

Y.C. KÜTÜPHANE KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

724587

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ
VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ
VERGİ REKABETİNİN OECD ÜLKELERİ
VE TÜRKİYE AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

(DOKTORA TEZİ)
ŞENNUR HOŞYUMRUK
ESKİŞEHİR, 2003

**VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR
VERİCİ VERGİ REKABETİNİN OECD ÜLKELERİ VE TÜRKİYE
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

ŞENNUR HOŞYUMRUK

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

1124587

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Nisan 2003

DOKTORA TEZ ÖZÜ**VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE
ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİNİN OECD ÜLKELERİ VE
TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ****Şennur HOŞYUMRUK****Maliye Anabilim Dalı****Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Nisan, 2003****Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER**

Bu çalışmanın amacı, dünya ve özellikle OECD'nin gündemini fazlasıyla meşgul eden ancak Türkiye gündemine henüz tam anlamıyla girememiş olan vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetini incelemektir.

Vergi cenneti kavramı, genel olarak vergilerin bulunmadığı ülkeleri veya vergi oranlarının sıfır ve sıfıra yakın olduğu ülkeleri ifade etmektedir.

Söz konusu ülkeler, tarım alanları ve fiziki yatırım alanları sınırlı olduğu için başka gelir kaynakları bulunmayan küçük ada ülkelerinden oluşmaktadır. Ekonomik kalkınmalarını sağlamada yabancı sermayeye ihtiyaç duyan bu ülkeler vergileri araç olarak kullanmaya başlamışlar ve global alandaki sermayenin ve yatırımların yönünü olumsuz yönde değiştirmişlerdir. Böylece, dünyanın gündemini uzun süre meşgul edecek olan tercihli vergi rejimleri ile zarar verici vergi rekabeti olgularının ortaya çıkmasına neden olmuşlardır.

Tercihli vergi rejimleri hem vergi cenneti ülkelerde hem de pek çok gelişmiş ülkede uygulanmakta olan ve yabancı yatırımcılara sunduğu vergisiz kazanç avantajları nedeniyle tercih etme sebebi olan uygulamalardır.

Zarar verici vergi rekabeti ise, vergi cennetlerindeki uygulamaların ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya koyduğu bir sonuçtur.

Zarar verici vergi rekabeti ile m¼cadele çalışmalarına ilk defa 1996 yılında OECD tarafından başlanmış, Birleşmiş Milletler, G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem G¼c¼ gibi çokuluslu organizasyonlar da çalışmalara destek vermiştir. Konu ile ilgili çalışmalar halen devam etmektedir.



ABSTRACT

THE EVALUATION OF TAX HAVENS, THE PREFERENTIAL TAX REGIMES AND THE HARMFUL TAX COMPETITION IN TERMS OF OECD COUNTRIES AND TURKEY

Şennur HOŞYUMRUK

Finance Department

Anadolu University Institute of Social Sciences April, 2003

Adviser: Prof. Dr. Fethi HEPER

The objective of this study is to investigate the tax havens, the preferential tax regimes and the harmful tax competition which have highly gotten the interest of the world and especially the agenda of the OECD, however, which have not been totally considered significant in the Turkey.

The concept of tax haven, in general, means some countries where there is no tax or the tax rates are in their zero level and close to zero in some others.

Such countries are small islands states having limited agricultural lands and physical investment areas, thus they have no alternative income sources. Countries requiring foreign capital in achieving their development began utilizing taxes as a means and changed the stream of the capitals and investments negatively. For this reason, these countries caused preferential tax regimes along with harmful tax competition realities which have covered the world agenda for a long time.

The preferential tax regimes are tax practices which have been carried out both in tax haven and many developed countries because they introduce advantages tax free benefits to foreign investors.

As for the harmful tax competition, it is the consequence of the practices of the tax havens and the preferential tax regimes.

The struggle against harmful tax competition has first been initiated by OECD in 1996 and multinational organizations such as United Nations, G-8, European Community and Financial Action Task Force have supported this as well. The combat against this issue has still been continued.



JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

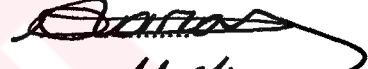
Şennur HOŞYUMRUK'un "Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı tezi **9 Nisan 2003** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında** Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Fethi HEPER**



Üye : **Prof.Dr.Nezih VARCAN**



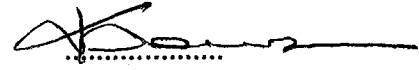
Üye : **Prof.Dr.Hasan Hüseyin BAYRAKLI**



Üye : **Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**



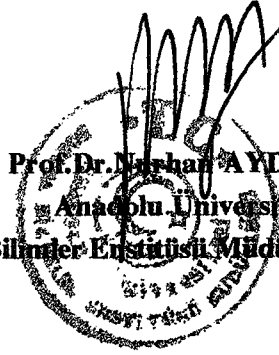
Üye : **Doç.Dr.Kerim BANAR**



Prof.Dr.Narhan AYDIN

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



ÖZGEÇMİŞ

Şennur HOŞYUMRUK

Maliye Anabilim Dalı

Doktora

Eğitim

Y. Ls.	1995	Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ls.	1993	Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) Maliye Bölümü
Lise	1989	Çardak Lisesi, Fen Bölümü

İş

1995	Öğretim Görevlisi. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi
------	--

Yayın

“Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum – I”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 116, Ağustos 2002.

“Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum – II”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 117, Eylül 2002.

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: Dazkırı, 08.11.1971

Cinsiyet: Kadın

Yabancı dil: İngilizce

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
TABLolar	xiv
LİSTELER	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ

1. VERGİ CENNETLERİ	4
1.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı	5
1.2. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi	6
1.3. Vergi Cennetlerinin Özellikleri	8
1.3.1. Vergi Oranları	8
1.3.2. Banka İşlemleri Gizliliği ve Ticari Gizlilik	9
1.3.3. Nakit Kontrolü	9
1.3.4. Vergi Anlaşmaları	10
2. VERGİ CENNETLERİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER	11
2.1. Hiç Vergi Olmaması veya Sadece Nominal Vergileme Yapılması	11
2.2. Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Yararlandırılmaması	12
2.3. Vergi Yasalarının Şeffaflıktan Yoksun Olması	12

2.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması	13
3. VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN TERCİH EDİLME NEDENLERİ	14
3.1. Vergilerin Tercihleri Etkilediği Durumlar	14
3.1.1. Vergi Planlaması	15
3.1.2. Vergiden Kaçınma Eylemleri	16
3.1.3. Vergi Kaçırma Eylemleri	17
3.2. Vergilerin Tercihleri Etkilemediği Durumlar	18
4. VERGİ CENNETİ OLARAK KABUL EDİLEN ÜLKELER VE VERGİ CENNETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	20
4.1. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi	20
4.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Sınıflandırılması	22
4.2.1. Vergileme Rejimine Göre Yapılan Sınıflama	22
4.2.2. Ülkelerin Coğrafik Konumlarına Göre Yapılan Sınıflama	22
5. VERGİ CENNETLERİNİN SUNDUĞU VERGİ AVANTAJLARI	23
5.1. Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar	23
5.2. Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar	24
5.3. Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar	24
5.4. Gemi Şirketlerine Sunulan Avantajlar	24
5.5. Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar	25
5.6. Diğer Avantajlar	25
6. VERGİ CENNETİ ÜLKELERDEKİ VERGİLEME REJİMİ	26
6.1. Panama	26
6.2. Jersey	28
6.3. Lihtenştayn (Liechtenstein)	29
6.4. Nevis	29

6.5. Liberya	30
6.6. Malta	30
6.7. Monako (Monaco)	31
6.8. Cayman Adaları	32
6.9. Bermuda	32
6.10. Man Adası (Isle Of Man)	33
7. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ	34
7.1. Tercihli Vergi Rejimleri	34
7.2. Tercihli Vergi Rejimlerini Belirleyen Faktörler	35
7.2.1. Temel Faktörler	35
7.2.1.1. Düşük veya Sıfır Efektif Vergi Oranı Uygulanması	36
7.2.1.2. Vergi Rejimi İçinde Serbest Vergi Kantonları Yaratılması	36
7.2.1.3. Şeffaflıktan Yoksunluk	37
7.2.1.4. Etkin Bilgi Değişiminin Olmaması	37
7.2.2. Yardımcı Faktörler	38
7.2.2.1. Matrahın Suni Olarak Tanımlanmış Olması ...	38
7.2.2.2. Uluslararası Transfer Fiyatlandırma İlkelerinin Uygulanmaması	38
7.2.2.3. Vergi Oranı veya Matrahın Pazarlığa Tabi Olması	39
7.2.2.4. Bilgi Değişimi Konusunda Mahremiyet Kurallarının Bulunması	39
7.2.2.5. Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Vergiden İstisna Edilmesi	40
7.2.2.6. Çok Sayıda Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının Olması	40
7.3. Potansiyel Zarar Verici Tercihli Vergi Rejimleri	41
8. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ	42

8.1. Zarar Verici Vergi Rekabeti Yaratan Faktörler	44
8.1.1. Vergi Cenneti Ülkelerdeki Vergileme Rejimi	44
8.1.2. Tercihli Vergi Rejimleri	46
8.2. Zarar Verici Vergi Rekabetinin Doğurduğu Sonuçlar	48

İKİNCİ BÖLÜM

**VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR
VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEDE OECD
TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR VE ALINAN
ÖNLEMLER**

1. VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELE	50
1.1. OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar	51
1.1.1. Vergi Cennetlerine İlişkin Çalışmalar	54
1.1.1.1. OECD İle İşbirliği Yapma Taahhüdünde Bulunan Vergi Cenneti Ülkeler	55
1.1.1.2. OECD İle İşbirliğine Gitmesi Beklenen Vergi Cenneti Ülkeler	56
1.1.2. Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetine İlişkin Çalışmalar İle Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetine İlişkin Tavsiyeler	58
1.1.2.1. Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler	59
1.1.2.2. Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiyeler	61
1.1.2.3. Uluslararası Alanda İşbirliğine İlişkin Tavsiyeler	62
1.1.3. OECD Üyesi Ülkelerdeki Tercihli Vergi Rejimleri	64
1.2. OECD Üyesi Olmayan Ülkeler İle İlgili Çalışmalar	71

2. VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEDE ALINAN ÖNLEMLER	73
3. OECD’NİN BAŞLATTIĞI MÜCADELEYE KARŞI VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN SAVUNMASI	74
4. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEYE DESTEK VEREN ÇOKULUSLU ORGANİZASYONLAR	78
4.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)	79
4.2. Birleşmiş Milletler	81
4.3. G-8 (Group Of Eight)	82
4.4. Avrupa Birliği	85
4.5. Finansal Eylem Gücü (FATF)	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN OECD’NİN BELİRLEDİĞİ KRİTERLER ÇERÇEVESİNDE VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN, OECD ÜYESİ ÜLKELERİN VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. VERGİ CENNETİ UYGULAMALARI AÇISINDAN OECD ÜYESİ ÜLKELERİN VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ	89
1.1. Vergi Oranları Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD Üyesi Ülkeler ve Türkiye’nin Değerlendirilmesi	90
1.2. Banka İşlemleri Gizliliği - Ticari Gizlilik ve Nakit Kontrolü Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD Üyesi Ülkeler ve Türkiye’nin Değerlendirilmesi	95

1.3. Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD Üyesi Ülkeler ve Türkiye'nin Değerlendirilmesi	97
1.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması Açısından Vergi Cenneti Ülkeler ve Türkiye'nin Değerlendirilmesi	101
2. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ AÇISINDAN VERGİ CENNETİ ÜLKELER, OECD ÜYESİ ÜLKELER VE TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ	103
3. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN VERGİ CENNETİ ÜLKELER, OECD ÜYESİ ÜLKELER VE TÜRKİYE'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	114
SONUÇ	123
EKLER	136
KAYNAKÇA	144

TABLOLAR

Tablo 1. Vergi Cenneti Ülkelerde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları	91
Tablo 2. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları..	93
Tablo 3. Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri	111
Tablo 4. Serbest Bölge Fon Gelirinin Gayri Safi Kazanç İçindeki Payı	112
Tablo 5. Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Yeri	112
Tablo 6. Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Dahil) GSYİH İçindeki Payı	120
Tablo 7. Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Hariç) GSYİH İçindeki Payı	120
Tablo 8. Sosyal Güvenlik Ödemelerinin GSYİH İçindeki Payı	121
Tablo 9. Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı	121
Tablo 10. Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı	121
Tablo 11. Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı	121
Tablo 12. OECD Ülkelerinde Kamu Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı...	122

LİSTELER

Liste 1. 2000 Raporunda Yer Alan Vergi Cenneti Ülkeler.....	21
Liste 2. Vergi Cenneti Ülkelerde Banka ve Ticari Gizlilik Kuralları ile Nakit Kontrolü Uygulaması	95
Liste 3. Vergi Cenneti Ülkelerde Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi.....	98
Liste 4. Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Anlaşmaları.....	100
Liste 5. Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Tercihli Vergi Rejimleri	104

GİRİŞ

Globalleşme ile birlikte dünyadaki her şey gibi vergi sistemleri de değişime ayak uydurmak zorunda kalmış, vergi sistemleri ve vergi politikalarının da gözden geçirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Ülkeler, vergi sistemlerini oluştururken Adam Smith, Adolph Wagner, Fritz Neumark gibi bazı iktisatçı ve maliyecilerin ortaya koyduğu bir takım vergileme ilkelerini benimsemiş ve uygulamak için büyük gayret göstermişlerdir.¹ Sözü edilen ilkeler, ideal bir vergi sisteminde bulunması gereken ilkelerdir. Bu ilkeler, vergilemede eşitlik, kesinlik (açıklık), basitlik, adillik, etkinlik ve tarafsızlık olarak sıralanabilmektedir.² Bir vergi sistemi sözü edilen ilkelere ne kadar bağlı kalabilirse o kadar mükemmel olacak, bu ilkelere ne kadar uzaklaşırsa sistem de o kadar bozulacaktır. Örneğin, vergi sistemi içinde istisna ve muafiyetlere geniş yer verilmişse sistem delinmiş olacak, istisna ve muafiyetler az yer tutuyorsa sistem bütünlüğünü koruyacaktır.

