre Jersey'de kontrol edilen veya yönetilen şirketler vergiden muaf tutulmaktaydılar. 1989 yılında bir şirketin muafiyet statüsünde olması için Jersey'den kontrol edilmesi veya yönetilmesi şartı ortadan kaldırılmış ve yılda 500 İngiliz Sterlin harç ödenmek suretiyle bu statüyü elde edilebilme imkanı tanınmıştır.²³⁷

Adada Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi hiçbir sermaye veya miras vergisi yoktur. Sosyal güvenlik sistemi adadaki tüm kişiler için zorunludur. Çalışanlar %4, işverenler çalıştırdıkları kişiler için %5,5 oranında katkı payı öderler. İşsizler ve kendi hesabına çalışanlara farklı kurallar uygulanır.

Jersey'in sadece İngiltere ve Guernsey ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması vardır. Fransa ile de sadece hava ve deniz taşımacılığını kapsayan bir anlaşması bulunmaktadır.²³⁸

2.1.6. Vergi Cennetlerinin Sunduğu Vergi Avantajları

Vergi cenneti ülkelerde yatırım yapan işletme ve bireylerin ortak amacı karlarını maksimize etmektir. Yabancı sermayenin vergi cenneti ülkeleri seçmesinin en önemli nedenlerinin başında, yabancı mükelleflere sağlamış oldukları vergi avantajları gelmektedir. Bu avantajlar bazen vergi oranlarının çok düşük olması bazen ise verginin hiç olmamasıdır. Yabancı sermayenin sözkonusu vergi cennetlerini seçmelerinin birkaç nedenine kısaca değinmek gerekirse;

²³⁵ Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>

²³⁶ Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>

²³⁷ Internaxx Offshore Online Broker, Jersey: Domestic Corporate Taxation, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jjedctx.html#jcyficorp>

²³⁸ Internaxx Offshore Online Broker, Jersey: Double Tax Treaties, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jje2tax.html>

- Vergi yükünün genel olarak azaltılması,
- Kazancın vergilemenin düşük olduğu veya hiç bulunmadığı yerlerde oluşturulmasına ilişkin ayarlamaların yapılması, örneğin bu amaçla transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanılması,
- Kazancın vergi cenneti ülkede toplanıp, vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana kuruma vergilendirilmeksizin transfer edilmesi,
- Vergi matrahını azaltmak için vergi cennetinde yerleşik şirketlerin iştirak ve şubelerden faiz, hizmet ve AR-GE faturaları karşılığında gelir elde etmesi.²³⁹

Bu çerçevede vergi cennetleri, ülkelerine yabancı sermaye getirecek olan gerçek gerekse kurumsal yatırımcılara çeşitli vergi ve yatırım avantajları sunmaktadırlar.

2.1.6.1 Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Vergi cennetleri üretim şirketlerine sağladığı vergisel kolaylıklar ile ülkelerin üretmiş oldukları malları global pazarda faaliyette bulunan diğer kardeş şirketlere yüksek bedelle satmalarına ve böylece bu ülkelerin elde ettikleri karın vergi cenneti ülkede kalmasını sağlamaktadır. Ve bunun yanı sıra üretim şirketleri sözkonusu karın düşük veya sıfır oranda vergiye tabi tutulmasını sağlamış olmaktadır. Ayrıca kar vergi cenneti ülkede kaldığı için sözkonusu karın başka ülkelere kolayca transferi mümkün olabilmektedir.

Vergi cennetlerinin sağladıkları serbest liman ve gümrüksüz bölgeler (Hong Kong, Bahamas gibi) bu ülkelerde üretim yapıp dünyaya buradan ihraç etmek isteyen şirketler için oldukça önemli bir kolaylık olmaktadır.²⁴⁰

2.1.6.2. Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Vergi cennetleri üzerinden ticari işlemlerini ve satışlarını gerçekleştiren turizm şirketleri bu ülkelerin sunduğu vergi avantajlarını kullanabilmektedirler. Örnek olarak Bermuda’da bu yönde bir çok teşvik uygulanmaktadır. Şöyle ki vergi cenneti ülkede gerçekleştirilen hotel inşası ve işletilmesi sonucunda elde edilen gelirler belli bir süre

²³⁹ Çamlıca, Mustafa, (1996), ‘Uluslar arası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı’, Vergi Sorunları, Sayı: 93 ss. 95

²⁴⁰ Yetkiner, Erkan, (2001), ‘Vergi Cennetleri’nin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları’, Vergi Dünyası, Mayıs, Sayı:237, ss.79

vergiye tabi olmamaktadır. Örneğin; Puerto Rico’da bu tip yatırımlara vergi avantajları sunulmakta ve yatırımlar 30 yıl süre zarfında vergiden muaf tutulmaktadır.²⁴¹

2.1.6.3. Gemi İşletmelerine Sunulan Avantajlar

Vergi cenneti ülkede yerleşik bir işletme, gemi filosuna sahip olabilir ve elde edilen gelir bu ülkede toplandığından vergi ödemeyebilmektedir. Uluslararası alanda gemi veya hava taşımacılığı yapan şirketler, vergi yüklerini azaltmak amacıyla vergi cenneti ülkelere yönelmektedirler. *Bayrak alışverişi* olarak adlandırılan bu uygulama da gemilerin çok az bağlarının olduğu ‘uygun bayrağı’ seçmeleri sık rastlanan uygulamalardandır.²⁴²

Vergi cenneti ülkelerinin bayrakları altında taşımacılık faaliyetinde bulunan gemicilik şirketleri böylece kendi ülkelerinin koymuş olduğu bir çok hukuki kural ve düzenlemeler ile ekonomik kısıtlamalardan kurtulmuş olmakta ve elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi cenneti ülkenin uyguladığı orana bağlı olarak hiç veya düşük oranlı bir vergi ödemektedirler. Özellikle Panama ve Liberia yukarıda saydığımız avantajları sundukları için dünyadaki gemi şirketleri için birer çekim merkezleri durumundadır. Ayrıca sözkonusu ülkeler dışında Bahamas, Bermuda ve Hong Kong da bu alanda bir çok teşvik sağlamaktadır.²⁴³

2.1.6.4. Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar

Vergi cenneti ülkeler taşınmaz malı bulunan kişilere bu taşınmazı vergi cenneti ülkede kurdukları işletmelerin bilançolarına dahil ederek kendi ülkelerinde karşı karşıya kalacakları vergi uygulamalarından kurtulmalarını sağlamaktadır. Böylelikle bu taşınmazlar üzerinden vergi ödeme yükümlülüklerinden uzaklaşmış ve taşınmazların kendi ülkelerinin dışındaki bir ülkede bulunan bir şirkete kayıtlı olması nedeniyle taşınmazın kime ait olduğunu gizleyebilme imkanına kavuşmuş olacaklardır.

Bu malların satılmak istenmesi durumunda ise taşınmazların kayıtlı olduğu şirketlerin hisseleri satılarak hemen hemen hiç vergi ödemeksizin mallar satılmış olmakta ve söz konusu malların mülkiyetinin kime geçtiği de gizlenmiş olmaktadır.²⁴⁴

²⁴¹ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.79

²⁴² Ekmekçi, Esra, (2003), a.g.e., ss.37

²⁴³ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.79

²⁴⁴ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.79

2.1.6.5. Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren finans şirketleri, kişisel ve kurumsal gereksinimler için finansman kaynağı sağlayabilmektedirler. Bir şirket grubu tarafından kurulan ve diğer bağlı işletmelerine borç verme imkanı tanıyan işlemlerle, bu şirketler arasında kredi alış verişi gerçekleşebilmekte ve krediyi alan taraf için faiz gideri indirimi konusu yapılacak ve vergi cennetinde bulunan şirket de bu işlem nedeniyle zaten vergi ödemeyecektir.²⁴⁵ Böylece ana şirket, diğer şirketleri arasındaki bu faaliyet sonucunda vergi cenneti ülkede bulunan şirkete maliyetsiz olarak kar transferi gerçekleştirmiş olacaktır.

Vergi cennetlerinin off-shore finans şirketlerine sunmuş oldukları avantajları bir örnekle açıklayabiliriz. Örneğin Almanya’da merkezi bulunan bir şirketin (C) vergi cenneti (A) ve vergi cenneti olmayan (B) bir ülkede birer şirketleri bulunsun. Vergi cenneti ülkedeki şirket (A) tarafından vergi cenneti olmayan ülkedeki (B) şirkete kredi verilir. (B) almış olduğu bu kredi karşılığında (A)’ya belli bir miktar faiz ödemesinde bulunacaktır. Böylece (B) faaliyette bulunduğu ülkede beyan edeceği gelirden ödediği faiz indirim konusu yaparak vergi yükünü azaltmaktadır. (A) ise zaten vergi cenneti ülkesinde faaliyette bulunduğu için elde etmiş olduğu faiz gelirleri vergiye tabi değil veya çok düşük miktarda vergiye tabidir. Böylece (C) (B) ülkesinde elde etmiş olduğu gelirin bir kısmını (A) ülkesine hiçbir maliyete katlanmadan transfer etmiş bulunmaktadır. Söz konusu şirketler zinciri vergi ödenmemesi için ikiden fazla olabilir.²⁴⁶

2.1.6.6. Diğer Avantajlar

Global pazarlarda faaliyette bulunan şirketler patent, ticari marka, ticari isim, tasarım ya da model gibi endüstriyel varlıkların kullanımı gibi hakları veren şirketleri vergi cenneti ülkelerde kurarak vergi ve karın transferine yönelik bazı avantajlar elde edebilirler.²⁴⁷ İşletmeler bu gayri maddi varlıkların kullanım haklarını yurt dışındaki

²⁴⁵ Financial Stability Forum, (2000), Report of Working Group on Offshore Centers, 5 April, ss.11., http://www.fsforum.org/publications/r_0004b.pdf?noframes=1

²⁴⁶ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.79

²⁴⁷ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.80

düşük vergi oranları uygulayan bir ülkede yerleşik bağlı işletmelerine devredebilmekte ve işletmelere yapılan ödemeler ana ülkede gider olarak gösterildiğinden vergi matrahları azalmaktadır.²⁴⁸

Şirketler yerleşik bulundukları ülkelerdeki kısıtlayıcı döviz politikalarından vergi cennetlerinde kendilerine bağlı yeni şirketler kurarak karlarını bu şirketlere transfer ederek kurtulmaya çalışırlar. Örneğin; Almanya’da kayıtlı olarak faaliyette bulunan (A) şirketi ve bu şirketin Türkiye’de kurulu ayrı bir şirketi (B) bulunmaktadır. Almanya’da kısıtlayıcı bir döviz politikası uygulanıyor ise, (A) şirketi Türkiye’deki (B) şirketinin elde ettiği karın Almanya’ya transferini istemez. Çünkü sözkonusu karın tekrar yatırım amacıyla yurt dışına çıkarılması Almanya’daki kısıtlayıcı döviz politikaları nedeniyle oldukça zor olacaktır. Bu nedenle Almanya’ da bulunan şirket vergi cennetlerinin birinde (C) şirketini kurarak ve Türkiye’den elde ettiği karı vergi cennetinde kurulu olan (C) şirketine aktararak döviz kısıtlayıcı politikalardan kurtulma imkanı yaratmış olur.²⁴⁹

Vergi cennetleri ayrıca kara para aklama amaçlı olarak da kullanılabilirler. Kara para, kanunların suç saydığı fiillerden elde edilen kazançlar olarak tanımlanmaktadır. Kara paranın aklanması, yasadışı yollardan elde edilen kazançların yasal yollardan elde edilmiş gibi gösterilmesi için, mali sisteme sokularak özellikle nakit formundan kurtarılmasına ve mali sistem içinde bir süreçten geçirilerek kimliğinin değiştirilmesi suretiyle meşruluk kazandırılmasına yönelik işlemlerdir.

Vergi cennetlerinin özelliklerinden biri olan banka ve ticari sırların bulunması kara paranın aklanmasına yardımcı olan faktörlerden biri olmaktadır. Vergi cennetlerinde bili değişimlerinin yaşanmaması dolayısıyla kara para aklayacak kişi, kıyı bölgesi finans merkezine giderek parayı burada faaliyet gösteren (A) Bankasına yatırır. Ve bu kişi kendi ülkesindeki (C) Bankasına başvurarak (A) Bankasındaki hesabını teminat göstermek suretiyle kredi talebinde bulunur. (C) Bankasından alınan kredi ile yatırım yapar ve aldığı krediyi ödemez ise (C) Bankası da bu kişinin teminat gösterdiği

²⁴⁸ Hines, James R., (1999), ‘Lessons From Behavioral Responses to International Taxation’, National Tax Journal, June, Vol:52, No:2, ss.316 [http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/F52EF8A59E8CB4FE85256AFC007F178A/\\$FILE/v52n2305.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/F52EF8A59E8CB4FE85256AFC007F178A/$FILE/v52n2305.pdf)

²⁴⁹ Yetkiner, Erkan, (2001), a.g.m., ss.80

(A) Bankasındaki parasını haciz eder. Dolayısıyla kişi karaparasıyla yatırım yapmış, yani karaparayı sisteme sokarak aklamış olur.²⁵⁰

2.1.7. Vergi Cennetlerinin Ekonomik Etkileri

Vergi cennetleri ülkelerin vergisel yapılarını etkileyen oluşumlardır. Vergisel yapının ötesinde ekonomik yapı etkilenmektedir. Çünkü zarar verici vergi rekabeti ekonomik kararların yönünü değiştirmektedir. Vergi cenneti ülkelerde vergi oranlarının çok düşük ya da hiç uygulanmaması sonucunda bu ülkeler işletmelere önemli vergisel avantajlar sağlamış olacaktır. Vergi cenneti ülkelerde ekonomik faaliyette bulunma zorunluluğu bulunmadığından kurumların merkezi vergi cenneti ülkelerde olsa bile bu söz konusu kurumların çoğu sadece kağıt üzerinde olan, gerçekte faaliyette bulunmayan “sanal” kurumlar şeklindedir. Başka bir deyişle vergi cennetleri mükelleflerin vergilendirmeden kaynaklanan mali yüklerini en aza indirmek amacıyla vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerler olmaktadır.²⁵¹

Vergi cenneti ülkeler sağladıkları vergisel kolaylık ve avantajlar ile yatırım ve yatırımcıları kendi ülkelerine çekebilmişlerdir. Böylelikle diğer ülkelerin vergi matrahlarının kendi ülkelerinde oluşmasına da zemin hazırlamaktadırlar. Bundan dolayı vergi cenneti ülkeler uygulamalarıyla diğer ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına ve matrahın erozyona uğramasına sebebiyet vermektedirler. Bu durum kamusal hizmetlerin optimum düzeyin altında kalmasına yol açmaktadır. Yine vergi cenneti ülkelerin olanaklarından yararlanmalarının yanında bu ülkelerin hizmetlerinin finansmanına katılmamaları sonucunda bir çeşit “bedavacılar” sınıfının oluşmasına ve ekonomik ortamın bozulup yozlaşmasına yol açmaktadırlar.²⁵²

Vergi cenneti ülkelerde uygulanan vergisel teşviklerin sonucunda gelir ve gider dengesinin bozulması ise bütçe dengesini olumsuz etkileyecektir. Başka bir deyişle kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin düşmesi, yeni gelir kaynaklarının aranmasına, vergi gelirlerinin dağılımının değişmesine neden olacak ve bu durum ticari ve yatırım kararlarında sapmalara yol açarak refah düzeyini düşürecektir. Kamusal hizmetleri yeterince gerçekleştirmek, optimum düzeye ulaştırmak isteyen ülkeler de sermayenin

²⁵⁰ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.194-195

²⁵¹ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.314

²⁵² Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.322

vergi cenneti ülkelere kayması ile sermaye dışındaki üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü arttırma yoluna seçecek özellikle de vasıflı olmayan ve vergi kaçırma olanağı zayıf olan emek üretim faktörünün büyük bir vergi yükü altında kalmasına neden olacaktır. Emek üretim faktörü üzerindeki vergi yükünün artması adalet ilkesine ters düşmekte, kayıtdışı istihdamı teşvik etmekte ve ülkedeki işsizlik oranını yükseltebilmektedir.²⁵³

Uluslararası alanda ülkeler arasında engellerin kalkmasıyla üretim faktörlerinin ve özellikle de sermayenin akışkanlığı artmıştır. Sermayenin mobilitesinin artması sermayenin uluslararası dağılımında vergi cenneti ülkeler lehine dengesizliklerin çıkmasına neden olmakta vergiden kaçınabilme olanaklarını kolaylaştırmaktadır. Sermaye faktörünün vergisel avantajları gözönüne alarak mekan seçmesi ise sermayenin verimli alanlardan verimsiz alanlara kaymasına neden olabilmekte ve dünyadaki kıt kaynakların optimalliğinden uzaklaşarak israfına yol açabilmektedir. Bu nedenle ülkelerin vergi politikalarını uygularken dünyadaki gelişim ve değişimleri de dikkate almaları gerekmektedir.²⁵⁴

Vergi cennetlerinin kullanımı, gelişmiş ülkeler bakımından irat, servet ve sermaye değer artış kazançları üzerinden alınacak vergilerin gecikmesine veya erimesine neden olmakta, gelişmekte olan ülkeler açısından ise gelir ve servetlerin gizlenmesine yol açmaktadır.²⁵⁵ Ancak vergi cennetlerinin bireyler ve kurumlara sağladığı başka avantaj ve dezavantajları da bulunmaktadır.

2.1.7.1. Vergi Cennetlerinin Olumlu Etkileri

Vergi cennetlerini bireysel nedenlerle kullanmak isteyenlere bu ülkelerin sağladığı avantajlar şöyle sıralanabilir:²⁵⁶

- İkametgahın bulunduğu ülkede yüksek oranlı veraset ve intikal vergisi oranlarından kaçınılması,
- Boşanmak isteyen varlıklı kişilerin mal varlıklarını eski eşlerinden korumak amacıyla servetlerini gizlemek istemeleri,
- Emeklilik öncesinde gelirin vergi cenneti ülkede biriktirilmesi isteğinin vergi cennetleri ülkelerinde gerçekleştirilebiliyor olması,

²⁵³ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.322

²⁵⁴ Arıkan, Z., Akdeniz, H., (2005), a.g.m., ss.322

²⁵⁵ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.133

²⁵⁶ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.135

- Alacaklılardan, iş ortaklarından veya aile bireylerinden gizlenme isteği,

Vergi cennetlerinde yatırım yapanlara bu ülkelerin sağladığı sağladığı avantajlar ise şöyle sıralanabilir:²⁵⁷

- Yatırımcıların rakiplerinden, ürünlerine karşı muhtemel boykotlardan korunmak ya da kişisel güvenliği açısından kimliğini gizli tutmak amacıyla vergi cennetlerinin yatırım yeri olarak seçilmesi,

- Yatırımcı, kamulaştırma, savaş ve ihtilal tehlikelerine karşı mal varlığını güvence altına alabilmek için vergi cennetlerine yatırım yapılabilmesi

- Yatırımcı, ülkesindeki gelecek idarelerin sermayesine el koyma ihtimaline karşı yatırımlarına ait nama ve hamiline yazılı senetleri vergi cenneti ülkelerdeki bankalara yatırabilmesi,

- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını başka bir yatırıma aktarabilmek amacıyla yatırımcıların vergi cenneti ülkeleri tercih edebilmesi,

- Yerleşik oldukları ülkelerdeki faiz tavanları ve munzam karşılıklar gibi yasal zorunluluklardan kurtulmak için vergi cennetlerinde yatırım yapılması,

- Yatırımcıların ürettikleri ürünün ülke orjinini değiştirerek belirli ülkelerden gelen ürünlere kota uygulayan ülkelerin bu ticaret politikalarını aşabilmek için vergi cennetlerini kullanabilmesi.

2.1.7.2. Vergi Cennetlerinin Olumsuz Etkileri

Vergi cennetleri gelir düzeyi yüksek bireyelere ve çok uluslu şirketlere vergi yükümlülüklerinden kurtulma imkanı yaratmaktadır. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkelerin kendi vatandaşlarını ve yabancı sermayeyi vergilendirme olanaklarını sınırlandırmaktadır. Vergi cennetlerinin sayısı arttıkça gelişmekte olan ülkelerdeki vergi rekabeti daha büyük boyutlara ulaşmakta ve bunun sonucunda gelişmekte olan ülkelerin daha düşük efektif vergi oranları uygulamasına neden olmaktadır.²⁵⁸

Vergi cennetleri küresel finansal piyasaların işleyiş merkezleridir. Vergi cennetleri gelişmekte olan ülkelerde kullanılan kısa dönemli ya da spekülasyon amaçlı fonların tutulduğu merkezlerdir. Vergi cennetlerinde tutulan bu fonlar daha çok yasal düzenlemelerden, sermaye kontrollerinden kurtulmak ve kazançlar üzerinden daha

²⁵⁷ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.134

²⁵⁸ Oxfam, (2000), a.g.m., <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>

düşük vergi ödemek amacıyla yönlendirilmişlerdir. Günümüzde sermaye akımlarının anı dalgalanmalar göstermesi küresel mali krizlerin sinyallerini vermektedir. 1995 Meksika ve Asya ekonomik krizleri bu tür finansal akımların ekonomiye ve sosyal hayata maliyetlerinin bir örneğidir.²⁵⁹

Sermaye akımlarının serbetleşmesi ile birlikte gelir düzeyi yüksek kesimler varlıklarını ve gelirlerini nispeten daha düşük vergi oranlarının uygulandığı ya da hiç verginin uygulanmadığı vergi cennetlerine kaydırmaktadırlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin bu vergiden kaçınma faaliyetleri sonucunda kaybettiği yıllık toplam gelir kaybı Oxfam tarafından 50 milyar dolar olarak tahmin edilmiştir²⁶⁰. Yine gelişmekte olan ülkeler, vergi cennetleri nedeniyle meydana gelen vergi rekabeti sonucunda gelir düzeyi yüksek olan kesimlerin vergi matrahlarının yurt dışına kayması sonucunda yılda yaklaşık 15 milyar dolar vergi geliri toplayamamaktadır.²⁶¹

2.1.7.2.1. Vergi Planlaması

Bir kişinin faaliyetlerinin, asgari düzeyde vergi ödemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesini ifade eden “vergi planlaması”, mükelleflerin vergi cenneti ülkelere yararlanmaya dönük motivasyonunu oluşturan önemli faktörlerden birisidir.²⁶²

Mükelleflerin vergi planlaması çerçevesinde gerçekleştirdiği faaliyetler şunlardır:²⁶³

- Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler ile istisna ve muafiyetlerin geniş olması dolayısıyla mükellef, üzerindeki vergi yükünün kendi ülkesine nazaran büyük oranda azaltılması amacıyla vergi cenneti bir ülkeyi tercih edebilmektedir.

- Vergi idarelerinin etkin çalışmadığı ya da iyi şekilde örgütlenmemiş bir vergi idaresine sahip olan ülkelerdeki mükellefler, kendi ülkelerindeki vergi ödemelerini bilinçli olarak geciktirerek, devlete zamanında ödemeleri gereken vergileri vergi cennetlerine aktarmakta böylelikle hem vergisiz kazanç elde etmekte hem de devlete

²⁵⁹ Oxfam, (2000), a.g.m., <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>

²⁶⁰ Oxfam, (2000), a.g.m., <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>

²⁶¹ Gurtner, Bruno, (2004), a.g.m.

²⁶² Cangir, Niyazi, (2001), a.g.m., ss.105.

²⁶³ Karsan, Erol, (1984), ‘Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslar arası İşbirliği’, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, İstanbul, ss.58-59

ödeyeceği vergi ve gecikme zammı ya da faizden kurtulmuş olmaktadır. Böylelikle mükellef vergi planlamasını kendine göre mükemmel olarak gerçekleştirebilmektedir.

- Mükellefler, vergi cennetleri ile yaptıkları bir takım ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri, bu ülkelerde yapılan giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi veya buralarda elde edilen gelirlerin gizlenmesi gibi yollarla asgari düzeye çekebilmekte ve böylece vergi cennetleri aracılığıyla oldukça iyi bir kazanç sağlayabilmektedirler.

- Mükellefler kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayarak vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana merkeze vergilendirilmeksizin transfer edebilmektedir.

2.1.7.2.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma; vergi sorumluluğunun alanında yasal olmakla birlikte yasalardaki boşluklardan da yararlanarak yasanın amacına aykırı olarak azaltılması şeklinde tanımlanmaktadır.²⁶⁴

Vergiden kaçınma kavramı ülkelerin ulusal kanunlarında kimi zaman tanımlanmış, kimi zaman da tanımlanmamıştır. Yasal tanımlar, zaman içerisinde ve ülkeden ülkeye değişebilmektedir. OECD yaklaşımına göre vergiden kaçınma; mükelleflerin, vergi yükümlülüğünü azaltmak için yasal mevzuat sınırları içinde fakat genellikle yasanın konuluş amacıyla çelişen bir şekilde uygulamalar yapmasıdır.²⁶⁵

Mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla vergi cennetleri aracılığıyla gerçekleştirdiği işlemler şunlardır:²⁶⁶

- Şube ve iştirak karlarının vergi cennetindeki şirketlerde toplanması,
- Giderleri fazla göstererek vergi matrahını azaltmak amacıyla vergi cennetindeki şirketin iştirak ve şubelerinden faiz, hizmet ve AR-GE faturaları temin edilmesi,
- Uluslar arası sermaye hareketleri sonucu elde edilen vergisiz gelirin vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,
- Suni transfer fiyatları yoluyla elde edilecek karların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,

²⁶⁴ Karsan, Erol, (1984), a.g.e., ss.35

²⁶⁵ Günay, Özge, (2007), 'OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma', Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı:312 <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4760>

²⁶⁶ Çamlıca, Mustafa, (1996), a.g.m., ss. 95.

- Ana merkez ile şube ve iştirakler arasında bir atlama taşı oluşturarak vergi ertelemesine gidilmesidir.

- Bu tür işlemlerin amacı yasaların dışına çıkmaksızın yasalardaki boşlukları ve vergi cennetlerindeki avantajları kullanarak vergisiz kazanç elde etmektir. Vergi cennetlerini vergiden kaçınma aracı olarak kullananlar daha çok çokuluslu şirketlerdir. Bu tür şirketler, dış yatırımlarının önemli bir bölümünü vergi cenneti ülkelerde yapmaktadırlar. Böylece vergi cennetlerini kullanarak kendi karlarını maksimuma çekerken faaliyette bulundukları ülkelerin iç vergi matrahlarında önemsenecek derecede bir azalmaya neden olmaktadır.²⁶⁷

2.1.7.2.3. Vergi Kaçırma

Mükellefler, vergi cenneti ülkelerin gizlilik kuralları, vergi anlaşmaları yapmamaları ve bilgi değişiminin olmaması nedeniyle vergi kaçırma eylemlerini kolaylıkla gerçekleştirebilmektedirler. Mükelleflerin bu eylemleri sonucunda kendi ülkelerindeki vergi idareleri ise büyük vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu işten karlı çıkanlar ise mükelleflerden çok yine vergi cennetleri olmaktadır.²⁶⁸

Mükelleflerin, vergi cennetlerini araç olarak kullanmak suretiyle giriştiği vergi kaçırma eylemleri şu şekilde sıralanabilmektedir.²⁶⁹

- Vergi yükümlülüğüne maruz olmaksızın, başka bir ifade ile vergi ödemek zorunda kalmaksızın varlıklarını, vergi cennetlerindeki tröstlere kaydırabilir ve bu varlıklardan elde ettikleri geliri gizleyebilirler.

- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta, ithalat maliyetlerini yüksek, ihracat bedellerini düşük gösterebilirler.

- Vergi cennetlerinde bulunan mal varlıkları ve gelirlerine ilişkin bilgileri hiç beyan etmeyebilirler.

- Kendi ülkelerinde beyan etmek durumunda oldukları gelirlerinden, vergi cennetlerinde yükümlüsü olmadıkları veya hiç ödemedikleri vergiler için mahsup ve hak etmedikleri vergi kolaylıkları için indirim talebinde bulunabilirler.

²⁶⁷ Günaydın, İhsan, (1999), 'Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:126, ss.83-84

²⁶⁸ Coşkun, İsa, (1997), a.g.m., ss.41

²⁶⁹ Günaydın, İhsan, (1999), a.g.m. ve Karsan, Erol, (1984), a.g.e'den alıntılar yapılarak sıralanmıştır.

- Kazanç ve iratlardan, vergi cenneti ülkelerde yapılan faaliyetler nedeniyle katlanılmış gibi gösterilerek hiç tahakkuk etmemiş veya o gelir kaynağı ile hiç ilgisi bulunmayan giderleri indirim konusu yapabilirler.

2.1.7.2.4. Vergi Cennetlerinin Diğer Olumsuz Etkileri

Vergi cennetlerinin sahip olduğu özellikler finansal akımlar ve dolaylı olarak da reel yatırım akımlarının yönünün değişmesine neden olur. Vergi cennetlerinin yatırımları etkilemesi ise ülkelerin refah düzeyleri üzerinde olumsuz etkiler doğurmaktadır.

Vergi cennetleri kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden belirlenmesi ihtiyacını doğurmaktadır.

Mükelleflerin vergi mevzuatına saygısının zayıflamasına ve gönüllü olarak vergi ödemelerini engelleyici sonuçların meydana gelmesine sebep olur.

Vergi yapılarının bütünselliği ve vergi adaletinin zaafa uğratılmasına neden olmaktadır.

Vergi mevzuatının idari maliyetlerinin ve vergi uygulamasının idareye ve mükelleflere yükünün artmasına neden olmaktadır.²⁷⁰

²⁷⁰ Eyübgilleri, Saygın, (2000), a.g.m.,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİNİ ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Küreselleşme hareketlerinin hız kazanması sonrasında sermayenin hareketliliğinin artması, dünya ekonomileri için önemli sonuçlar doğurmuştur. Bu sonuçlardan bazıları devletlerin maliye politikalarını doğrudan doğruya etkilemeye yönelik olmuştur. Örneğin sermaye ve emek gibi üretim faktörleri hızla yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere hareket etmeye başlamış, bu da ülkelerin vergi oranlarını, vergisel koşullarını bağımsız olarak belirleyebilme olanağını sınırlamıştır. Özellikle de sermayenin hareketliliği, vergi matrahlarının da hareketliliği sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle devletler de hareketli üretim faktörlerini ülkelerine çekmek için çeşitli yöntemler geliştirmişlerdir. Bu yöntemlerden birincisi, sunulan kamu hizmetlerinin genişletilmesi ve kalitelerinin artırılması yönünde, ikincisi ise hareket olanağı geniş olan bu üretim faktörleri lehine bir vergi yapısı düzenlemek şeklinde olmuştur. Çalışmamızda ülkelerin kullandığı ikinci yöntem, bu bağlamda zararlı vergi rekabetine karşı OECD, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve G8 Finansal Eylem Grubu bünyesinde yürütülen çalışmalara değinilecektir.²⁷¹

3.1. OECD'nin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar

OECD, vergi cennetlerinin ve tercihli vergi rejimlerinin sunduğu cazip vergi avantajlarının ve bunların bir sonucu olarak ortaya çıkan zararlı vergi rekabetinin, uluslararası yatırım kararlarında çarpıklıklara yol açarak ulusal vergi tabanlarını erozyona uğrattığını, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini ifade etmektedir.

OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmaları, 1996 yılında Bakanlar Konseyi tarafından zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansman kararlarını saptırıcı ve ülkelerin vergi tabanlarını olumsuz etkilerinin engellenmesi amacıyla etkin sistemlerin geliştirilmesine karar verilmesi ile başlamıştır. 1998 yılında yapılan Bakanlar Konseyine 'Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu' raporu ile

²⁷¹ Günay, Özge, (2007), 'OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar', Vergi Dünyası, Sayı:308 <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4654>

zararlı vergi rekabetinin boyutları ortaya konulmuş ve 2000 yılında ‘Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler’ adlı yayınlanan raporla vergilendirme alanında küresel boyutta yapılan çalışmaların neler olduğu ve bundan sonra nelerin yapılması gerektiği vurgulanmıştır. 2001 yılında yayınlanan ‘Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi: 2001 İlerleme Raporu’nda da vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlerle ilgili kararlar bulunmaktadır. 2004 İlerleme Raporu ise potansiyel zararlı vergi uygulamaları açısından 2001 yılından bu yana yapılan çalışmaları ortaya koymakta ve geleceğe ilişkin planları içermektedir.²⁷²

3.1.1. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Konu

OECD tarafından yayınlanan 1988 Raporu’nda küreselleşme sürecinde ülkeler arasında meydana gelen vergi rekabetinin genişlemesi sonucunda ulusal vergi matrahlarının ciddi bir tehdit altında bulunduğu ve buna yönelik olarak yapılacak engelleme girişiminin ne yönde yapılacağı ortaya konulmuştur. OECD’nin 1998 Raporu’nun içeriği şu şekildedir.

Söz konusu Raporun ilk bölümünde, uluslararası vergi yapısına ilişkin olarak ana prensipler belirtilmiş ve küreselleşmenin söz konusu yapı üzerinde meydana getirdiği baskı ortaya konulmuştur. Bu, değişen dünyada, vergileme konusunda oyunun kurallarının değiştiğini ve yeni politikalara ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmekte ve dahası bu yeni politikaların, daha kapsamlı bir uluslararası işbirliğine dayalı önlemleri içermesi gerektiğinin altını çizmektedir. İkinci bölümde, gerek vergi cennetlerine gerekse OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan tercih yaratan vergi rejimlerine yol açan ve ülkelerin vergi sistemlerinin bütünlüğünü zedeleyen faktörlere ilişkin analizler yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise söz konusu vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri ile mücadelede kullanılabilecek araçlar ortaya konulmuştur.²⁷³

1998 Raporunun amacı, zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen vergi cennetleri ve tercih yaratan vergi uygulamalarının finansal ve diğer iktisadi faaliyetlere ilişkin kararları nasıl etkilediği, diğer ülkelerin vergi tabanlarını nasıl erozyona uğrattığı, ticaret ve yatırım kalıplarını nasıl bozduğu ve vergi sistemlerinin adillliğini,

²⁷² Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.91

²⁷³ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.91

tarafsızlığını ve toplumsal olarak kabul edilebilirliğini nasıl zedelediğini ortaya koymak olarak ifade edilebilir.²⁷⁴

Raporda vergi rekabeti ile mücadele konusunda 19 tane tavsiye kararı bulunmaktadır. Birinci bölümde yer alan tavsiyeler ulusal mevzuat ve uygulamalara yönelik kararlardır. İkinci bölümde vergi anlaşmalarında yer alan ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamaların sınırlandırılması ele alınmıştır. Şöyleki vergi cenneti niteliğindeki ülkelerle yapılmış olan vergi anlaşmalarının yürürlükten kaldırılması veya gelecekte bu türden ülkelerle vergi anlaşması yapılmamasına ilişkin tavsiyelerdir. Üçüncü bölümde ise uluslararası işbirliğine ilişkin tavsiyeler yer almaktadır. Bu tavsiyeler; üye ülkelerin oluşturacakları forum ile zararlı olabilecek uygulamaların belirlenmesi, vergi cenneti sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması, üye ülkelerin vergi cenneti ülkelerle yapmış oldukları ekonomik, sosyal ve politik ilişkilerinin zararlı vergi uygulamasına sebebiyet vermemesi konusunda titiz olmalarına ilişkin kararlardır.²⁷⁵ Raporda ulusal mevzuta ilişkin olarak 7, vergi anlaşmaları ile ilgili 7 ve uluslararası işbirliği ile ilgili 5 tavsiye bulunmaktadır.