Tüm dünyada uygulanan vergi sistemlerine bakıldığında, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde uygulanan vergi sistemleri arasında doğal olarak birtakım farklılıklar olduğu görülmektedir. Ancak, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin hiç birisinde mükemmel bir vergileme sistemi mevcut değildir. Çünkü ülkeler ekonomik veya politik nedenlerle vergi sistemleri ile oynamak durumunda kalmışlar ve ideal vergileme ilkelerinden, sisteme yerleştirdikleri çeşitli istisna ve muafiyetlerle uzaklaşmışlardır. Yine de hiçbir ülke diğerinin vergi sistemini, ekonomisini, yatırımlarını ve mobil sermayesini etkileyecek düzeyde bir düzenlemeye gitmemiştir. Yapılan vergi düzenlemeleri genellikle ülke sınırları dışına taşmamıştır. Ancak zamanla

¹ Dilek Dileyici & Özlem Özkıvrak, "Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma", (Erişim: 17.10.2002).

<http://www.sbe.deu.edu.tr/SBEWEB/dergi/dergi05/ozkivrak.htm>

² İlkeler hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**. (İstanbul: Filiz Kitabevi, Beşinci Baskı, 1993), s. 191-194.

ekonomik gerçekler öyle ağır bir tablo sergilemiştir ki, günümüzde -OECD'nin belirlemiş olduğu bir takım kriterlere dayanılarak- “vergi cenneti” diye adlandırılan ülkeler, ideal vergileme ilkelerini bir tarafa bırakarak ekonomik kalkınmalarını sağlama çabası içine girmişlerdir.

Söz konusu ülkeler, ideal vergileme ilkelerine tamamen zıt yönde işleyen bir vergi sistemi kurmuşlar ve globalleşmenin de yardımıyla dünyadaki hemen her ülkeye, uyguladıkları vergi sistemleri ve politikaları ile zararı dokunabilecek bir duruma gelmişlerdir.

Vergi cenneti sıfatını bünyesinde barındıran ülkeler genellikle, fiziki yatırım alanları çok kısıtlı olan, tarıma ve sanayiye müsait alanları bulunmayan dünyanın dört yanına yayılmış durumdaki küçük ada ülkeleridir. Söz konusu ülkeler, sadece denizcilik ile ekonomik kalkınmalarını sağlayamadıkları için bütün dikkatlerini yabancı sermaye çevirmişler, ülke kalkınmasını ve devamını sağlamaya çalışmışlardır. Yabancı sermaye girişini hızlandırmak ve özellikle mobil sermayenin en iyi değer kazanabileceği cazip bir ülke haline gelebilmek için de vergi sistemlerini kullanmışlardır. Örneğin, vergi oranlarını düşük tutmuşlar, bazı gelir unsurlarını vergi kapsamına almamışlar, kişi ya da kurumlara özel ayrıcalıklar tanımışlar, ülke içinde vergisiz alanlar yaratmışlar, bilgi değişimi yapmamışlar, istisna ve muafiyetlerin kapsamını geniş tutmuşlar ve hatta mükellef ile verginin konusu, matrahı ve oranı üzerinde pazarlığa bile girmişlerdir. Böylece vergilerin, ekonomik birimlerin tüketim, yatırım, tasarruf ve risk alma kararları üzerinde bozucu etkiler yaratmasına neden olmuşlardır.

Durum böyle olunca, dünyadaki diğer bazı ülkeler, bu pastadan pay kapmak ve yeni gelir kaynakları yaratmak amacıyla, vergi cennetlerindeki uygulamalara benzer “tercihli vergi rejimleri” denilen bir takım rejimler yaratmışlar. Vergi cenneti uygulamalarına bir de tercihli vergi rejimleri eklenince, uluslararası alanda yatırımların, mobil sermayenin ve ticaretin yönü değişmiş, dengeler alt üst olmuş, sonuçta, istenmeyen bir olgu olarak kabul edilen zararlı vergi rekabeti ortaya çıkmıştır.

Durumun ciddiyetini anlayan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), 1996 yılında başlattığı “Zarar Verici Vergi Rekabeti İle Mücadele Projesi” çerçevesinde vergi cenneti ülke olmanın kriterlerini, tercihli vergi rejimlerini ve zarar verici vergi rekabetinin kapsamını belirlemiş, vergi cenneti ülkelerin ve tercihli vergi

rejimlerinin bir listesini çıkarmış ve ülkeleri işbirliği yapmaları için taahhütte bulunmaya davet etmiştir. Ayrıca, işbirliğini kabul eden ülkelere her türlü desteği sağlayacağını, kabul etmeyenleri de uygulanacak yaptırımlarla cezalandıracağını açıkça ortaya koymuştur. OECD'nin konu ile ilgili çalışmaları devam etmektedir.

Görüldüğü gibi vergi sistemleri, ideal vergileme ilkelerinden uzaklaştıkça ortaya çok farklı oluşumlar çıkabilmekte ve zamanında önlem alınmazsa tüm dünyayı etkisi altına alan büyük bir soruna dönüşebilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ

1. VERGİ CENNETLERİ

Dünya ekonomisi 1980’li yıllardan itibaren hızla globalleşme ya da küreselleşme olarak adlandırılan bir sürece girmiştir.

Globalleşmenin temel amacı, ekonomik faaliyetleri bütünleştirmek, kârı maksimize etmek ve dünyayı tek pazar haline getirmektir. Globalleşme, dünya ticaret hacmini artırmak, serbest ticaretin gelişimini desteklemek, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere ileri teknolojiyi aktarmak, istihdam ve ekonomide büyüme yaratmak³ gibi yararlar sağlamakla birlikte, istenmeyen bir takım oluşumların ortaya çıkmasına ve daha önce var olanların da gelişimine yardımcı olmuştur. Globalleşme süreci ile birlikte bazı ülkeler sermaye hareketlerini kendi ülkelerine çekebilmek için vergilendirme alanında global ekonominin gerekleri olarak görülen “muafiyet” ve “istisna”ları çok geniş tutmuş, tüm ülkeyi serbest pazar haline dönüştürmüş ve hiç vergi almamak⁴ ya da çok kısıtlı alanları vergiye tabi tutmak yoluyla ilk olarak 1930’lu yıllarda ortaya çıkan, vergi cenneti olarak adlandırılan oluşumlar da hız kazanmıştır. Mutlaka ki globalleşmenin olumsuz sayılabilen sonuçları sadece bununla sınırlı değildir. Ancak incelenmekte olan konu vergi cennetleri olduğu için diğerleri göz ardı edilmiştir.

³ Salih Özel, “Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi”, *Yaklaşım*. (Yıl 6, Sayı 72, Aralık 1998), s.14 – 15.

⁴ Aynı, s.16.

1.1. Vergi Cennetlerinin Tanımı

Vergi cenneti (tax haven) kavramı yaygın olarak kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda henüz kabul edilebilir nitelikte bir tanım yapılamamıştır. Bunun nedeni, bu kavramı bütün boyutlarıyla ortaya koyacak tek ve kesin bir kriterin bulunmamasıdır. Bu açıdan hemen hemen her kaynakta bir tanım verilmek yerine vergi cennetlerinin özellikleri anlatılmak yoluyla kavram açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak tatmin edici olmasa da vergi cennetleri şu şekillerde tanımlanabilmektedir: “Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir terimdir⁵; Vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren ülkelerdir⁶; Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir⁷; Vergi cennetleri, yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir.”⁸

Yukarıdaki tanımlardan hareketle vergi cennetlerini şu şekilde tanımlayabiliriz: “Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkeleridir.”

⁵ Mustafa Çamlıca, “Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunları**. (Sayı 93, Haziran 1996), s. 95.

⁶ Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**. (Sayı 235, Mart 2001), s. 92.

⁷ Danial J. Mitchell, “An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy I”, (The Heritage Foundation, Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395.html>.

⁸ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**. (Sayı 126, 1999), s. 76.

1.2. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi

Günümüzdeki vergi cenneti uygulamalarının şekillenmesine II. Dünya savaşından önce İsviçre’de başlatılan uygulamalar öncülük etmiştir. Savaşın patlak verdiği dönemde Rusya, Almanya, İspanya, Güney Amerika ve Balkan ülkeleri sermayelerini, savaşın neden olduğu politik ve sosyal karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre’deki banka hesaplarına yatırmışlardır.

Savaş, gerçekten de ülkelerin ellerinde kalan sermayenin tümünü alıp götürmüştür. Savaş sona erip barış sağlandığında Kuzey Amerika ve bütün Avrupa’da savaşın neden olduğu yıkımları telafi ve tamir etmek ve kamusal harcamaları karşılamak için vergiler kaçınılmaz olarak artırılmıştır. Diğer ülkelerin, sermayelerini İsviçre’deki bankalara aktarmaları İsviçre’nin bir finans merkezi olmasını sağlamıştır. İsviçre’nin bu sermayeleri iyi değerlendirmesi ve ülkeye gelir sağlaması nedeniyle İsviçre’de herhangi bir vergi artışı yapılmamıştır. Bu dönemden sonra, o gün için adlandırılmamış olsa da bugün anladığımız anlamdaki vergi cenneti kavramı ve uygulamaları önemli bir yer edinmiştir.