Zararlı vergi rekabetinin kavramsal içeriğini belirleyen 1998 Raporu, OECD üyesi İsviçre ve Lüksemburg Raporun sadece coğrafi olarak hareketli faaliyetlerle ve finansal hizmetlerle sınırlandırılmasına karşı çıkmış ve bu nedenle de sonuç bildirgesini ve önerilerini onaylamamışlardır. Bu ülkelerin eleştirilerinin temel nedenini tercihli vergi rejimlerinin tanımlanmasında kullanılan ölçütler ve özellikle raporda banka gizliliğinin zararlı vergi rekabetinin kaynaklarından biri olarak yorumlanması yatmaktadır.²⁷⁶

1998 Raporu, zararlı vergi uygulamalarının, global refahı azalttığı ve mükelleflerin vergi sistemlerinin bütünlüğüne ilişkin inançlarına zarar verdiği düşüncesini savunmaktadır. Rapor zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele etmek için ülkelerin gerek kendi başlarına gerekse ikili anlaşmalar yapmak suretiyle gösterecekleri çabaların yetersiz olacağını, niteliği itibarıyla global ölçekte olan bu probleme, ancak ve ancak global bir yaklaşımla mücadele edilmesi halinde çözüm üretilebileceğini savunmaktadır. Bu şekildeki bir mücadele ise “işbirliği esasına dayanılarak hazırlanmış uluslararası bir çerçeve” yardımı ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla, mümkün olduğunca geniş katılım esasına dayanan ve ülkelerin gönüllü işbirliği üzerine inşaa

²⁷⁴ OECD, (1998), a.g.m., ss.8

²⁷⁵ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.91

²⁷⁶ Ekmekçi, Esra, (2003), a.g.e., ss.11

edilmiş bir uluslararası kabul görmüş çerçeveye olan ihtiyaç, OECD'nin bu konudaki çalışmalarını daha da önemli kılmaktadır.²⁷⁷

3.1.2. 2000 Raporu: Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler

OECD'nin hazırladığı 2000 Raporu 1998 yılında hazırlanan raporun bir uzantısıdır. Şöyleki bu rapor o tarihe zararlı vergi rekabeti ile mücadele kapsamında ne tür önlemlerin alındığı ve ilerleyen dönemlerde nelerin yapılacağı konusunu içermektedir. Aynı zamanda 2000 raporu, vergilerin sermayenin dağılım kararlarındaki etkilerinin ortadan kaldırılması ve vergi yükünün adil dağılımının sağlanması amacını taşımaktadır.²⁷⁸

1998 Raporunda alınan üye ülkelerin oluşturacakları forum ile zararlı olabilecek vergi uygulamaların belirlenmesi, vergi cenneti sayılan ülkelerin listesinin hazırlanması ve bu ülkelerin takip altında tutulması kararı doğrultusunda 47 ülke belirlenmiştir. Ardından inceleme kapsamına alınan ülkeler veya yerlerle gerek ikili gerekse çok taraflı temaslar yoluyla bilgi alışverişi yapılması sağlanmış ve böylece 1998 Raporunda belirtilen kriterlerin söz konusu ülke veya yerler açısından geçerli olup olmadığı incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 35 ülkenin vergi cenneti olma özelliği taşıdığı sonucuna ulaşılmış ve bu ülkeler 2000 Raporunda oluşturulan bir liste ile dünya kamuoyuna açıklanmıştır²⁷⁹. Bu ülkeler aşağıda liste halinde gösterilmiştir.

1998 Raporunda yer alan ilkeler ve takvim çerçevesinde zararlı vergi uygulamalarından vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt eden ülkeler listeden çıkarılmışlardır. Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Maritius vergi cenneti tanımına girmekle beraber söz konusu listede yer almamışlardır. Bu ülkeler söz konusu uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldırmaları şartıyla üst düzey işbirliği yapan ülkeler olarak adlandırılmışlardır.

2000 Raporunda açıklanan 35 vergi cennetine 31 Temmuz 2001 tarihine kadar geçiş dönemi niteliğinde bir süreç öngörülmüş ve daha sonra bu süre 28 Şubat 2002 tarihine uzatılmıştır. Kısacası bu ülkeler zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık

²⁷⁷ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.91

²⁷⁸ OECD, (2000), a.g.m., ss.5

²⁷⁹ OECD, (2000), a.g.m., ss.17

2005 tarihine kadar kaldıracaklarını 28 Şubat 2002 tarihine kadar taahhüt etmeleri durumunda işbirliği yapan ülkeler kategorisine dahil edileceklerdir.

OECD 2000 Raporunda vergi cenneti listesindeki ülkelerden OECD ile işbirliği yapmak isteyenlerden bazı şartların yerine getirilmesi istenmiştir.²⁸⁰ Bunlar;

- Zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarını 31.12.2005 tarihine kadar aşamalı olarak kaldıracaklarını taahhüt etmeleri,
- Taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren planın, taahhüt tarihinden itibaren 6 ay içerisinde OECD'ye sunulması,
- Taahhüdün OECD'ye ülkeyi temsil eden yetkili bir görevlinin imzası ile sunulması
- Hazırlanan bu planda tahrip edici nitelikteki vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesi şartı bulunmaktadır.

Bu açıklamalar doğrultusunda OECD ile “üst düzey işbirliği yapanlar”, “işbirliği yapan ülkeler”ve işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri’ bulunmaktadır.²⁸¹

OECD, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelere ve sistemlerindeki zararlı vergi uygulamalarını devam ettiren ve bu uygulamaların kaldırılması konusunda isteksiz davranan diğer ülkelere karşı OECD üyesi ülkeleri tarafından uygulamaya konulacak tedbirler şunlardır:²⁸²

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemleri yapanlar için uygulanmakta olan indirim, istisna ve diğer vergi kolaylıklarına izin verilmemesi.
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili olarak karşılıklı bilgi değişimi kurallarının uygulanmaması durumunda cezai yaptırımların uygulanması.
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren yabancı şirketlerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemlerinin vergiye tabi tutulması.
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen ya da zarar verici vergi uygulamaların avantajından yararlanan işlemlerden harç alınması.
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarının avantajlarından yararlanan işlemler ile ilgili yabancı ülkelerde ödenen vergilere vergi indiriminin uygulanmaması.

²⁸⁰ OECD, (2000), a.g.m., ss.19

²⁸¹ Karaca, Yüksel, (2001), a.g.m., ss.92

²⁸² OECD, (2000), a.g.m., ss.25

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde yerleşik kişilere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde gerçekleşen veya zarar verici uygulamaların avantajlarından yararlanan işlemler üzerinde vergi incelemesinin artırılması.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelere veya zarar verici vergi uygulamalarını mevzuatlarında bulunduran ülkelere karşı zarar verici vergi uygulamalarına karşı geliştirilen önlemlerin uygulanması.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle kapsamlı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yapılmaması ve zararlı vergi uygulamalarına imkan veren anlaşmaların iptal edilmesi.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde şirket kurulması veya elde edilmesine ilişkin maliyet ve indirimlerin uygulanmaması.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirilen belirli işlemler üzerine işlem vergilerinin uygulanması.

OECD'nin 2000 raporunda önerdiği küresel işbirliği çeşitli uluslararası platformlarda tartışılmıştır. OECD'nin zararlı vergi rekabeti konusundaki yaklaşımlarına yapılan eleştiriler arasında OECD'nin bir zenginler kulübü olduğu ve küçük devletlerin mali egemenliğini tehdit ettiği görüşü bulunmaktadır. OECD yetkilileri ise, yapılan çalışmaların ve işbirliğinin mali egemenliği sınırlama anlamına gelmeyeceği şeklinde yanıt vermektedirler. Ayrıca OECD'nin herhangi bir yaptırım gücü olmadığı belirtilmektedir. Ancak OECD'nin aldığı kararlar üye ülkeler için bağlayıcı olmaktadır. Bu nedenle OECD'nin vergi cennetleri ve zararlı vergi rejimleri listesinde yer alan pek çok ülke, bu listede yer almamak için istenen düzenlemeleri yapmışlardır.²⁸³

2000 Raporunda Yer Alan Vergi Cenneti Ülkeler²⁸⁴

Amerikan Virjin Adaları

Liberya

Andorra

Liechtenstein

Aruba

Man Adası

²⁸³ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.116

²⁸⁴ Eyübgiller, Saygın, (2002), a.g.m., ss.94

Angila	Maldiv Adaları
Bahama Adaları	Marşal Adaları
Bahreyn	Monako
Barbados	Monsera
Barbuda	Nauru
Belize	Nevis
Cebelitarık	Niyu
Cook Adaları	Panama
Dominik Cumhuriyeti	Samoa Adaları
Grenada	San Lusa
Grenadines	Seyşel Adaları
Guernsey	Tonga
Hollanda Antilleri	Turks&Caicos
İngiliz Virgin Adaları	Vanuatu Jersey

3.1.3. 2001 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi

OECD'nin 2001 yılında yayınladığı raporun en önemli özelliği, vergi cenneti bir ülkenin işbirliği yapıp yapmadığının belirlenmesinde, söz konusu ülkelerin sadece şeffaflık ve etkin bilgi değişimi kriterleri konusunda taahhütte bulunmasının yeterli olacağıdır. 2001 yılı Raporu'nda 1998 yılı Raporu'nda vergi cennetini tanımlamak için kullanılan dört ölçütten biri olan *ekonomik faaliyet olmaması* ölçütünün uygulanmasındaki zorluklar nedeniyle, bunun bu kıstasın aranmaması sonucuna varılmıştır.²⁸⁵

2001 İlerleme Raporunda, ilgili ülkeler tarafından şeffaflık taahhüdünde bulunulması hususu aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“Şeffaflık taahhüdünde bulunulmak suretiyle, bir ülke vergi sisteminde şeffaf olmayan unsurlar kalmayacağı, örneğin mevzuat sistemi içinde mevcut yasa ve uygulamalardan sapma oluşturan kurallar olmayacağı, “gizli” vergi muktezalari veya kişilerin uygulanacak vergi oranını “müzakere” etme imkanlarının bulunmayacağı hususlarında mutabık kalmaktadır. Şeffaflık ayrıca, finansal kayıtların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak tutulmasını ve denetlenerek beyan

²⁸⁵ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.97

edilmesini de kapsamaktadır. Bu zorunluluğun kaldırılması, istisna olarak, sözkonusu işletmelerin işlemlerinin asgari düzeyde olması, yabancı doğrudan veya dolaylı ortağı, yöneticisi veya herhangi bir ilintisi olmaması halinde mümkündür. Ayrıca, taahhütte bulunan ülkeler, hükümet yetkililerinin her türlü işletmenin faydalanan malikinin kim olduğunu belirlemesi ve vergi ceza veya usul hukuku yönünden gerekli banka bilgilerine ulaşabilmesinin mümkün olacağını taahhüt etmektedirler. Şeffaflık kriterinin yerine getirilmesi açısından muhafaza edilecek olan bilgiler aşağıda belirtilecek bilgi değişimi mekanizması içinde de karşılıklı olarak değişime müsait olarak muhafaza edilecektir”.²⁸⁶

2001 Raporunda ilgili ülkeler tarafından etkin bilgi değişimi taahhüdünde bulunulması ise şu şekilde tanımlanmıştır:

“Kurulacak bir hukuki mekanizma yoluyla herhangi bir başka ülkenin vergi otoritelerinin spesifik bir vergi araştırması için talep ettikleri bilgilerin verilmesini sağlayabilmesi gerekmektedir. Bu noktada bilgi değişiminin etkinliğinin sağlanmasında önemli bir unsur, istenen ve sunulan bilginin sadece ihtiyaç duyulan amaca yönelik kullanılmasının güvence altına alınmasıdır. Mükelleflerin hakları ve vergi işlemlerinin mahremiyetini uygun şekilde korumayı sağlayabilecek bir bilgi sistemi bütünlük ve etkinlik açısından yeterli unsurları içermiş olacaktır. OECD üyesi ülkeler, bu anlamda güvence oluşturacak sistemleri oluşturmak için teknik yardımlaşma içinde olma hususunu taahhüt etmişlerdir. Vergi ceza hukuku yönünden araştırma veya icra maksadıyla talep edilen bilgilerin, sorgu veya yargılamaya konu işlemler bilgi talep edilen ülke mevzuatına göre suç oluşturup oluşturmadığına bakılmaksızın talep eden ülkeye verilmek zorundadır. Vergi usul hukuku yönünden talep edilen bilgilerin ise, talep edilen ülkenin kendi iç mevzuatı yönünden bilinmesinin bir fayda sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın, talep edilen bilginin verilmesi gerekmektedir. Taahhütte bulunan ülkeler, aynı zamanda, bilgi değişimi için kurulacak idari uygulamaların etkin olarak işlerliğinin ve izlenebilirliğinin sağlanacağını taahhüt etmektedirler. Bu konuda, taahhütte bulunan vergi cenneti ülkeler ile OECD üyeleri arasında bilgi değişimini taahhütlere uygun olarak gerçekleştirmeyi sağlayacak araçların geliştirilmesi konusunda mutabakat sağlanmıştır”.²⁸⁷

²⁸⁶ Eyübgiller, Saygın, (2002), a.g.m., ss.96

²⁸⁷ Eyübgiller, Saygın, (2002), a.g.m., ss.96

2001 Raporu'nun vergi cennetlerine karşı alınacak ortak tedbirler konusunda üç temel kararı bulunmaktadır.²⁸⁸ Bunlar;

i. Üye ülkeler alınacak ortak tedbirlerin uygulanıp uygulanmamasında özgürdürler.

ii. Üye ülkeler zararlı vergi uygulamalarının kendilerine karşı doğuracağı zararları belirlemede ve bunları önleyici tedbirler alma konusunda özgürdürler.

iii. Alınacak ortak tedbirler zarar verici vergi uygulamalarının olumsuz etkilerini gidermeyi amaçlamalıdır.

2001 Raporu'nun yayınlanmasından sonra OECD ile işbirliğine girme taahhüt mektubu veren ülkeler Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahrain, Barbados, Belize, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Man Adası, Jersey, Montserrat, Hollanda Antilleri, St. Christopher (St. Kitts) ve Nevis, Saint Lucia, Seychelles, St. Vincent ve Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları'dır. 18 Mart 2002'de Bahama ve 20 Mart 2002'de Belize'nin taahhütte bulunması ve Maldivler ile Tonga'nın OECD tarafından gözden geçirilmesi ile listeden çıkarılmış ve vergi cennetleri listesinde 12 ülke kalmıştır.²⁸⁹

3.1.4. 2004 Raporu

OECD 2004 yılında zararlı vergi rekabetiyle ilgili bu rapor zararlı vergi rekabetine karşı alınan önlemlerin niteliğini ortaya koymaktadır. 2004 Raporu'nda OECD üyesi ülkelerde hiç bir rejim, zarar verici tercihli vergi uygulaması olarak değerlendirilmemiştir. 2004 Raporu'nun dikkati çeken en önemli özelliği ise zararlı vergi uygulamalarını engellemede iki taraflı çifte vergilendirme anlaşmalarının araç olarak kullanılabileceğini vurgulamasıdır. Bu nedenle OECD, vergi cennetleri ile mücadelede üye ülkelerin zararlı vergi uygulamalarına sahip ülkelerle çifte vergilendirme anlaşmaları yapmamalarını önermektedir. Zararlı vergi uygulamalarını engelleme girişimlerinin bir devamı olan 2004 Raporu'nda 2001 Raporu'nda yer alan vergi cennetlerine karşı alınabilecek ortak tedbirlere altı yeni ilke daha ilave edilmiştir.²⁹⁰ Bunlar;

²⁸⁸ OECD, (2001), The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, Organization for Economic Cooperation and Development, ss.13

²⁸⁹ Eyübgiller, Saygın, (2002), a.g.m., ss.98

²⁹⁰ Saraç, Özgür, (2006), a.g.e., ss.474

i. Alınacak önlemlerde, üye ülkelerde benzer bir önlemin uygulanıp uygulanmadığı ve uygulanması durumunda etkin sonuçlar doğurup doğurmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

ii. Zarar verici vergi uygulamalarının farklılıkları nedeniyle, farklı durumlarda, farklı önlemler uygulanabilmelidir.

iii. Ortak önlemler belirlenirken vergi mükelleflerine ya da vergi idarelerine gereksiz yük ve maliyetler doğuracak uygulamalardan kaçınılmalıdır.

iv. Zarar verici vergi uygulamalarını önlemede alınacak ortak tedbirlerin, dinamik, değişen durumlara uyum sağlayabilen uygulamalar olması zorunludur.

v. Ülkeler arasında işbirliği ile uygulanacak önlemler, tek taraflı olarak uygulanan önlemlerin etkinliğini artıracaktır.

vi. Oluşturulan çerçevenin, ortak veya münferit alınan önlemleri uygulacak olan ülkelerin bu önlemleri kendi egemenlik hakları doğrultusunda uygulamasını göz önüne almalıdır.

OECD 2004 yılı Raporu'nda Andorra, Liberya, Liechtenstein, Marshall Island ve Monaco'nun işbirliğine gitme taahhüdünde bulunmadıkları vurgulanmış olmakla birlikte yapıcı diyaloglarının devam etmekte olduğu belirtilmiştir. Taahhüde bulunan vergi cennetlerinin uygulama planlarını ise 31 Aralık 2005 tarihine kadar ilgili ülkeyi temsil eden yetkilinin imzası ve hazırlanan planda zarar verici vergi uygulamasını kaldırma tarihinin belirtilmesi şartı ile sunulması gerekmektedir. Bu süre sonunda, taahhüdün yerine getirilmemesi durumunda, bu ülkeler de işbirliğine yanaşmayan ülkeler listesine dahil edileceklerdir.

3.2. Avrupa Birliğinin Yürütmüş Olduğu Çalışmalar

Avrupa Birliği'nde tek pazarın oluşum sürecine yönelik olarak vergi düzenlemeleri Roma Antlaşması ile başlayan süreçte ele alınmıştır. Daha sonraki yıllarda Ruding Raporu ve 1997 yılında kabul edilen Code of Conduct (İş Davranış Kuralları) vergi rekabetini önlemeye yönelik temel uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa Birliğinde Euro'nun kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, birlik içinde vergi uyumlaştırması ve vergi idarelerinin koordinasyonu konuları önem kazanmıştır. *Vergi koordinasyonu*, daha etkin ve dinamik bir yapı öngören, üye devletlerin vergi uygulamalarını etkileyici nitelikteki 'eylem veya önlemler' olarak tanımlanmaktadır.