Aslında 1930’larda Kanada ve Amerikan vatandaşları, Bahamalar’ı servetlerini değerlendirmek için bir sığınak olarak kullanmaya başlamışlardır. Ancak onların kullandığı yöntem, İsviçre’deki gibi modern ve yasal bir yol değil, Amerikan mafyasının yasal olmayan yöntemi idi. İkinci Dünya Savaşından sonra 1960’ların sonu ve 1970’lerin başında bir çok Amerikan bankası, Karayip vergi cennetini oluşturmuş ve bu tarihten sonra da diğer vergi cenneti ülkeler mantar gibi türemeye başlamıştır.⁹

Bu gelişmeler üzerine, teorik açıdan kesin bir tanımla yapılamasa bile vergi cennetleri ile ilgili olarak 1960’lardan itibaren bir çok ülke, vatandaşlarını vergi cenneti işlemlerinden men amacıyla kendilerine özgü bir takım ulusal tanımlamalar geliştirmiştir.

⁹ Stephen Smith, “Tax Havens”, (The George Washington University, Minerva Program), (Erişim: 25.07.2001).
<http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

Federal Almanya 1960'lı yıllarda konuya dikkat çekmiş ve yürütülen çalışmalar sonucunda 1972 yılında vergi cenneti sayılan ülkeler liste halinde ilan edilmiştir.¹⁰

Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, yine bu tarihlerde Avustralya ve Japonya tarafından da liste halinde ilan edilmiştir. Japonya'da ayrıca 1978'de kabul edilen bir yasayla vergi cennetlerinin tanımı da yapılmıştır.¹¹

Japonya'nın tanımında "her tür veya sadece belli türdeki kurum kazançlarının tabi olduğu vergi yükünün Japonya kurumlarına kıyasla önemli ölçüde düşük bulunması" ölçü olarak alınmıştır.¹² 1970'li yıllarda İngiltere ve Fransa herhangi bir liste yayınlamamakla birlikte vergi cennetleri ile ilgili olarak benzer tutumlar sergilemişlerdir. Diğer pek çok ülke de vergi cennetlerine ilişkin sorunları ele almış ancak herhangi bir yasal tanımlamaya gitmemişlerdir.¹³

1960'lardan 1990'lı yıllara gelindiğinde aradan geçen otuz yıllık sürede dünyada çok şey değişim ve gelişim göstermiş ve tabii ki vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler (tercihli vergi rejimleri ve zararlı vergi rekabeti gibi uzantılarla birlikte) de bu süreyi kendi lehlerine olmak üzere çok iyi değerlendirmişlerdir. Bu olgudan bütün dünya ülkelerinin zarar görmeye başlamasıyla birlikte 1996 yılında OECD konuya el koymuş ve vergi cennetleri ile ilgili olarak ilk ciddi çalışmaya bu tarihten itibaren başlanmıştır.

1996 yılındaki bu girişimden sonra OECD tarafından 1998 yılında "Zararlı Vergi Rekabeti–Yükselen Global Bir Sorun" (Harmful Tax Competition - *An Emerging Global Issue*)¹⁴ (İlerleyen konularda 1998 Raporu olarak anılacaktır), 2000 yılında "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve

¹⁰ Söz konusu listede vergi cenneti sayılan ülkeler üç grupta toplanmıştır. Birinci grup: Hiç Gelir Vergisi uygulamayan ülkeler, İkinci grup: Düşük oranda Gelir Vergisi uygulayan ülkeler, Üçüncü Grup: Önemli vergi avantajı sağlayan ülkeler. Ayrıntılı bilgi için Bkz; M. Erol Karsan, **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği**. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, İstanbul: 25 Mart 1984), s. 55.

¹¹ Aynı, s. 55.

¹² Aynı, s. 55.

¹³ Aynı, s. 55.

¹⁴ Raporun ayrıntıları için Bkz; "Harmful Tax Competition - *An Emerging Global Issue*. 1998", (Erişim: 10.11.2001).

<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>.

Elimine Etmede İlerlemeler” (Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices)¹⁵ (İlerleyen konularda 2000 Raporu olarak anılacaktır) ve 2001 yılında “Zararlı Vergi Uygulamaları Üzerine OECD’nin Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu” (The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report)¹⁶ (İlerleyen konularda 2001 Raporu olarak anılacaktır) başlığını taşıyan raporlar yayınlanmış ve 1996 yılından itibaren vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile bu uygulamaların neden olduğu zarar verici vergi rekabeti üzerine gidilerek bunların ortadan kaldırılması ya da en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulması konusunda çalışmalar yapılmış ve çalışmalara bu doğrultuda devam edilmektedir.

1.3. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

Bir çok ülkenin vergi sisteminde, vergi yükünü en aza indirme yollarını arayan mükelleflerin yararlanabilecekleri bir takım vergi avantajları bulunabilmekte ve bu avantajlar bazen o ülkelere bazen de başka ülkelere ait vergilerde, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma girişimlerinde kullanılabilir. Vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde bu avantajlar daha geniş çapta ve yaygın olarak görülmektedir.¹⁷

Şimdi, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelere bu sıfatı kazandıran özellikleri inceleyebiliriz.