Uyumlaştırma kavramı ise, haksız vergi rekabetini ortadan kaldıracak bir biçimde, ulusal vergi sistemleri arasındaki yakınlaşma olarak açıklanmaktadır. Bu gelişmeler AB çerçevesinde devletlerin vergi sistemlerini belirleme yetkisinden vazgeçmeden gerek ulusal vergi tabanlarını koruma, gerekse AB kökenli ticari faaliyetlerin önündeki vergisel engelleri ortadan kaldırma çabalarının bir sonucudur.²⁹¹

3.2.1. Roma Antlaşması Hükümleri

Avrupa Birliği'nde vergi politikasının ana hukuki kaynağı 25.03.1957 tarihli kurucu Roma Antlaşması'dır. Roma Antlaşması, izlenecek vergi politikasına yol gösteren iktisadi amaçların yanı sıra, bu amaçlara ulaşmada kullanılacak araçları da kapsayan hükümler içermektedir. Antlaşmanın vergilendirmeye ilgili hükümleri 95-99. Maddelerinde yer almaktadır. Bu maddeler incelendiğinde, rekabeti bozucu vergisel uygulamaların ortadan kaldırılmasının ve üye ülkeler arasında ortak bir vergilendirme temelini oluşturulmasının hedeflendiği görülmektedir.²⁹²

Roma Antlaşması birliğin kurucu anlaşması olması sebebiyle daha çok ticari faaliyetleri konu almaktadır. Vergi rekabeti sadece ticari faaliyetleri değil üretim faaliyetleri başta olmak üzere ülkelere üstünlük sağlayan her türden iktisadi faaliyeti hedef almaktadır. Bu nedenle Roma Antlaşması birlik bünyesinde uygulanabilecek rekabetçi politikaları engellemede tek başına yeterli olmamaktadır.

3.2.2. Ruding Komitesi Raporu

Roma Antlaşması, sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi bağlamında ortaya çıkabilecek vergi rekabeti ile ilgili hükümler içermemektedir. Özellikle 1980'li yıllarda sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sürecinin başlamasıyla birlikte üretim faaliyetlerinin dünya genelinde hareketliliği vergi rekabetinin boyutunu artırmıştır.²⁹³

Bu doğrultuda 1990 yılında AB Komisyonu tarafından Hollanda Maliye Bakanı Onno Ruding başkanlığında bir komite görevlendirilmiştir. Komite yapmış olduğu çalışmalar neticesinde 'sınır ötesi gelir akımlarının çifte vergilendirilmesini

²⁹¹ Giray, Filiz, (2005), a.g.m., ss.117

²⁹² İktisadi Kalkınma Vakfı, 'Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası', İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını, ss.3 <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>

²⁹³ Günay, Özge, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4654>

önlemeye ilişkin öneriler’ ve ‘kurumlar vergisinin oranı, matrahı ve sistem bakımından uyumlaştırılmasına yönelik öneriler’ şeklinde iki kategoride önerilerde bulunmuştur. Komite, mevcut kurumlar vergisi farklılıklarından dolayı birlik bünyesinde kolaylıkla vergi rekabeti ortamının oluşabileceğine dikkat çekmiş ve bu türden bir rekabetin önlenmesi amacıyla kurumlar vergisi uygulamalarında, yüzde 30’luk bir minimum oranın tespit edilmesini önermiştir. Ruding Komitesinin kurumlar vergisi alınındaki vergi uyumlaştırması önerisi üye ülkeler arasında çok eleştiri aldığından, uygulanma imkanı bulamamıştır.²⁹⁴

3.2.3. Primarolo Komitesi Raporu: Code of Conduct

Avrupa Birliği’nde vergi uyumlaştırmasının sağlanması ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinin önlenmesine yönelik uygulamardan bir diğeri ise 1 Aralık 1997 tarihinde Konsey tarafından kabul edilen Code of Conduct girişimidir. Avrupa Birliğinin ortaya çıkabilecek vergi rekabetinin olası olumsuz etkilerinin engellenmesini konu alan en önemli ve kapsamlı girişimdir.

AB bünyesinde faaliyette bulunan işletmelerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin bağlı kalması gereken temel kuralların oluşturulmasını hedef almıştır. ‘Code of Conduct’ hukuki bağlayıcılık taşımayan bir düzenlemedir; ancak yine de Birlik içinde potansiyel olarak zararlı vergi rekabetine yol açabilecek uygulamaları belirleme bağlamında politik bir bağlayıcılık taşımaktadır. Bu kapsamda, komite birlik bünyesindeki işletme faaliyetlerinin yerleşme kararlarını etkileyebilecek veya potansiyel olarak zararlı olabilecek uygulamaları tespit etmek için üye ülkelerde uygulanan vergi mevzuatlarını inceleyerek, çeşitli çalışmalar yapmıştır.²⁹⁵ 1999 yılında bir rapor hazırlamış ve AB kapsamında zararlı vergi rekabetiyle sonuçlanabilecek 66 adet sorunlu vergi düzenlemesi bulunduğunu açıklamıştır.²⁹⁶

Bir üye ülkede uygulanan vergi oranı, aynı konuda diğer üye ülkelerde uygulanan vergi oranına göre önemli ölçüde düşükse ya da sıfır oran uygulanıyorsa potansiyel olarak zararlı kabul edilmektedir. Code of Conduct’a göre bir uygulamanın

²⁹⁴ Günay, Özge, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?id=4654>

²⁹⁵ Günay, Özge, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?id=4654>

²⁹⁶ Code of Conduct grubunun yaptığı çalışma sonucunda hazırladığı Rapor için Bkz. Code of Conduct (Business Taxation), (1999), Brussels, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

zararlı vergi rekabetine neden olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan kriterler şöyledir;²⁹⁷

- Vergi avantajlarının yalnızca dar mükellefelere ya da dar mükelleflerce yürütülen işlemlere yönelik olup olmadığı,
- Vergi avantajlarının ulusal pazarda, ulusal vergi matrahını etkilemeyecek şekilde kapalı uygulanıp uygulanmadığı,
- Vergi avantajlarının gerçek bir ekonomik faaliyet ve ekonomik varlık olmasa dahi uygulanıp uygulanmadığı,
- Çokuluslu bir şirketler grubunun faaliyetlerinden kaynaklanan karın belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası kabul görmüş ilkelerden özellikle OECD tarafından belirlenen transfer fiyatlandırma ilkelerinden ayrılıp ayrılmadığı,
- Yasal düzenlemelerin idari düzeyde gevşetildiği haller de dahil olmak üzere vergisel düzenlemelerin şeffaf olup olmadığıdır.

OECD'nin zarar verici vergi rekabeti çalışması ile AB'nin Code of Conduct çalışması vergi rejimlerinin değerlendirilmesi ölçütleri yönünden paralellikler gösterse de, AB'nin çalışması daha çok ticari faaliyetlerle ilgiliyken OECD'nin çalışması finansal işlemler ve diğer bazı hizmet faaliyetleri ile ilgilidir. AB'nin çalışması üye ülkelere belirli sorumluluklar yüklerken OECD ise çalışmasında özellikle vergi cennetleri ve bilgi değişimini ön planda tutmuştur.²⁹⁸

3.3. Birleşmiş Milletler Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Birleşmiş Milletler, 2001 yılında Uluslararası Vergi Örgütü (International Tax Organization) kurulması yönünde bir rapor hazırlamıştır. Bu rapor, ülkeleri zararlı vergi rekabetinden korumak amacıyla vergi politikaları için normlar oluşturarak vergi sistemlerinin kontrol altına alınacağını söylemektedir.²⁹⁹

OECD'nin bu konudaki çalışmaları sadece vergi cennetlerini ve kendi üyelerini ele alan uygulamalar içerirken, Birleşmiş Milletlerin Uluslararası Vergi Örgütü kurulmasını öneren çalışması daha geniş kapsamda vergi konularını ele almakta ve daha fazla üyeye ulaşmayı amaçlamaktadır. OECD projesi sadece coğrafi olarak mobil olan finansal ve hizmet gelirini düzenlemektedir. Hâlbuki gelişmekte olan ülkeler, OECD

²⁹⁷ Ekmekçi, Esra, (2003), a.g.e., ss.18

²⁹⁸ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.119

²⁹⁹ Rahn, R., Rugy, V., (2003), 'Threats to Financial Privacy and Tax Competition', Policy Analysis, October, ss.5

nin düzenlemede kararsız kaldığı bir konu olan reel yatırım rekabeti ile daha çok ilgilidir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkeleri de kapsamına alan bir Uluslararası Vergi Örgütü'nün başarılı olabileceği söylenebilmektedir.³⁰⁰

Birleşmiş Milletlerin hazırladığı Zedillo Raporu olarak adlandırılan raporun ülkeleri zararlı vergi rekabetinden korumak amacıyla önerdiği Uluslararası Vergi Örgütü'ne yüklenen görevler şöyledir.³⁰¹

- Uluslararası vergi istatistikleri toplayarak problemlerin daha hızlı çözülmesini sağlamak ve fikirlerin paylaşıldığı bir forum oluşturularak ülkelerin ihtiyaçları doğrultusunda teknik yardım sağlanmasını kolaylaştırarak vergi yönetimi ve politikaları için normların geliştirilmesini sağlamak,

- IMF'in makroekonomik gelişmeleri izlemeyi ülke düzeyinde, bölgesel düzeyde ve dünya düzeyinde sürdürdüğü gibi aynı yolla vergi gelişmelerini izlemek veya kontrol etmek,

- Vergi cenneti ülkelerde müzakerelerin devam ettirilmesi ve bu ülkelerin zararlı vergi uygulamalarından vazgeçmelerini sağlamak,

- Ülkeler arasında veya ülke grupları arasında sürtüşme veya anlaşmazlık ortaya çıktığında vergi tahkimi(hakem kararı ile çözüm) için uluslararası bir forum kurmak,

- Çokuluslu şirketlerin karlarını eşit paylaştırmak için global bir formül üzerinde uluslar arası anlaşma yapmayı ve güven altına almayı araştırmak,

Yukardaki liste oluşturulacak Uluslararası Vergi Örgütü'nün temel faaliyetlerini göstermektedir. Vergileme ile ilgili olarak böyle bir örgütün oluşturulmasındaki esas amaç, ülkelerin mevcut vergi sistemlerini ve vergi idarelerini kaldırıp onların yerine geçmesi değil, vergi sistemlerinin globalleşmenin sonucu oluşan olumsuzluklarla etkili bir şekilde mücadele etmelerini ve Tobin Vergisi gibi gelecekte uygulanması muhtemel olan çok taraflı uygulamaların kolaylaştırılmasını sağlamaktır. Oluşturulacak olan böyle bir uluslararası vergi örgütü, sınırlararası taşıma etkileri oluşturan vergi gelişmelerini belirleyecek ve bunları bütün üyelerin temsil edildiği direktörler kurulunun dikkatine sunacaktır. Kurul, bir ülkenin vergi davranışının diğer ülkeler üzerinde negatif etkilere sahip olduğu alanlarda değişiklikler tavsiye edecektir. Örneğin, dünya vergi matrahına açıkça baskı yapan ülkelerde değişiklikler önerecektir.

³⁰⁰ Günaydın, İhsan, (2004), 'Vergi Sorunları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var mıdır?', Vergi Dünyası, Sayı:279, Kasım, ss.86

³⁰¹ Horner, Frances M., (2001), 'Do We Need an International Tax Organization', Tax Notes, ss.4

Ancak, bu örgüt etkili sınırlararası taşmalara sahip olmayan vergi konularını içermeyecektir. Ayrıca, sadece değişiklikler önerecek, ülkeleri zorlamayacaktır.³⁰²

yapmaktadır.³⁰⁵ Bu tip teknik yardımlar şüphesiz çok sayıdaki küçük ülke için faydalı olacaktır.

FAFT vergi cennetlerine, karaparanın aklanmasına yardımcı olan yerler açısından bakmaktadır. FAFT'ın kara listeye aldığı ülkelerden Cook Adaları, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Nevis, Dominica aynı zamanda vergi cenneti olan Macaristan ise tercihli vergi rejimi uygulayan ülkedir. Bu anlamda OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler tam anlamıyla örtüşmese de aynı amaca hizmet etmektedir. Bu nedenle OECD ve FAFT çalışmalarında birbirlerine destek vermektedirler.³⁰⁶

³⁰⁵Murray, Donald, 'Non-Cooperative Countries and Territories', Manitoba Securities Commission, http://www.msc.gov.mb.ca/media_events/events_releases/noncooperative.html

³⁰⁶ Hoşyumruk, Şennur, (2003), a.g.t., ss.88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ZARARLI VERGİ REKABETİ UYGULAMALARI AÇISINDAN TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Küreselleşme sürecinde yaşanan ülkeler arası ekonomik entegrasyon, ekonomik gelişme çabasında olan bir ülkeyi olduğu gibi Türkiye’yi de etkilemiş ve vergileme alanında ortaya çıkan rekabetin Türkiye’de hissedilmesine yol açmıştır. Ülkeler arasında yaşanan vergi rekabeti zamanla Türk vergi sisteminin yapısında bazı önemli gelişmelerin yaşanmasına sebebiyet vermiştir.

4.1. Türkiye’de Zararlı Vergi Rekabeti Araçları ve Kullanımları

Türkiye’de ülke ekonomisindeki politikaların daha çok kapalı ekonomi perspektifinden uygulanması nedeniyle, vergi rekabeti oldukça yeni bir olgudur. 1980 yılı öncesinde dışa kapalı bir görünüm taşıyan ekonomiyi dışa açmak amacıyla 1980 yılında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. OECD çalışmalarında, zararlı vergi rekabeti uygulamaları kategorisinde yer alan uygulamalar, serbest bölgeler ve kıyı bankacılığıdır.

4.1.1. Serbest Bölgeler

Bilindiği üzere ilk kez 15.06.1985 tarihli ve 18785 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 06.06.1985 tarih ve 3218 Sayılı Kanunla hayatımıza giren Serbest Bölgeler Kanunu 20 yıldan fazla süredir yürürlüktedir. Serbest bölgeler yabancı sermaye yatırımlarını, teknoloji girişini ve dış ticareti artırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek yoluyla ülkenin uluslar arası rekabet gücüne katkı sağlamak, ihracata dönük sanayinin gelişmesi özendirilerek ihracatı artırmak, yeni işgücü imkanları yaratılmasını sağlamak, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla kurulmuşlardır. Serbest bölgeler, başlangıçta kamu arazisi üzerine tamamen kamu işleticisi ve kurucusu şirketlerin koordinasyon ve gözetiminde gelişmiş olup, son yıllarda özel sektör arazisi üzerinde ve yine özel sektör işleticisi ya

da kurucusu şirket koordinasyonuna da izin veren bir yapı ile gelişmesini sürdürmüştür.³⁰⁷

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilerek serbest bölgelerin vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kaldığı vurgulanmıştır. Yine aynı maddede Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre teşviki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde uyarınca, işletmelerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'ye getirmeleri durumunda gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacağı anlaşılmaktadır.³⁰⁸

Dünyada serbest bölge uygulamalarına bakıldığında bütün vergi ve diğer mali yükümlülüklerde muafiyetten ziyade üretimi, istihdamı ve ihracatı artırmak amacıyla KDV'de istisna, kurumlar vergisinde ise ya düşük oranlı vergileme ya da düşük oranlı vergilemeden normal oranlı vergilemeye doğru kademeli bir geçiş öngörülmektedir. Buna karşılık 3218 sayılı kanun çerçevesinde ülkemizde uygulanan serbest bölge ayrıcalıkları üretimden çok ticarete yönelik ve vergi planlanmasına neden olan uygulamalar olarak nitelendirilmektedir.³⁰⁹

Nitekim 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı yasayla 3218 sayılı Kanun'un vergi teşvikleri ile ilgili 6. maddesi değiştirilmiştir. Değiştirilmeden önceki hali ile Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sağlanan vergisel teşviklerin, zamanla ülke içinde vergiye tabi olan kazançların muvazaalı işlemler ile bu bölgelere aktarılması için kullanılır hale gelmiş olması nedeniyle amacından uzaklaşmıştır.³¹⁰

06.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un iki

³⁰⁷ Kırıktaş, İlhan, (2004), ‘Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları Özellik Arz Eden Hususlar’, Vergi Dünyası, Ekim, Sayı:278, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3482>

³⁰⁸ Organ, İbrahim, (2003), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4226>

³⁰⁹ Ferhatoğlu, Emrah, (2005), a.g.t., ss.149

³¹⁰ Kırıktaş, İlhan, (2004), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3482>

maddesi ile, Serbest Bölgeler Kanunun bir maddesi değiştirilmiş ve Kanuna bir de geçici madde eklenmiş bulunmaktadır.³¹¹

Yapılan değişiklikler ile, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinin metninde yer alan, 'vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına' ilişkin hüküm ile, 'Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır.' hükmü metinden çıkarılmıştır. Yerine, 'Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.' maddesi eklenmiştir.³¹²

Serbest bölge firmaları vergisel teşviklerden AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme dönemi sonuna kadar yararlanabileceklerdir. AB'ye tam üyelik sonrası serbest bölgelere tanınan vergisel teşvikler ortadan kalkacak ve bu bölgelerde yer alan firmalar gelir ve kurumlar vergisi açısından serbest bölge dışında yer alan diğer firmalarla yürürlükte bulunan aynı yasal hükümlere tabi olacaklardır.³¹³

Kanuna eklenen geçici 3. madde ile de, serbest bölgelerde sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirlere sağlanan vergisel teşviklere süre sınırı getirilmiştir. Bu kanunla yapılan değişiklik ile, serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşvikler süre ile sınırlandırılmıştır ve serbest bölgelerden elde edilen kazançlar bu süre sonunda vergiye tabi duruma gelmiştir.³¹⁴