1.3.1. Vergi Oranları

Vergi cennetlerinin en temel özelliği, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki oranlara göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Vergi cenneti yaratmanın amacı yabancı sermayeyi ülkeye çekmek olduğu için bu konuda kullanılabilecek araçlar da kişi ya da kurum gelirlerine uygulanacak vergiler ve vergi oranlarıdır.

¹⁵ Raporun ayrıntıları için Bkz; “Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000”, (Erişim: 10.11.2001).

http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harmtax.htm#Report.

¹⁶ Raporun ayrıntıları için Bkz; “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, (Erişim: 25.02.2002).

<http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf>

¹⁷ Karsan, a.g.e, s. 53.

Vergilerin yokluğu veya oranların düşük olması portföy yatırımlarını veya çokuluslu şirketleri çekmeye yönelik bir politikadır.¹⁸ Yabancı yatırımcılar açısından, bu ülkelerde elde edilen gelir üzerinden ya hiç vergi alınmaz ya da ihmal edilebilir düzeyde bir vergi alınır. Diğer ülkelerden elde edilen gelirler üzerinden de aynı şekilde çok düşük oranlı bir vergi alınır. Bu ülkelerde, belli tipteki şirketlere veya işlemlere de bazı vergi kolaylıkları ve avantajları sağlanmaktadır.¹⁹

1.3.2. Banka İşlemleri Gizliliği ve Ticari Gizlilik

Vergi cennetlerinin bir diğer özelliği banka işlemleri gizliliği ve ticari gizliliğidir. Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, kendi ülkelerinde ya da ülkeleri aracılığıyla diğer ülkelerle iş yapan kişiler için güvenlik ve gizlilik ilkelerini ön planda tutmuşlardır. Bu gizlilik ilkeleri yasalara, örf ve adete dayanan uygulamalara veya yönetimin uygulamasına dayandırılmıştır. Gizlilik ve güvenlik ilkelerine göre, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilemez.²⁰ Yasaya dayandırılan gizlilik ilkelerine göre örneğin; vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere biri olan Bahamalar'da memurlar, işçiler, avukatlar ve muhasebeciler dahil olmak üzere bir bankanın adına faaliyette bulunan kişiler tarafından müşterilerin banka bilgisini açıklamak yasaklanmış ve yasağın ihlali karşısında hapis, para ve meslekten men gibi ağır cezai yaptırımlar yer almıştır.

1.3.3. Nakit Kontrolü

Nakit kontrolü, iç ekonomi politikaları ile döviz fiyatlarının ayarlanması, döviz alış ve satış primleri, müteahhitlik, turizm, nakliyat, bankacılık ve sigortacılık gibi işlemlere getirilen miktar kısıtlamaları, dövizle sahip olma hakkının devlete bırakılması ile birlikte blokaj ve ödeme anlaşmalarını da içine alan oldukça kapsamlı bir denetleme şeklidir. Daha çok gelişmekte olan ülkelerde uygulanan bir sistemdir. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere, döviz talebi fazla buna karşılık döviz arzı azdır. Döviz arz ve talebi arasındaki açık, normal yollardan karşılanamadığı için döviz talebi ülkede

¹⁸ Günaydın, a.g.m, s. 77.

¹⁹ Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin", (Sayı 235), s. 92.

²⁰ Smith, "Tax Havens", (Erişim: 25.07.2001).

<http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

yerleşik kişilerin yurt dışına çıkaracakları ve üzerlerinde bulunduracakları döviz miktarının sınırlandırılması, ithal kotaları ve benzeri yasaklarla karşılanmaya çalışılır.²¹

Vergi cennetlerinin çoğunda normal nakit kontrol sisteminden biraz farklı olan ikili nakit kontrol sistemi uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, bu ülkelerde ikamet edenler ve etmeyenler ile yerli nakit ve yabancı nakit birbirinden farklı muameleye tabi tutulur. Genel kural olarak, bu ülkelerde ikamet edenler nakit kontrolüne tabi, ikamet etmeyenler tabi değildir. Vergi cennetinde kurulmuş bir şirkete sahip olan kişi eğer vergi cennetinde ikamet etmiyor ve işlerin büyük kısmını vergi cennetinin dışından idare ediyorsa, kişi ve şirket nakit kontrolüne tabi olmayacaktır.²²

Bu ülkelerde ikamet edenler genellikle ülkelerin kendi vatandaşları olduğuna göre, bu kişiler nakit kontrolüne tabi olacaklardır. Bu da demektir ki, vergi cennetlerinin kendi vatandaşları yabancılara sunulan avantajlardan yararlanamamaktadır. Zaten vergi cennetlerinin kuruluş amacı yabancı sermayeyi ülkeye çekmek olduğu için ülkelerin kendi vatandaşlarının sunulan avantajlardan yararlanamaması sistemin getirdiği doğal bir sonuçtur.