Türkiye'de ilk kez 1987 yılında uygulanmaya başlayan serbest bölgelerin sayısı giderek artmıştır. Ülkemizdeki serbest bölgeler sahip oldukları vergisel teşvikler nedeni ile zararlı vergi rekabeti uygulamaları olarak kabul edilmektedirler. OECD'nin belirlediği tercihli vergi rejiminin unsurlarını taşımaktadırlar. Nitekim OECD'nin

³¹¹ Kaya, Mehmet, (2004), '5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları', Vergide Gündem, ss.1

³¹² Kaya, Mehmet, (2004), a.g.m., ss.1

³¹³ Öztürk, Ercüment, (2004), 'Türkiye'de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları', Vergi Dünyası, Sayı:276, ss.145

³¹⁴ Öztürk, Ercüment, (2004), a.g.m., ss.145

yayınladığı potansiyel zararlı vergi rekabeti listesinde Türkiye’deki tüm serbest bölgelerde yer almaktadır. Ülkemizde serbest bölgeler belirlenen hedefleri gerçekleştiremedikleri gibi, haksız rekabet yaratan uygulamalar olmuşlardır. Serbest bölgelerin yarattığı zararlı vergi rekabetini ortadan kaldırmak için bu bölgelerde gelir, kurumlar ve katma değer vergileri istisnalarının kaldırılması, diğer OECD ve AB ülkelerinde olduğu gibi, ülkede uygulanan standart oranlardan daha düşük gelir, kurumlar ve katma değer vergileri oranlarının uygulanmasıyla haksız rekabet yaratılmasının önüne geçilecek ve AB ile uyum gerçekleşmiş olabilecektir.³¹⁵

4.1.2. Kıyı Bankacılığı

Serbest bölgeler yasaları sonrasında kıyı bankacılığı Türkiye’nin uluslararası finans gündeminin öncelikli konusudur. Ülkemizde serbest bölge ve kıyı bankacılığı çoğu kez eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Oysa serbest bölgeler kıyı bankacılığını kolaylaştıran bir etmendir. Bu türden bankacılık işlemleri muhakkak serbest bölge sınırları içinde yapılır diye bir kural yoktur, fakat serbest bölge bankacılığının geleneksel bankacılıktan kıyı bankacılığına geçiş teşkil ettiği de bir gerçektir.³¹⁶

Türkiye’de kıyı bankacılığı ile ilgili düzenlemeler 4389 sayılı Bankalar Kanununda yer almıştır. Söz konusu Kanuna göre Türkiye’de kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak üzere banka kurulmasına ilişkin izininin, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından verileceği ve bu bankaların Kurulun belirleyeceği esasa göre faaliyette bulunacağı belirtilmiş olmakla birlikte, bu bankalar hakkında Bankalar Kanunun ve Merkez Bankası Kanunu’nun zorunlu karşılık ve umumi disponibilibite gibi düzenlemelerinin yer aldığı 40.maddesinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.³¹⁷

Türkiye’de kurulu bulunan bankaların, kıyı bölgelerinde şube açmaları ve bu şubelerin faaliyette bulunabilmesi için;

- Kıyı bankacılığı bölgesindeki şubenin bilanço büyüklüğünün toplam banka bilançosunun %10’unu geçemeyeceği,
- Yerinde yapılacak denetimlerde her türlü bilgi ve belgenin hazır bulundurulacağı,

³¹⁵ Giray, Filiz, (2004), a.g.m.,

³¹⁶ Tiryaki, Çiğdem, (1990), ‘Kıyı Bankacılığı’, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü’, ss.12

³¹⁷ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.315

- Kıyı bankacılığı bölgesindeki iştiraklerin alacaklı ve borçlularına ilişkin bilgilerin istenildiği zaman bankaca temin edileceği,

- Kıyı bankacılığı bölgeleri de dahil yurtdışındaki şubelerinde ve iştiraklerinde açılan hesapların tasarruf mevduatı sigortası kapsamı dışında olduğu ve kıyı bankacılığı bölgelerindeki şube ve iştiraklerine ilişkin bilgileri içeren açıklamaların şubelerinin açıkça görünür bir yerinde ve okunaklı bir şekilde ilan edileceği,

- Kıyı bankacılığı bölgesindekiler dahil yurt dışında kurulu iştirakleri veya başka mali kurumlar adına yurtiçinde yerleşik kişilerden mevduat kabulü amacıyla bu iş için personel istihdam etmeleri, bu iştirakler ve ya banka mali kurumlar adına toplanacak mevduat üzerinden personele ücret, komisyon, prim ve benzeri adlar altında para ödemek veya personele bu iştiraklerin reklam ve propagandasını yaptırmak suretiyle müşterilerini yurt dışındaki iştiraklerine yönlendirmeleri, bu ve benzeri yöntemler kullanarak yurt dışında kurulu iştirakleri veya banka mali kurumlar adına mevduat toplamalarının izinsiz mevduat kabulü sayılacağı,

- Kıyı bankacılığı bölgeleri de dahil yurtdışındaki şubeleri ve iştiraklerinin mevduat cüzdanı ve ilgili evrakın düzenlenmesi işlemlerini faaliyette bulundukları ülkede yapmak zorunda oldukları, söz konusu şube ve ortaklıklar adına hiç bir şekil ve surette yurt içinde cüzdan ve evrak düzenlenemeyeceği veya verilemeyeceği, yönündeki düzenlemelere uymaları gerekmektedir. Bu düzenlemeler, kıyı bankacılığı bölgelerinin daha açık ve denetlenebilir düzeyde yapılması amacını taşımaktadır. Bu amaç Türkiye’de kurulu bankaların kıyı bankacılığı bölgelerinde ancak şube şeklinde örgütlenmeleri halinde gerçekleşebilecektir.³¹⁸

Mükelleflerin yurt dışındaki kıyı bölgesi finans merkezlerindeki banka ve şubelerde açılan hesaplardan elde ettikleri faiz ve benzeri menkul sermaye iratları nedeniyle beyanname vermeleri gerekmektedir. Gelirler Vergisi Kanunu’nun 75/7 numaralı bendinde, ‘mevduat faizleri kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradadır’ hükmü bulunmaktadır. Ancak, bu merkezlerden elde edilen gelirlerle ilgili bilgi edinilememektedir. Bu durum bütün vergi dairelerinin karşı karşıya kaldığı küresel boyutta bir sorun haline gelmiştir.³¹⁹

Yine yurt dışında ikamet eden ve dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yükümlülerin, Türkiye’deki bankalar vasıtasıyla açtırmış oldukları kıyı bankaları

³¹⁸ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.316

³¹⁹ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.317

hesaplarından elde ettikleri faiz gelirleri, yurt dışında elde edilen gelir olarak kabul edildiğinden Türkiye’de vergilendirilmemektedir.³²⁰

Off-shore bölgelerde kurulu bankalar, daha fazla para kazanmak ve vergi yükünü en aza indirmek amacıyla para yatırılan merkezlerdir. Ancak Türkiye’de faaliyet gösteren ve mevduat kabulüne yetkili bulunan ve/veya Tasarruf Sigortası Mevduat Fonu vasıtasıyla off-shore bankalar nezdinde açılmış bulunan hesaplar garanti kapsamında bulunmamaktadır.³²¹

Aslında ekonomik kalkınma bakımından, doğru kullanılabilirse olumlu bir enstrüman olabilecek kıyı bankacılığı kayıt merkezleri ve fonksiyonel merkezler olarak iki kategoride değerlendirilmektedir. Kayıt merkezleri vergi ve kambiyo avantajları nedeniyle yapılan işlemlerin üzerinden geçirildiği ve muhasebe kayıtlarının tutulduğu merkezler iken fonksiyonel merkezler ise uluslar arası para ve sermaye piyasalarının önemli halkalarını oluşturan, mevduat toplama ve kredi verme gibi tüm bankacılık işlemlerinin yapıldığı merkezlerdir.³²²

Türkiye’de kıyı bankacılığına yönelik yapılan yasal düzenlemeler incelendiğinde sadece kayıt merkezi yaratılmasına ilişkin düzenlemeleri içerdiği görülmektedir. Kıyı bankacılığına yönelik yapılan düzenlemeler ile uluslar arası firmaların İstanbul’da toplanmasını sağlamak, İstanbul’u uluslar arası düzeyde bir finans merkezi haline dönüştürmek ve dış kaynaklardan elde edilecek fonların ülke içinde yatırımlara yönlendirilmesinin amaçlandığı söylenebilir. Ancak yapılan düzenlemeler sadece kayıt merkezi yaratılmasına yönelik olmuştur. Bu tür kayıt merkezlerinin ülke ekonomisine katkısı çok büyük boyutlarda olmamakta, ancak küçük ülkelerde ve ekonomik gelişmenin az olduğu ekonomilerde bu katkılar anlamlı tutarlara ulaşmaktadır. Kayıt merkezlerinin genellikle iç pazarı küçük, yeterli ulusal sermaye birikim sağlayamamış, para otoritesinin bulunmadığı veya çok zayıf olduğu, az nüfuslu ve gelirlerinin büyük bölümünü turizm ve hizmet sektöründen sağlayan üretim ve tüketim kapasitelerinin küçük olduğu ülkelerde geliştiği görülmektedir. Bu tanım Türk ekonomisi için pek geçerli değildir. Türkiye ekonomisi gibi nispeten büyük ekonomilerde bu katkı önemsenmeyecek boyutlarda kalmaktadır.³²³

³²⁰ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.318

³²¹ Cimat, Ali, Taş, Mahir, (2004), ‘Türkiye’de ve Dünya’da Kıyı Bankacılığı Uygulamaları ve Vergi Cennetleri’, Mevzuat Dergisi, Ağustos, Sayı:80, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>

³²² Tiryaki, Çiğdem, (1990), a.g.m., ss.3-4

³²³ Cimat, Ali, Taş, Mahir, (2004), a.g.m., <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>

Asıl önemli nokta oluşturulan merkezlerin fonksiyonel merkezler olmasıdır. İstanbul'un uluslar arası alanda önemli boyutlara ulaşan bir fonksiyonel merkez haline gelememesi ve buna ilişkin olarak düzenlemelerin yapılmamış olması, bir görüşe öre birçok merkezde olduğu gibi belli bir serbest bölge yerine ülke ekonomisinin veya daha geniş bir ekonomik alanın kıyı bankacılığına açılmamış olması gibi nedenlerle Türkiye'de kıyı bankacılığı gelişmemiştir.³²⁴

4.2. Türkiye'de Zararlı Vergi Rekabetini Önleyici Uygulamalar

Küreselleşmenin etkisi ve yurt dışı yatırımlar ile Türkiye'de yerleşik kişi ve kurumların dış dünya ile ilişkisinin artması sonucunda uluslar arası vergi rekabetinin zararlı yönlerinden ötürü devletlerin vergi hasılatının üzerindeki azaltıcı etkileri nedeniyle diğer birçok ülkeden sonra ülkemizde de vergi uygulamalarında artık bir dizi değişiklik yapma gereği duyulmuştur. Zararlı vergi rekabetine yol açan bu ülkelerdeki iştiraklere ilişkin olarak vergiden kaçınmada kullanılabilen bazı işlemlerin düzenlenmesi amacıyla 2006 yılının Haziran ayında kabul edilerek 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yeni bazı uygulamalar düzenlenmiştir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj uygulaması ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması bu yeni düzenlemelerdendir.³²⁵

4.2.1 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkeler düşük vergi oranları uygulayarak ülkelerinin yabancıların yatırımları için cazip hale gelmesini sağlamaya çalışmaktadırlar. Bunun sonucunda da ülkeler arası vergi rekabeti ortaya çıkmaktadır. Bu ülkeler, vergi oranlarını diğer ülkelerin vergi oranlarına göre daha düşük tutmak ve yabancı yatırımcıların lehine düzenlenmeler yapmanın yanında; vergi erteleme, vergi muafiyeti ve istisnaları, indirim gibi teşvik edici sistemler de uygulamaktadırlar.

Bazı ülkelerin diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek amacıyla vergi erteleme olanağı getiren ve zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermesi nedeniyle, vergi sistemimizde de vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden

³²⁴ Cimat, Ali, Taş, Mahir, (2004), a.g.m., <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>

³²⁵ MaliHukuk.Net 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı', ss.2 , http://www.malihukuk.net/pdf/kontrol_edilen_yabanci_kurum_kazanci.pdf

kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımıza getirilmiştir.³²⁶

5520 sayılı KVK ile vergi sistemimize getirilen kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi ile, belirli şartları sağlayan yurt dışı iştiraklere yatırım yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışı iştirakleri, kârlarını fiilen dağıtmaya bile vergisel açıdan dağıtmış kabul edilerek bu iştiraklerinin gelirleri Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir.

Kontrol edilen yabancı kurum ile ilgili düzenlemeler, ülkede yerleşik olan mükelleflerin yurt dışında faaliyette bulundukları şirketlerle ilgilidir. Bu düzenlemenin amacı, vergi ödemeyi ertelemek veya vergi ödemeden kaçınmak amacıyla gelirin yurt dışındaki bu işletmelere aktarılmasını önlemektir.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemesi ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelerde göz önüne alınarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenleme ile, iştirakler aracılığıyla yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönlendiren mükelleflerin belli şartlar altında buradan elde ettikleri gelirlerinin Türkiye’ye aktarılması beklenmeden vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum düzenlemeleri, vergi cennetleri yoluyla elde edilen gelirlerin yurt dışında bırakılarak, ikamet edilen ülkede vergiden kaçınılmasını önlemenin yanında gerçekleştirdikleri faaliyetler ile bu amacı taşımayan mükelleflerin zarar görmemesini de hedeflemektedir. Bu nedenle bu tür düzenlemelerde, gelirinin belirli bir bölümünü dağıtan, gerçekten faaliyette bulunan ya da borsalarda işlem gören hisse senetlerine sahip olma gibi özelliklere sahip bağlı işletmeler kontrol edilen yabancı kurum rejimlerinden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerinde bağlı işletme gelirlerinin daha sonra gerçekten dağıtılması durumunda çifte vergilendirmeyi önleyici hükümlerde bulunmaktadır.³²⁷

³²⁶ Gümüş, Erhan, (2006), ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi’, Vergi Dünyası, Aralık, Sayı:304, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>

³²⁷ Gümüş, Erhan, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>

4.2.1.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kavramı

5520 sayılı KVK'nın 7.maddesinin (1) numaralı fıkrasında hüküm altına alındığı üzere, tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte; sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri, kontrol edilen yabancı kurum olarak adlandırmakta ve bu kurum kazaçları dağıtılsın, dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde şartlar altında Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³²⁸

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

b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilânço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

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

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

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

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulur.³²⁹

Kontrol edilen yabancı kurum (Controlled Foreign Company-CFC) kavramının tanımında kullanılan en az %50 oranında kar payı, sermaye ya da oy kullanma hakkına sahip olma şartının gerçekleşmesinde tam mükellef gerçek kişi ve kurumların 'doğrudan

³²⁸ Bozdoğanoglu, Burçin, (2006), 'Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı', www.muhasabeTR.com, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/burcin/005/>

³²⁹ MaliHukuk.Net, 'Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı', ss.8-9 http://www.malihukuk.net/pdf/kontrol_edilen_yabanci_kurum_kazanci.pdf

veya dolaylı' ve 'ayrı ayrı ya da birlikte' sahip olmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Bu düzenlemenin amacı iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılmasını engellemektir.³³⁰

4.2.1.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesinin Şartları

Tam mükellef kurumların anılan sınırlar çerçevesinde iştirak ettikleri yurt dışındaki kurumlar genel olarak kontrol edilen kurum olarak değerlendirilmekle beraber, söz konusu yurt dışındaki kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesi belirli şartların varlığına bağlıdır. Bu kapsamda olmak üzere kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar şunlardır;

4.2.1.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilebilir Geliri

Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. 5520 sayılı KVK’nun 7.maddesinin (a) bendinde yer alan pasif nitelikli gelirin tanımı 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği’nde şöyle yapılmıştır. Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin, faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerdir. Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır.

Örneğin; tam mükellefiyeti haiz gerçek kişi veya kurumların, sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip oldukları yurt dışındaki kurumun toplam 100 olan gayri safi hasılatının aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluştuğunu varsayalım;

³³⁰ Akıncı, Zafer, (2007), ‘Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı’, [www.verginet.net](http://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMM-KontrolEdilenYabancıKurumKazanci-17092007_14375.aspx), http://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMM-KontrolEdilenYabancıKurumKazanci-17092007_14375.aspx

- Faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon	
ve eleman istihdamı suretiyle elde edilen ticari kazanç	30
- Kâr payı	10
- Faiz	50
- Menkul Kıymet Satış Geliri	10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hâsılata oranı $(70/100=)\%70$ olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır.³³¹

Madde metnindeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır.³³²

Ancak yine bu maddede ve KVK'da ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti tanımı bulunmadığı için, bu faaliyetlerin KVK'nın 3. maddesinin 4. fıkrasına göre GVK'na göre belirlenebileceği, yine de pasif gelir kavramının tanımının Yasa'da daha açık olması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan yurt dışında yerleşik bağlı işletmenin gelirlerinin yasa da belirtilen oranda pasif gelirden ya da hasılatan oluştuğunun tespiti uygulamada zorluklar içermektedir.³³³

4.2.1.2.2 Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergi Yüğü

KVK'nun 7.maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde 'Yurt dışındaki iştirakin ticari bilânço karı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması' şeklinde vergi yükünün nasıl hesaplanacağına ilişkin maddede vergi yükü; 'kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.' şeklinde 5520 sayılı Kanun'nun 5.maddesi (b) bendinde hüküm altına alınmıştır.

³³¹ Gümüş, Erhan, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>

³³² Akıncı, Zafer, (2007), a.g.m., http://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMM-KontrolEdilenYabancıKurumKazancı-17092007_14375.aspx

³³³ MaliHukuk.Net, a.g.m., ss.12

Yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşıması ifadesi ile nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınması gerekmektedir. Vergi yükü, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.³³⁴

Örneğin, kurumun ticari kazancı 90, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 10 ise vergiye tabi kazanç 100 olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(100/2 \times 0,15=)$ 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kâra oranı da $(7,5/90=)$ % 8,33 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 8,33 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen “% 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü” taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.³³⁵

4.2.1.2.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Gayrisafi Hasılat Tutarı

KVK'nun 7.maddesinin (c) bendine göre, yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için asgari bir hasılat tutarı öngörülmektedir. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. Bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsada dahi madde kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.

Yurt dışında kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesine ilişkin olarak asgari gayrisafi hasılat tutarına ilişkin değerlendirme aşamasında, kontrol edilen yabancı kurum hasılatı ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası’nca açıklanan döviz alış kuru esas alınmak suretiyle tespit edilecektir.³³⁶

³³⁴ Gümüş, Erhan, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>

³³⁵ Gümüş, Erhan, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>

³³⁶ Bozdoğanoglu, Burçin, (2006), a.g.m., <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/burcin/005/>

4.2.1.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Türkiye’de Vergilendirilecek Kazançları

5520 sayılı KVK’nun 7. Maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına en az %50 oranında sahip oldukları ve;

- Toplam gayrisafi hasılatının %25 veya daha fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluşan,
- Ticari bilanço karı üzerinden %10’dan daha az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıyan,
- Gayrisafi hasılatı 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı aşan, yurt dışı iştirakleri kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecek ve bunların hesap dönemi sonu itibariyle gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı, Türkiye’de tam mükellef kurum kazancına dahil edilecek kazanç tutarının tespitinde esas alınacaktır.

Bir yurtdışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının, yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir. Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancından daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.³³⁷

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır karının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir. Diğer taraftan, kontrol edilen yabancı kurumun mahsup edilmemiş zararları söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.³³⁸

Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak suretiyle bulunacaktır. Bununla birlikte yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe kadar elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibariyle halen kontrol unsuru

³³⁷ Yıldız, Murat, (2007), ‘Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi’, Turmob&Tesmer Yayınları, Ankara, ss.111

³³⁸ Akıncı, Zafer, (2007), a.g.m., http://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSM-M-KontrolEdilenYabancıKurumKazancı-17092007_14375.aspx

devam ediyor ise, o zaman Türkiye’ye vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak yapılacaktır.³³⁹

Yurt dışındaki bir (ABC) şirketinin 15.05.2007 tarihi itibariyle ortaklık yapısının aşağıdaki gibi olduğu varsayacak olursak;

Ortak	Ortaklık Payı
Tam mükellef gerçek kişi (D)	%20
Tam mükellef kurum (E)	%40
Dar mükellef gerçek kişi (F)	%40

(ABC) şirketinin hesap dönemi 1 Temmuz–30 Haziran tarihleri arasındadır. Kurumun 30.06.2007 tarihi itibariyle sona eren hesap döneminde elde ettiği kurum kazancı, tamamı pasif nitelikli gelirlerden oluşmak kaydıyla 100.000 ABD Doları olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 40.000 ABD Dolarıdır. Bu tarih itibariyle ile tam mükellefiyeti bulunan (E) kurumunun aktifinde ise söz konusu (ABC) şirketi hisselerinin %10’u bulunmaktadır.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (D)’nin elinde bulunan %20 oranındaki ortaklık payı ile tam mükellef kurum (E)’nin %40 oranındaki ortaklık payı, (ABC) şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup, tam mükellef gerçek kişi (D) ile tam mükellef kurum (E)’nin (ABC) şirketine toplam iştirak oranı 15.05.2007 tarihi itibarıyla %60 olduğundan (ABC) şirketinin 01.07.2006-30.06.2007 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(ABC) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2007 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (E)’nin aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %10’u dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (E) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.³⁴⁰

³³⁹ Bozdoğanoglu, Burcin, (2006), a.g.m., <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/burcin/005/>

³⁴⁰ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.112

4.2.1.4. Yurt Dışındaki İştirak Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de mahsubu konusu, KVK’nın 33. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunun 33.maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yukarıda ele alınan (ABC) şirketini ele alacak olursak; şirketin tam mükellef ortağı (E)’nin (ABC) şirketinde %40 oranında ortaklık yapı bulunmaktadır. Kurumun pasif nitelikli gelirden oluşmak kaydıyla 100.000 ABD doları kazancının bulunması durumunda (E) kurumunun payına düşecek olan $(100.000 \times \%40) = 40.000$ ABD doları üzerinden yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan $(40.000 \times \%10 =) 4.000$ ABD Doları kadar vergi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.³⁴¹

Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Global piyasalar, karşılaştırmalı üstünlükler sunan aksaklıklar oluşturduğundan çok uluslu şirketler bu fırsatları değerlendirmek için iyi bir durumdadırlar. Bu nedenle transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketlerin ana merkezleri ile bağlı şirketleri arasında gerçekleştiği zaman, uluslararası vergilemenin konusunu oluşturmaktadır. Küreselleşme sonucunda çok uluslu şirketlerin sınır ötesi işlemlerinin artması devletlerin transfer fiyatlandırma malipülasyonları ile vergi yüklerini azaltan çok uluslu şirketlere karşı daha katı kurallara gereksinim duymalarına neden olmaktadır. Buna karşılık hukuki düzenlemelerin ulusal boyutta kalması durumunda çok uluslu şirketlerin küresel boyutta faaliyet göstermeleri transfer fiyatlandırmasını karmaşık ve zor bir konu yapmaktadır.³⁴²

³⁴¹ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.112

³⁴² Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.272

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinde, kurum kazançlarını vergiye tabi tutulmadan, kurumun ilişkili bulunduğu kişilere açık kâr dağıtımı dışında, örtülü yollarla aktarılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’ düzenlemesinin amacı, uluslararası şirketlerin Türkiye’de elde ettikleri ve vergilendirilmesi gereken kazançlarının transfer fiyatlandırması veya benzer şekilde, ülke dışına örtülü yollardan aktarmalarını önlemektir.

5422 Sayılı KVK’nda “Örtülü Kazanç” başlığı altında yer alan düzenlemeler, yeni KVK’nda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 5422 Sayılı KVK’nu yürürlükten kaldırmıştır. Yeni düzenlemelerin yapılmasında uluslararası gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin düzenlemeleri dikkate alınarak, OECD modelinde öngörülen uluslararası vergi önlemleri esas alınmıştır. OECD modeli, temel olarak ilişkili kuruluşlar arası transferlerdeki fiyatlamaların, piyasa fiyatı ya da emsallere uygunluk ilkesi kapsamında yapılmasını benimsemektedir.³⁴³

4.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramı

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç kavramı, 5520 sayılı yasanın 13. maddesinde;

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

Bu tanıma göre;

- Kurumların, ilişkili kişilerle bir mal veya hizmet alım satımında bulunması gerekmektedir,

³⁴³ Ak, Ahmet, (2006), ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı’, Vergi Dünyası, Ekim, Sayı:302, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4469>

- Mal veya hizmet alım satımının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bir bedel veya fiyat üzerinden olması gerekir,

- Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

4.2.2.1.1. İlişkili Kişi Kavramı

5520 Sayılı KVK'nun 13.maddesinin (2) numaralı fıkrasında geçen ilişkili kişi ifadesi ile; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar, kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hısımları ilişkili kişi sayılmıştır.³⁴⁴

Fıkra da geçen gerçek kişi ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; kurum ifadesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.³⁴⁵

Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.³⁴⁶

4.2.2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığının ikinci şartı, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmasıdır. 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca emsallere uygunluk

³⁴⁴ Güler, İbrahim, (2006), 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', www.muhabese.net, http://www.muhabese.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html

³⁴⁵ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.87

³⁴⁶ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.87

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

Emsallere uygun fiyat, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında, söz konusu bu fiyatı etkileyecek herhangi bir bağ veya ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır. Ve ayrıca emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedelin tespitine veya hesaplamasına ilişkin tüm kayıt ve belgelerin kanıtlayıcı belge olarak saklanması zorunluluğu bulunmaktadır.³⁴⁷

4.2.2.2. Vergi Amaçlı Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri

Farklı ülkelerde bulunan bağlı işletmeler arasında mal transferlerinin gerçekleşmesi durumunda uygulanacak fiyatın maliyet esasına göre belirlenmesi durumunda, satıcının bulunduğu ülkede herhangi bir kar oluşamayacağından vergi ödenmesini de gerektiren bir durum ortaya çıkmayacaktır. Bu durum aynı zamanda satıcının bulunduğu ülkenin vergi geliri kaybına uğramasına neden olmaktadır. Çok uluslu işletmeler bazen vergi yüklerini azaltmak amacıyla, bu işlemi bilerek de gerçekleştirebilmektedirler. Bu nedenle, devletler vergi geliri kayıplarını en aza indirmek amacıyla OECD'nin öncülüğünde uluslararası transfer fiyatlandırma yöntemleri belirlenmiştir.³⁴⁸

Kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde 'geleneksel işlem yöntemleri' öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası bulunmamaktadır.³⁴⁹

³⁴⁷ Ak, Ahmet, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4469>

³⁴⁸ Öz, Semih, (2005), a.g.e., ss.292

³⁴⁹ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', Vergi Dünyası, Nisan, Sayı:296 <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

4.2.2.2.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.³⁵⁰

Karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme imkanının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına imkan veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.³⁵¹

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine ilişkin olarak verilebilecek bir örnek aşağıdaki gibidir:³⁵²

Türkiye’de yerleşik tam mükellef (A) Kurumunun yaptığı işlemler aşağıda verilmiştir:

Yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25’ini İngiltere’de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30’unu da Fransa’da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 YTL’den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır.

Kalan ürünü (% 45) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.500 YTL’den üç aylık vade ile satmaktadır.

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) Kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup,

³⁵⁰ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.87

³⁵¹ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

³⁵² Maliye Bakanlığı, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’, Seri No:1, ss.20

pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

4.2.2.2.2. Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kar oranı kadar arttırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kar oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.³⁵³

Maliyet artı yöntemine ilişkin olarak verilebilecek bir örnek aşağıdaki gibidir.³⁵⁴

Türkiye'de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır. (A) Kurumu çantaları Romanya'da bulunan iştiraki (B)'ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 YTL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye'deki tam mükellef (C) ve (D)'nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa'daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir.

³⁵³ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.87

³⁵⁴ Maliye Bakanlığı, a.g.e., ss.23

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 YTL olduğu varsayımı altında, 45 YTL (50 YTL – 5 YTL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 YTL olarak belirlenecektir.

4.2.2.2.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış karı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan karı ifade etmektedir. Bu kar tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.³⁵⁵

Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak verilebilecek örnek aşağıdaki gibidir.³⁵⁶

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye'deki ilişkili kuruluşu olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

- (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.

- (B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 YTL/adet'ten satmaktadır.

³⁵⁵ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.88

³⁵⁶ Maliye Bakanlığı, a.g.e., ss.27

- (A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye’de kendisi ve (B) firması ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.

- (B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10’dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılabileceği üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kâr oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır:

$$[3.150/(1 + 0,10)] = 2.864 \text{ YTL}$$

4.2.2.2.4. Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir.

Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama imkanı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD’nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde ‘geleneksel işlem yöntemleri’ne başvurma imkanının olmadığı haller için ‘diğer yöntemler’ başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.³⁵⁷

³⁵⁷ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

Öte yandan, mükelleflere ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak uygulayacakları yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı sağlanmaktadır. Buna göre, uygulaması gereken yöntem konusunda tereddüdü olan mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için anlaşma yoluyla yukarıda açıklanan yöntemlerden hangisini kullanacaklarını tespit edebileceklerdir. Tespit edilen yöntem 3 yılı aşmamak üzere, anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır. Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yönteme göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılamayacaktır³⁵⁸. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme imkânı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Dikkat edilmesi gereken bir husus ise, emsallere uygun fiyat veya bedellerin tespitinde, söz konusu yöntemlere başvurulurken öncelikle, mükellefin kendisinin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel, yani iç emsallerin karşılaştırmaya esas ölçü olarak dikkate alınması gerektiğidir. İç emsalin hiç olmaması veya güvenilir olmaması halinde ise benzer nitelikteki kurumların işlemleri yani dış emsaller karşılaştırmada esas alınabilecektir.³⁵⁹

4.2.2.2.4.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Kar bölüşüm yöntemi, genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İş ortaklığı ve adi ortaklık şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen karın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir.³⁶⁰

³⁵⁸ Güler, İbrahim, (2006), a.g.m., http://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html

³⁵⁹ Yıldız, Murat, (2007), a.g.e., ss.88

³⁶⁰ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaştırılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bu çerçevede öncelikle ilişkili kişi ya da kurumlar arasındaki toplam kar tespit edilecek ve daha sonra da bu kar emsallere uygun bir biçimde taraflar arasında bölüştürülecektir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.³⁶¹

Kar bölüşüm yöntemi için şu şekilde bir örnek verebiliriz: ABD kökenli imalatçı şirket Parentco, ürün satışlarını hisselerinin tamamına kendisinin sahip olduğu dağıtım şirketi Subco aracılığıyla yapmaktadır. Yıllık faaliyet kazancı toplam 20 milyon ABD Dolarıdır. Aynı pazarda faaliyette bulunan imalatçı X şirketi ise ürettiği benzer ürünlerin satışını, kendisi ile hiç bir ortaklık bağı bulunmayan dağıtım şirketi Y aracılığıyla yapmaktadır. X ve Y şirketleri elde edilen yıllık kazancı, X için % 70, Y için %30 oranında paylaşmaktadırlar. Parentco ve Subco ile X ve Y şirketlerinin faaliyet ve yapıları birbirine benzemektedir. Karşılaştırılabilir kar bölüşüm yöntemi doğrultusunda Parentco 14 milyon ABD Doları ($70\% \times 20$ milyon\$), Subco da 6 milyon ABD Doları ($30\% \times 20$ milyon\$) kazanç elde etmiş olacaklardır.³⁶²

4.2.2.2.4.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karını, satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kar düzeylerini esas almaktadır.

³⁶¹ Maliye Bakanlığı, a.g.e., ss.28

³⁶² Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), a.g.m., OECD, (2001), "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", OECD Publications, Paris, France, ss. 1-6 <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

Yöntem, kontrollü bir işlemde mükellefin elde edeceği net kar marjı ile aynı mükellefin karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde elde edeceği kar marjının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Diğer bir deyişle karşılaştırmanın yapılabilmesi için, işletme içindeki emsal net kar marjı kullanılır. Eğer bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin kontrolsüz bir işlemde elde ettikleri net kar marjı bir emsal olarak kullanılmalıdır. Daha sonraki aşamada, bağlantılı şirketle bağımsız şirket arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltimlerin yapılmasına ihtiyaç göstermektedir.³⁶³

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.³⁶⁴

İşleme dayalı net kar marjı yöntemine ilişkin bir örnek aşağıdaki gibidir.³⁶⁵

Türkiye’de faaliyette bulunan dağıtım firmalarından (A), ilişkili firması (C)’ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

³⁶³ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2006), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>

³⁶⁴ Maliye Bakanlığı, a.g.e., ss.32

³⁶⁵ Maliye Bakanlığı, a.g.e., ss.33-34

4.2.2.3. Yurtiçi Mal ve Hizmet Alımında Transfer Fiyatlaması Uygulamasında Hazine Zararının Aranması

5766 Sayılı Kanunun 21.Maddesiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı başlıklı 13.Maddesine 6.fikradan sonra gelmek üzere 7.fıkra eklenmiş ve mevcut 7.fıkra 8.fıkra olarak değiştirilmiştir. Buna göre, 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu fıkra aşağıdaki gibidir.³⁶⁶

Tam mükellef kurumlar (sermaye şirketleri-kooperatifler-iktisadi kamu kuruluşları-dernek-vakıf-dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler-iş ortaklıklarını kapsar) ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

5766 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde yapılan değişiklikle, yurtiçi işlemlerle ve kurumların kendi aralarındaki işlemlerle sınırlı olarak, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğmasına bağlanmıştır. Yeni düzenleme sadece kurumlar arası işlemler için geçerlidir. Kurumlar ile ilişkili gerçek kişiler arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı Hazine zararının doğması şartına bağlı değildir. Bu işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller uygulanması halinde, Hazine zararı doğmasa da kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir.³⁶⁷

Buna göre, kurumlarla ilişkili kişi tanımına giren kurumlar arasındaki yurtiçi işlemlerde örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için;

- İşlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedelle işlem yapılmış olması,

³⁶⁶ Güler, İbrahim, (2008), ‘Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Aranacak’, www.muhasabeNet.com, http://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim%20guler_transfer%20fiyatlandir-masinda%20hazine%20zarari%20aranacak.html

³⁶⁷ Bıyık, Recep, (2008), ‘Transfer Fiyatlandırmasında Ne Değişti?’, www.vergiportali.com, <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=237>

- Bu işlem sonucunda nihai olarak Hazine'nin kaybı bulunduğu tespit, gerekmektedir.

Kanunda açıkça hükme bağlanmış olmamakla birlikte, Hazine zararının bulunup bulunmadığına sadece kurumlar vergisiyle sınırlı olmayıp, başta gelir, kurumlar ve katma değer vergisi olmak üzere bütün vergiler dikkate alınarak, her vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı değil, izleyen dönemler de dikkate alınarak daha uzun vadede bakılacağı anlaşılmaktadır.

Buna göre, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle, işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde Hazine zararı olmasa da, daha sonraki dönemlerde bir zarar doğmuşsa, kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir.³⁶⁸

Örtülü kazanç dağıtımı ya da 5520 sayılı Kanun'daki ifadesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiştir. Bu müessese ile kurum kazancının şu veya bu şekilde aşındırılmaması keza, küçük hissedarların menfaatlerinin korunması amaçlanmıştır. İlişkili kişilerle örtülü kazanç bağlamında yapılan mal ve hizmet işlemlerinde uygulanan fiyatın emsallere uygun olması gerekmektedir. Yani, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat, ilişkili olmayan üçüncü kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyattan farklı olamaz. Farklılık olduğu takdirde, emsallere uygun fiyatı aşan tutar, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtılan tutar sayılmakta ve KVK'nın 11/c maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim yapılması kabul edilmemektedir. Yani, anılan tutar şirket açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.³⁶⁹

Örtülü kazanç uygulamasında Hazine zararının bir koşul olarak aranması çeşitli açılardan eleştirilmektedir. Zaman yönünden yapılan eleştiriye göre; uygulamanın yürürlüğe girdiği 2008 yılından önceki olaylar için Hazine zararı şartı aranmazken, 2008 yılı ve sonraki yıllar için Hazine zararı bir koşul olarak aranmaktadır. Sonuç olarak aynı işlem farklı yıllarda farklı muameleye tabi olacaktır. Bu da zaman yönünden eşitsizlik doğurmaktadır. Kaldı ki, mükelleflerin 2008'den itibaren getirilen Hazine zararı kavramının "lehe düzenleme" olarak 2008'den önceki dönemler için de

³⁶⁸ Bıyık, Recep, (2008), a.g.m., <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=237>

³⁶⁹ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2008), ' Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararının Aranmasının Sakıncaları', Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı:323, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5044>

uygulanmasını yargıdan talep etmesi mümkündür. İşlemin taraflarına yapılan eleştiriye göre; Hazine zararı ölçütü işlemin taraflarına göre de eşitsizlik yaratacaktır. İşlemin tarafı gerçek kişiye Hazine zararına bakılmadan eleştiri konusu yapılacak, işlemin tarafı kurum ise “kar birleştirilmesi” mantığıyla Hazine zararına bakılacaktır. Ve işlemin doğurduğu sonuçlar açısından yapılan eleştiriler ise; hazine zararı ölçütünün mükellef hukukuna aykırı olduğunu işlemin yapıldığı tarihte hazine zararı yok diye eleştirilemeyenler, izleyen dönemlerde aynı işlemler nedeniyle hazine zararı ortaya çıktığında eleştirilecekler ve ağır yaptırımlarla (gecikme faizi gibi) karşılaşacaklardır.³⁷⁰

4.2.3. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj Uygulaması

1980’li yılların sonu ve 1990’lı yılların başı itibariyle hız kazanan çeşitli politik ve ekonomik gelişmeler, sermayenin ve emeğin ülkeler arasındaki mobilizasyonunu da hızlandırmıştır. Bu sayede dünya ticaret hacmi, son yirmi yılda daha önce hiç olmadığı kadar artmıştır. Ekonomik küreselleşmeden daha fazla faydalanmak isteyen ülkeler, yabancı yatırımcı çekmeye yönelik düzenlemelere ağırlık vermeye başlamışlardır. Bu çerçevede sunulan vergi avantajları, ülkeler arası ekonomik rekabetin önemli bir parçası haline gelmiştir. Ancak, neredeyse hiç bir üretim kapasitesi olmayan, coğrafi olarak çok küçük bazı ülkelerin düşük ya da sıfır vergi yüküne sahip olmaları diğer ülkeler aleyhine zararlı vergi rekabetine yol açmıştır. Vergi kaybına neden olan bu zararlı uygulamalara karşı ülkemizde de çeşitli önlemler alınmış ve bu amaçla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’yla “vergi cennetlerine” yapılan ödemeler için vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir.³⁷¹

Düzenleme ile OECD tarafından, belirli vergilerin ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması, söz konusu ülkenin, vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmaması, bilgi değişiminin bulunmayışı, yasal mevzuat, idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun ve belirsiz oluşu şeklinde kriterlerle tanımlanmış bulunan, “vergi kaçırmak için kullanılan ülkeler” olarak tanınan vergi cenneti olarak adlandırılan ve zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerdeki yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya

³⁷⁰ Kapusuzoğlu, Tuncay, (2008), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5044>

³⁷¹ Demir, Alper, (2008), ‘Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi’, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı:324, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5082>

daimi temsilcilerine yapılacak hemen her türlü ödemeler, stopaj kapsamına alınmak istenmektedir.³⁷²

4.2.3.1. Kanun Metni Ve Uygulama Alanı

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddenin 7 numaralı fıkrasında vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu kanun hükmü aşağıdaki gibidir.³⁷³

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

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu Yetkilidir.

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

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergiye tabi tutulmaz.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, bu uygulama, vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya

³⁷² Akbulut, Salime, (2007), ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetlerine İlişkin Düzenlemeler’, Verginet.net, http://www.verginet.net/dtt/1/SalimeAkbulutSMMM-YeniKurumlarVergisiKanunuve8220VergiCennet_14962.aspx

³⁷³ Altay, Serdar, (2007) ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Öngörülen Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Yönelik Uygulamalar’, Vergide Gündem, ss.1 www.vergidegundem.com/files/makale1_ocak07.doc

hesaben ödeme yapan veya hesaplarında tahakkuk ettiren kurumları ilgilendirmektedir. Tam mükellef kurumların vergi cennetlerinde bulunan işyerleri veya şubelerine yapılan ödemeler de yine bu uygulama kapsamındadır.

Buna göre kendilerine yapılacak ödemeler üzerinden kanun hükmünde belirtilen kapsamda %30 stopaj yapılması gerekenler şöyle sıralanabilmektedir.

- a) Vergi cennetinde mukim olan ve ödemeyi yapan kurumla ilişkisi olmayan kurumlar,
- b) Vergi Cennetinde mukim olan ve ödemeyi yapan kurumun iştiraki olan kurumlar,
- c) Ödemeyi yapan kurumun vergi cennetinde faaliyet gösteren işyeri veya şubeleri.

Görüldüğü üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri kapsamında yapılan bu uygulama sadece kurumlara yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Dolayısıyla kurum niteliğinde olmayan gerçek kişilere yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

4.2.3.2. Stopaj Uygulamasına Tabi Olacak Ödemeler

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30. maddenin 7 numaralı fıkrasında vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş düzenlemede vergi cenneti kavramını kullanmamakla birlikte kesinti yapılacak ülkelerin tarif edildiği ilk paragrafta, OECD'nin vergi cennetlerini tanımlarken kullandığı hususlara atıfta bulunmuştur. Bu hüküm doğrultusunda kesinti yapılacak ülkeler; Bakanlar Kurulunca belirlenen, etkin bilgi değişimini engelleyen ve Türk vergi sistemiyle aynı düzeyde vergilendirme kapasitesi yaratmayan ülkelerdir. Hangi ödemeler için vergi kesintisi yapılacağı 1 numaralı K.V.K. genel tebliğinde kanunu açıklayacak şekilde ele alınmıştır.³⁷⁴

"Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır. 'Her türlü

³⁷⁴ Demir, Alper, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5082>

ödeme' ifadesi bu kapsamda değerlendirildiğinde, kanunda açıkça belirtilen istisnalar haricindeki tüm ödemelerin tevkiyat kapsamında olacağı anlaşılmaktadır. Bu ödemelere kar payı, borç ana para geri ödemesi ve sermaye tahsisi gibi ödemeler de dahildir. Dolayısıyla, anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında bulunmaktadır. Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir.”

Bu uygulama ile vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

4.2.3.3. Bakanlar Kurulunca Stopaj Oranının Ayrıca Belirlenmesi Beklenen Ödemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesinin 7 nci fıkrasının (a) bendinde,

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler,

b) Emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler

c) Yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler sayılan işlemler için kurumlar vergisi oranını sıfıra kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kuruluna özel bir yetki verildiği ifade edilmiştir.³⁷⁵

Bu ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranları, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla Bakanlar Kurulu tarafından ayrı ayrı belirlenebilecektir. Yukarıda belirtilen ödeme türlerinin hepsinin ortak özelliği, ödemeyi yapanın vergi matrahını fiktif bir şekilde aşındırmayacak tarzda ödemeler olmasıdır. Bu nedenle,

³⁷⁵ Elele, Onur, (2007), '5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Dar Mükellefiyette Masraf Dağıtımı, Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele', Vergi Dünyası, Mart, Sayı:307, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4624>

büyük bir olasılıkla Bakanlar Kurulu'nun bu ödemeler için daha düşük veya sıfır oranında stopaj belirlemesi beklenmektedir.³⁷⁶

4.2.3.4. Stopaj Uygulanmayacak Durumlar

Kanun maddesinde; yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden %30 oranında vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bakanlar Kurulu'nca, bu madde uyarınca kesinti yapılacak ülkeler vergi cennetleri listesine alınmış olsa da;

- Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile
- Sigorta ve reasürans ödemeleri bu kapsamda vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.³⁷⁷

Yukarıda da ifade edildiği üzere Tebliğ Taslağında finans kurumu tanımı yapılmış ve sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşların finans kuruluşu olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen istisnaya ilave olarak, vergi cennetlerinde faaliyette bulunan kurumların Türkiye'deki bankalar ve aracı kurumlardan elde ettikleri menkul sermaye iratları için bu madde hükmü yerine Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67nci maddesi hükümlerinin dikkate alınması gerekecektir. Örneğin, bu kurumlar tarafından Türkiye'deki bir bankadan mevduat faizi veya repo geliri elde edildiğinde bu gelirler üzerinden %30 yerine %15 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.³⁷⁸

Kanun maddesinde yer alan bu düzenleme ile vergi cennetlerinde yerleşik olan ve bu amaçla kurulmuş olan şirketlere yapılacak kredi ana para ve faiz ödemelerinden stopaj yapılmaması öngörülmüş olup, böylece bu aşamada cazip bir kaynak olan uzun vadeli dış borçlanmalar maliyeti artırıcı etkilerden korunmak istenmiştir. Ancak Tebliğdeki açıklama bu amacı engelleyici mahiyette olup, yurt dışından uzun vadeli fon sağlamak amacıyla yurt içindeki finans kuruluşları tarafından yurt dışında kurulan ve sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden Özel Amaçlı Kurumlar'ın durumu

³⁷⁶ Altay, Serdar, (2007), a.g.m., www.vergidegundem.com/files/makale1_ocak07.doc

³⁷⁷ Doğan, Gülçin, (2007), 'Yeni Kurumlar' <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4662>

³⁷⁸ Altay, Serdar, (2007), a.g.m., www.vergidegundem.com/files/makale1_ocak07.doc

yukarıda belirtilen olumsuzluk dikkate alınmak suretiyle TC Maliye Bakanlığı tarafından tekrar değerlendirilmiş ve 23.03.2007 tarihinde güncellenen ve Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yer alan Taslakta bu konuda yeni bir belirleme yapıldığı görülmüştür.

Bu değerlendirme sonucunda, bankalara nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak uzun vadeli fon temini amacıyla yurt dışında kurulan Özel Amaçlı Kurumlar, finans kuruluşu kabul edilmiş ve bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finans temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

Yapılan güncelleme ile yurtiçinde yerleşik bankaların gelecekteki nakit akımları veya alacak satışlarına dayalı olarak sağladıkları “sekuritizasyon kredileri” ile ilgili yapılacak faiz ödemelerinden stopaj söz konusu olmayacaktır. Bunun için kredi temini sırasında bankalarca bir takım bilgilerin (ikincil sermaye benzeri borçlanmalar için yurtdışında kurulan Özel Amaçlı Kurumlar’ın kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, menkul kıymetlerin kimler tarafından ne kadar tutarda alındığı) vergi idaresine verilmesi gerektiği şart koşulmuştur.³⁷⁹

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7 nci maddesi ile düzenlenen “Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kazançları” uygulaması ile, vergiden tamamen ya da büyük ölçüde arındırılmış ülkeler ile düşük vergi oranlı ülkelerde belli şartları taşıyan iştirakleri olan tam mükellef kurumların bu iştiraklerinin kazançlarının Türkiye’deki ortaklara dağıtılmaksızın tam mükellef kurumlar nezdinde Türkiye’deki kazanç dahil edilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir. Kontrol edilen yabancı kurum kazançları uygulamasının şartları incelendiğinde, bu şartları taşıması beklenen kurumlara vergi cennetlerinde rastlanması olasılığının oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda, vergi cennetinde mukim olması nedeniyle kendisine ödeme anında %30 tevkifat yapılan kurumun kazancının, aynı zamanda bu kurumun kontrol edilen yabancı kurum olması nedeniyle Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması; aynı kazanç üzerinden çifte vergilendirme yapılması manasına gelmektedir.

İşte bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 34 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında; kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanunun 30 uncu maddesinin 7 nci fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, bu şirketin Türkiye’deki beyannameye dahil edilen kurum

³⁷⁹ Doğan, Gülçin, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4662>

kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece, zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla düzenlenen iki müessesenin çakışması nedeniyle meydana gelecek olan çifte vergileme işlemi önlenmiş bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan (ithal edilen) mallar için yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılmamaktadır. Bu bir anlamda bu ülkelerde yapılacak her türlü ithalatta, öncelikle emsaline uygunluk karşılaştırması yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Taraflar arasında hiçbir ilişki bulunmasa dahi, bu satın almanın salt vergi cenneti olarak ilan edilecek ülkelere emsal bedelin altında bir bedelle gerçekleştirilmesi, mükelleflerin ilave vergi tarhiyatına muhatab olmalarına yol açabilecektir. Bunun anlamı, sözkonusu ithalat gerçekten ticari teamüllere uygun olsa ve arada herhangi bir muvaza olmasa dahi, %30 oranında uygulanacak vergi kesintisinin getireceği ilave maliyet dolayısıyla gerçekleşmeyecek demektir. Bunun uluslararası ticareti bozucu bir etki yaratacağı ve serbest ticaret ilkelerine aykırı bir düzenleme olduğu iddia edilebilir. Ancak unutulmaması gereken vergi cennetleriyle mücadele amacını taşıyan bu düzenlemenin bir vergi güvenlik müessesesi olduğu ve yaratılan zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla bu işlemlerin göz ardı edilebilecek olmasıdır.³⁸⁰

³⁸⁰ Elele, Onur, (2007), a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4624>

SONUÇ

Küreselleşme sonucunda üretim faktörlerinin serbest dolaşımı, ülkeleri mobilitesi yüksek üretim faktörlerini çekebilmek için bir yarışa sokmuştur. Ülkelerin hareketli üretim faktörlerini çekebilmek için kullandığı en önemli teşvik aracı olan vergileri kullanmaları ise vergi rekabetini doğurmuştur. Küreselleşme ile birlikte ekonomik ilişkilerin yoğunlaşmasının ve şirket yapılarının buna bağlı olarak değişmesinin bir sonucu olarak çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması malipülasyonları, vergi yükümlülerine avantaj sağlayacak vergi idareleri uygulamaları ve elektronik ticaretin sunduğu olanaklar uluslararası vergi rekabetinin diğer sürükleyici güçleri olmuşlardır.

Uluslararası vergi rekabetinin kamu harcamalarını disipline etme ve global düzeyde kaynakların etkin kullanımı sağlama gibi bir takım faydaları olmasının yanında sınırsız uygulanması bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu tür vergi rekabeti ise zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır. Oluşan zararlı vergi rekabeti öncelikle mali ve dolaylı olarak reel yatırım akımlarını saptırmakta, vergi yapılarının bütünlüğünü ve adaletini bozmakta, vergi yükümlülerinin vergi sistemlerine uyumlarını azaltmakta, vergilerin ve kamu harcamalarının arzulanan seviyelerini olumsuz yönde etkilemekte, vergi yükünün emek, servet ve tüketim gibi daha az mobil vergi matrahları üzerine yoğunlaşmasını sağlamakta ve vergi otoriteleri ile vergi yükümlülerinin vergiye uyum maliyetlerini artırıcı etkiler yaratmaktadır.

Küreselleşmenin vergileme alanında doğurduğu bir diğer sorun vergi cennetleridir. Vergi cenneti ülkeler hiç verginin olmadığı veya çok düşük oranlarda vergi oranlarının bulunduğu yerler olduğundan ekonomik faaliyetleri vergi dışında bırakarak ya da düşük oranda vergilendirerek sermaye gibi üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekmektedirler. Bunun dışında, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin mali bilgilerin paylaşımında çok sıkı gizlilik kurallarına sahip olmaları, vergi kanunlarının şeffaf olmaması ve kişi ve kurumların vergi cennetlerinde belli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun bulunmaması vergi cennetlerine yönelmenin diğer unsurlarını oluşturmaktadır. Bütün bu özellikler dolayısıyla vergiden kaçınmak için başvuru merkezlerle dönüşmekte ve diğer ülkelerin vergilendirme kapasitelerinin azalmasına neden olmaktadır.

Tüm bu nedenlerden dolayı başta OECD olmak üzere Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve G8 Finansal Eylem Grubu gibi uluslararası kurum, kuruluş ve organizasyonlar zararlı vergi rekabetinin neden olduğu sorunların çözümü için kapsamlı çalışmalar yapmışlardır.

Uluslararası vergi rekabetinin zararlı yönlerinden ötürü devletlerin vergi hâsılatının üzerindeki azaltıcı etkileri nedeniyle diğer birçok ülkeden sonra ülkemizde de düzenleme yapma ihtiyacı duyulmuş ve 2006 yılının Haziran ayında kabul edilerek yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Stopaj Uygulaması ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı bu yeni düzenlemelerdir. Vergi cennetleri ve çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması özellikle gelişmekte olan ülkeler için yarattığı sonuçlar bakımından büyük bir önem arz etmektedir. Söz konusu ülkelerin alt yapı oluşturmada ve yatırım yapmada ihtiyacı oldukları kaynakların girmesinden çok çıkması durumunda ihtiyaç duyulan gelişme için kaynak ayıramamaktadırlar.

Günümüzde yetkileri ulusal sınırlarla kısıtlanmış olan vergi idarelerinin ekonomik ilişkilerin bu denli geliştiği ortamlarda vergilendirme yetkileri ve kapasiteleri önemli kısıtlarla karşı karşıya kalmaktadır. Vergi sistemleri arasındaki farklılıklar ülkeler arasındaki rekabeti artırmaktadır. Bu nedenle bir ülkenin uyguladığı vergi politikasından diğer ülkenin olumsuz bir biçimde etkilenmemesi için vergi sistemlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Küresel bir sorun olan vergi rekabeti ve vergi cennetleri uluslararası işbirliğine gidilerek çözümlenmelidir.

KAYNAKLAR

- Acinöroğlu, Serkan (2009), “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:1, c.1, S.2.
- Ağbal, Naci (2001), “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği”, *Yaklaşım*, Ekim, Yıl:9, S.106.
- Ak, Ahmet (2006), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Dünyası*, Ekim, S.302,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4469>.
- Akbulut, Salime (2007), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Cennetlerine İlişkin Düzenlemeler”, www.verginet.net, http://www.verginet.net/dtt/1/SalimeAkbulutSMMM-YeniKurumlarVergisiKanunuve8220VergiCennet_14962.aspx
- Akıncı, Zafer (2007), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, www.verginet.net, http://www.verginet.net/dtt/1/ZaferAkinciSMMM-KontrolEdilenYabancıKurumKazanci-17092007_14375.aspx
- Aktan, Coşkun Can., Vural, İstiklal Y., (2004), “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.22.
- Aktan, Coşkun Can, Vural, İstiklal Y., (2004), “Çok Uluslu Şirketlerin Hegemonyosu”, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/global-sorunlar/cokuluslu-sirket.htm>
- Aktan, Coşkun Can., Dileyici, D., Vural, İstiklal Y., (2006), “*Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*”, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aktan, Coşkun C., Vural, İstiklal, “Globalleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketler”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>
- Aktaş, Mehmet (2004), *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, ss.24.
- Altay, Serdar (2007), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Öngörülen Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelere Yönelik Uygulamalar”, *Vergide Gündem*, www.vergidegundem.com/files/makale1_ocak07.doc

- Anbar, Adem (2008), “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması”, *Vergi Dünyası*, Ağustos, S.324,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5084>
- Arıkan, Z., Akdeniz, H.A., (2005), “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi” *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.5/6, 285 – 338.
- Avi-Yonah, Reuven S., (2001), “Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries”, *Cepal Review*, Vol: 74, s.59-66.
http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/9/19999/lcg2135i_Avi-Yonah.pdf
- Aydın, M., Şiriner, İ., (2005), “Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi”, *Vergi Dünyası*, Ekim, S.290,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3768>
- Ay, Hakan (2001), “Vergi Rekabeti”, *Vergi Dünyası*, S.236,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2439>
- Ay, Hakkı M., (2004), “AB’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi’ndeki Gelişmeler”, *Vergi Dünyası*, S.273, Mayıs,
- Benson, Bruce L., (1990), “Interstate Tax Competition, Incentive to Collude, and Federal Influences”, *Cato Journal*, Volume:10, No:1
- Bıyık, Recep (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Ne Değişti?”, www.vergiportalı.com, <http://www.vergiportalı.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=237>
- Bozdoğanoglu, Burçin (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, www.muhasibetr.com,
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/burcin/005/>
- Cangir, Niyazi (1998), “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası*, S.203, Temmuz, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2095>
- Cangir, Niyazi (2000), “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi” *Yaklaşım Dergisi*, S.91.
- Cangir, Niyazi (2001), “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikalarının Değişen İşlevi-1”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, S.91.

- Cimat, A., Taş, M., (2004), “Türkiye’de ve Dünya’da Kıyı Bankacılığı ve Vergi Cennetleri”, *Mevzuat Dergisi*, Ağustos, S.80.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/02.htm>
- Code of Conduct for Business Taxation, (1999), “Council of The European Union”, Brussels, SN 4901/99.
- Coşkun, İsa (1997), “Vergi Cennetleri”, *Vergi Dünyası*, Yıl:16, S.192,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1704>.
- Çevik, Savaş (2004), “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, Yıl:23, S.270.
- Demir, Alper (2008), “Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi”, *Vergi Dünyası*, Ağustos, S.324,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5082>
- Devrim, Fevzi (2008), “Küreselleşme Krizler ve Türkiye”, Gen Bilim Türkiye Bilim Sitesi, <http://www.genbilim.com/content/view/3921/89/>
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, e-Ticaret Genel Müdürlüğü, “Elektronik Ticaretin Tanımı ve Temel Araçları”, <http://www.e-ticaret.gov.tr/tanim/tanim.htm>
- Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Serbest Bölgeler”,
<http://www.dtm.gov.tr/dtmweb/index.cfm?action=detay&dil=TR&yayini d=1131&icerikid=1237&from=home>
- Dicle, Berk (2003), “Vergi Uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları”, *Vergi Dünyası*,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1216>.
- Dwyer, Terry (2000), “Harmful Tax Competition and the Future of Offshore Financial Centres, Such as Vanuatu”, *Pacific Economic Bulletin*, Cilt. 15, S.1
<http://www.freedomandprosperity.org/dwyer-11-00.pdf>
- Dye, Thomas R., (1990), “The Policy Consequences of Intergovernmental Competititon”, *Cato Journal*, Volume:10, No:1,
<http://www.cato.org/pubs/journal/cj10n1/cj10n1-4.pdf>
- Ekmekçi, Esra (2003), *Küreselleşme ve Vergilemede Yeni Eğilimler*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Elele, Onur (2007), “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Dar Mükellefiyette Masraf Dağıtımı, Mükellefiyette Vergi Kesintisi ve Vergi Cennetleriyle Mücadele”, *Vergi Dünyası*, Mart, S.307,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4624>

- Erdem, A. Ersin (1999), “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, S.210,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=1909>
- Eyübgiller, Saygın (2000), “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Uygun Olmayan Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Işığında Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S.222.
- Eyüpgiller, Saygın (2002), “Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri”, *Vergi Dünyası*, Mayıs, S.249.
- Eyüpgiller, Saygın (2002), *Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Fagin, Barry S., “The Application of Public Choice Theory to Science and Engineering Policy”, <http://www.faginfamily.net/barry/Papers/ASEE93.htm>
- Feld, Lars (2004), “On Tax Competition:The (Un)Expected Advantages of Decentralized Fiscal Autonomy”,
http://www.uni-marburg.de/fb02/makro/forschung/gelbereihe/artikel/2004-25-HayekPaperDP_gesamt.pdf
- Ferhatoğlu, Emrah (2005), “Uluslararası Vergi Rekebti ve Ulusal Vergi Sistemlerine Etkisinin Avrupa Birliği-Türkiye Açısından İncelenmesi”, *Doktora Tezi*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Ferhatoğlu, Emrah (2006), “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri”, *Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, S.1
- Financial Stability Forum, (2000), “Report of Working Group on Offshore Centers”, 5 April, ss.11.,
http://www.fsforum.org/publications/r_0004b.pdf?noframes=1
- Giray, Filiz (2003), “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, *Vergi Dünyası*, S.272.
- Giray, Filiz (2004), “Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler”, *Vergi Dünyası*, Nisan, S.272,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3331>
- Giray, Filiz (2005), “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, S.9.
- Golup, Stephen S., (1997), “Are International Labor Standarts Needed To Prevent Social Dumping?”, *Finance & Development*, December,
<http://www.worldbank.org/fandd/english/pdfs/1297/041297.pdf>

- Goodspeed, Timothy J., Çev: Sağbaş, İsa (2003), “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, *Maliye Dergisi*, S.139 (Ocak- Nisan).
- Gurtner, Bruno (2004), “Tax Evasion: Hidden Billions For Development”, *Swiss Coalition of Development Organizations*, ss.24
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN018181.pdf>
- Güler, İbrahim (2006), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, www.muhabese.net,
http://www.muhabese.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html
- Güler, İbrahim (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Aranacak”, [www.MuhasebeNet.com](http://www.muhabese.net),
http://www.muhabese.net/makale_ibrahim%20guler_transfer%20fiyatlandirmasinda%20hazine%20zarari%20aranacak.html
- Gümüş, Erhan (2006), “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Aralık, S.304,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4539>
- Günay, Özge (2007), “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası*, Ağustos, S.312
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4760>
- Günay, Özge (2007), “OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar”, *Vergi Dünyası*, S.308
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=4654>
- Günaydın, İhsan (1999), “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, *Vergi Dünyası*,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2117>
- Günaydın, İhsan (1999), “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.126, ss.83-84
- Günaydın, İhsan., Benk Serkan., (2003), “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4314>
- Günaydın, İhsan (2004), “Vergi Sorunları İle Uğraşan Bir Dünya Vergi Örgütüne İhtiyaç Var Mıdır?”, *Vergi Dünyası*, S.279, Kasım.

- Güngör, Feridun (2004), “Vergi Tatili, Türkiye’nin Rekabet Gücünü Artırır”, *Vergide Gündem*.
- Güngör, Feridun (2005), “Biz Flat Tax’ın Neresindeyiz?”, *Vergide Gündem*, Mayıs,
- Güngör, Kamil (2002), “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uluslararası İşbirliği”, *Vergi Dünyası*, S.251, Temmuz.
- Harun, Kılıçaslan (2005), “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Türkiye”, *Yüksek Lisans Tezi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Hey, Johanna (2002), “Tax Competititon in Europe The German Perspective”, *University of Cologne*, Lausanne,
<http://www.eatlp.org/uploads/Members/Germany02.pdf>
- Hines, James R., (1999), “Lessons From Behavioral Responses to International Taxation”, *National Tax Journal*, June, Vol:52, No:2.
[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/F52EF8A59E8CB4FE85256AFC007F178A/\\$FILE/v52n2305.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/F52EF8A59E8CB4FE85256AFC007F178A/$FILE/v52n2305.pdf)
- Horner, Frances M., (2001), “Do We Need an Internetal Tax Organization”, *Tax Notes*, Internaxx Offshore Online, Liechtenstein: Personel Taxation,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlipetx.html>
- Hoşyumruk, Şennur (2003), “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Doktora Tezi*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Internaxx Offshore Online, Liechtenstein Information: Business, Taxation and Offshore,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlioltr.html#foreign>
- Internaxx Offshore Online, Liberia Information: Business, Taxation and Offshore,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/liberia/jlahom.html>
- Internaxx Offshore Online, Monaco Information: Business, Taxation and Offshore,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmchom.html>
- Internaxx Offshore Online Broker, Andorra Information: Business, Taxation and Offshore,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/janhom.html>
- Internaxx Offshore Online Broker, Marshall Island: Personal Taxation,
http://www.lowtax.net/lowtax/html/marshall_islands/jmrpetx.html#wage
- Internaxx Offshore Online Broker, Marshall Island: Double Tax Treaties,
http://www.lowtax.net/lowtax/html/marshall_islands/jmr2tax.html#2tax

- Internaxx Offshore Online Broker, Isle Of Man: Personal Taxation,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/isleofman/jimpetx.html#income>
- Internaxx Offshore Online Broker, Jersey: Domestic Corporate Taxation,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jjedctx.html#jcyficorp>
- Internaxx Offshore Online Broker, Jersey: Double Tax Treaties,
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jje2tax.html>
- İktisadi Kalkınma Vakfı, “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası”, *İktisadi Kalkınma Vakfı Yayını*. <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>
- İktisadi Kalkınma Vakfı, “Sosyal Damping”,
<http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1247>
- Janeba, E., Scjelderup, G., (2002), “Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even More So”, *NBER Working Papers*, November, No. 9334.
- Karsan, Erol (1984), *Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslar arası İşbirliği*, İstanbul: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını.
- Kaya, Harun (2004), “Küreselleşme ve Çok Uluslu Şirketler: Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası*,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3303>
- Kapusuzoğlu, Tuncay (1998), “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası*,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2164>
- Kapusuzoğlu, Tuncay (2006), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Dünyası*, Nisan, S.296,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3206>
- Kapusuzoğlu, Tuncay (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararının Aranmasının Sakıncaları”, *Vergi Dünyası*, Temmuz, S.323,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5044>.
- Karaca, Yüksel (2001), “Zararlı Vergi rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, *Vergi Dünyası*, S.238.
- Kaya, Mehmet (2004), “5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, *Vergide Gündem*.

- Kenyon, Daphne A., (1997), "Theories of Interjurisdictional Competition", *New England Economic Review*, March - April,
<http://www.bos.frb.org/economic/neer/neer1997/neer297b.pdf>
- Kılıçarslan, Harun (2005), *Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye*, İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı.
- Kırıktaş, İlhan (2004), "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları Özellik Arz Eden Hususlar", *Vergi Dünyası*, Ekim, S.278.
- Koyutürk, Serdar (1998), "Ekonomik Globalleşme Sürecinde Elektronik Ticarete Vergilendirme", *Vergi Dünyası*, Temmuz, S.203,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2089>
- MaliHukuk.Net, "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı",
http://www.malihukuk.net/pdf/kontrol_edilen_yabanci_kurum_kazanci.pdf
- Maliye Bakanlığı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ", Seri No:1, ss.20
- McGrew, A., Held, D., Goldbaltt, D., Perranton, J., (1999), "What is Globalization",
<http://www.polity.co.uk/global/whatisglobalization.asp#whatis>
- Murray, Donald, "Non-Cooperative Countries and Territories", Monitoba Securities Commission,
http://www.msc.gov.mb.ca/media_events/events_releases/noncooperative.html
- Nadaroğlu, Halil (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Kırklareli: Beta Basım A.Ş.
- Neighbour, John (2002), "Transfer Pricing: Keeping it at arm's length", OECD Observer,
http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html
- Oates, Wallace (2001), "Fiscal Competititon, or Harmonization? Some Reflection", *National Tax Journal*, Vol:54, No:3.
- OECD, (1998), "Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue", Paris,
<http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>
- OECD, (2001), "The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report", Organization for Economic Cooperation and Development,

- OECD, (2001), “Financial Action Task Force on Money Laundering, 2000-2001 Report Released”,
http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_201185_1900665_1_1_1_1,00.html
- OECD, Observer, (2002), Combating Harmful Tax Practices,
http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/671/Combating_harmful_tax_practices.html
- OECD, (2004), “The OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”, ss.8 <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>
- Organ, İbrahim (2003), “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası*, Ekim, S.266.
- Orlov, Mykola (2004), “The Concept of Taven: A Legal Analysis”, *Intertax, Kluwer Law International*, Volume: 32, Issue:2,,
http://www.asterslaw.com/publication/mvo_041.pdf
- Oxfam, (2000), “Tax Competition and Tax Havens: OXFAM’S Presentation for UN Financing for Development NGO Hearings”, *Global Policy Forum Web Page*, <http://www.globalpolicy.org/soecon/develop/2000/1100ox.htm>
- Öncel, S.Yenal (2003), “Uluslararası Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Konferansları*, İstanbul, seri:43-44.
- Öncel, Türkan., Öncel, Yenal., (2003), “Uluslararası Vergi Rekabeti”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 43-44. Seri.
- Öymen, Onur (2000), *Geleceği Yakalamak*, İstanbul: Remzi Kitapevi.
- Öz, Semih (2004), “Devletlerin Vergilendirme Yetkileri Sınırının E-Ticaret Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.147, Eylül - Aralık, ss.100,
<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md147/devletlerinvergilendirme.pdf>
- Öz, Semih (2005), “*Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*”, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Öztürk, Ercüment (2004), “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, S.276.

- Professional Pricing Society Web Page, ‘Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again’
http://members.pricingsociety.com/articles/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm
- Rahn, R., Rugy, V., (2003), “Threats to Financial Privacy and Tax Competition”, *Policy Analysis*, October.
- Saraç, Özgür (2006), *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Rekabeti Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saraç, Özgür (2006), “Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi”, *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Saraçoğlu, Fatih (2006), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sefikhanov, Allakhverdi (2005), “Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti”, *Yüksek Lisans Tezi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Söğüt, Semih (2003), “Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti”, *Vergi Sorunları*, S.176, Mayıs.
- Smith, Stephen (1999), “Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Havens”, *The George Washington University Washington DC Minerva Program*, <http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>
- Şen, Hüseyin (2001), “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, *Vergi Dünyası*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3979>
- Tağraf, Hasan (2002), “Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:3, S.2.
- Tanzi, Vito (2001), “Globalization and the Work of the Fiscal Termites”, *Finance & Development*, Volume: 38 Number: 1,
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>
- Tekin, Ahmet (2006), “Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Aralık, S.16, ss.305.

- Tiebot, Charles M., (1956), "A Pure Theory of Local Expenditures", *The Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5,
http://weber.ucsd.edu/~jlbroz/Courses/POLI200C/handouts/tiebout_chi.pdf
- Tiryaki, Çiğdem (1990), "Kıyı Bankacılığı", Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü.
- Yetkiner, Erkan (2001), "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedeni", *Vergi Dünyası*, Yıl:20, S.235, ss.92
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2369>
- Yetkiner, Erkan (2001), "Vergi Cennetleri'nin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları", *Vergi Dünyası*, Mayıs, S.237.
- Yıldız, Habib (2002), "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Yıl:21, S.255, Kasım, ss.147.
- Yıldız, Murat (2007), *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara: Turmob&Tesmer Yayınları.
- Yılmaz, Ejder (2003), *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Wilson, John D., (1999), "Theories of Tax Competition", *National Tax Journal*, ABI/INFORM Global, 52, 2;
- World Economic Forum, (1996), "Global Competitiveness Report"
<http://www.genbilim.com/content/view/1662/89/>
- World Trade Organization, 'Electronic Commerce'
http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/bey4_e.htm

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Müge Muammer GÜNDOĞDU
Doğum Yeri ve Yılı : Adana.27.04.1982
Adresi : Yeni Baraj Mah. Gülek Plaza B3 Blok Kat:3 No:7
Seyhan/ADANA
e-posta : muge_cananoglu@hotmail.com
Yabancı Dil : İngilizce

EĞİTİM DURUMU

Yüksek Lisans : 2006-2009 Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı. Adana
2008/Bahar-Yaz : Kaplan Aspect International-Intensive English Course-
London.
Lisans : 2000-2006 Hacettepe Üniversitesi Üniversitesi İktisadi
ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Anabilim Dalı, Adana.
Lise : 1998-2000 Özel Çukurova Bilfen Lisesi, Adana.

AKTİVİTELER

2006-2009 : Güney Rotaract Kulübü Üyesi
2008-2009 : Güney Rotaract Kulübü Dönem Sekreteri