1.3.4. Vergi Anlaşmaları

Vergi cenneti ülkelerin özelliklerinden biri de bu ülkelerin hemen hepsinin diğer ülkelerle vergi anlaşmaları yapmamalarıdır. Tamamı denilemiyor çünkü, sadece kendi ülkelerini belirli işlemler için çekici kılan vergi anlaşmaları yapan Hollanda Antilleri, Jersey, Nevis, Malta gibi vergi cenneti ülkeler de vardır. Hollanda Antilleri, ABD ile imzalanmış bir Gelir Vergisi anlaşmasına sahiptir. Bu anlaşmaya göre; ABD vatandaşlarının Hollanda Antillerinde ikamet edenlere ödediği faizin belirli bir kısmı ABD vergisinden muaftır.²³ Bu anlaşmanın yapılma nedeni şüphesiz ki ABD vatandaşları ile Hollanda Antillerinde ikamet edenler arasındaki ticari ilişkileri artırmak ve vergi muafiyeti nedeniyle ülkeye yeni gelir kaynakları sağlamaktır. Diğer ülkeler de yine sadece kendi ülkesinin çıkarlarını koruyacak türden anlaşmaları imzalamışlardır.

²¹ Rıdvan Karluk, *Uluslararası Ekonomi*. (Üçüncü Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, Kasım 1991), s. 379-399.

²² Günaydın, a.g.m, s. 79.

²³ Aynı, s. 80.

Burada görüldüğü gibi bazı vergi cenneti ülkeler diğer ülkeler ile hiç vergi anlaşması yapmazken bazıları da kendi ülkelerini cazip kılıcı ve ülkelerini tanıtıcı bir takım anlaşmalar yapmışlardır. Ancak, vergi cennetleri hakkındaki yaygın kanı bu ülkelerin genel olarak ne kendi aralarında ne de diğer ülkeler ile vergi anlaşmaları yapmamalarıdır.

2. VERGİ CENNETLERİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

OECD Vergi Komitesinin 1998 yılında hazırladığı rapora göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunmaktadır.²⁴ Eğer bir ülke bu dört faktörü bünyesinde barındırıyor ve uygulamalarını bu yönde devam ettiriyor ise OECD'ye göre vergi cenneti kavramını tam anlamıyla karşılıyor demektir.

2.1. Hiç Vergi Olmaması veya Sadece Nominal Vergileme Yapılması

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 taşıdığı kabul edilmektedir. Ancak her zaman bu kriterin tek başına yeterli olmayabileceği ifade edilmekte, bu nitelemede söz konusu ülkenin kendini vergi cenneti olarak tanıtmaması veya kendisi tarafından böyle bir tanım yapılmamış olsa bile, vergi mükelleflerince bu şekilde algılanıyor olması tamamlayıcı bir unsur olarak görülmektedir.²⁵ Herhangi bir ülkede bu kriterlerin bir arada bulunması söz konusu ülkenin bir vergi cenneti olduğunu belirleme yolunda ilk başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

²⁴ "OECD Report On Tax Havens", (Canadian Tax Foundation, Erişim: 02.04.2001).
<http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>.

²⁵ Niyazi Cangir, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – I", **Yaklaşım**. (Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000), s.111.

2.2. Vergi İstihbaratından Diğer Ülkelerin Yararlandırılmaması

Vergi cennetleri genellikle çok sıkı gizlilik esaslarıyla donatılmış yasal ve idari düzenlemelere sahiptir. Bu nedenle diğer ülkelerin vergi otoriteleriyle bilgi değişimi yapmazlar.

Genellikle vergi cennetinin avantajlarından yararlanan ve bir başka ülkede ikamet eden kişiler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunulmaz. Bu şekilde, bir ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması vergi cennetlerini, karapara aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için de elverişli hale getirmiştir. Öyle ki vergi cennetleri, kara para aklama yöntemleri arasında hızla üst sıralara tırmanmaya devam etmektedir.²⁶ Bu suretle de vergi cennetleri yararlananlar açısından çok büyük avantajlar sağlamış olmaktadır.

2.3. Vergi Yasalarının Şeffaflıktan Yoksun Olması

Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerden üçüncüsü; vergi mevzuatının, idari ve yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun olması, açık ve net olmamasıdır. Bir vergi rejiminin şeffaf olarak nitelendirilebilmesi için iki temel şartı sağlaması gereklidir. İlk şart, vergi mükelleflerine uygulanacak hükümlerin ilk bakışta bile kolayca anlaşılabilir şekilde açık ve net olması ve gerektiğinde mükelleflerin vergilemeden doğacak mağduriyetlerini önlemek amacıyla yasada yer alan hükümlerin vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek şekilde net olarak ortaya konulmuş olmasıdır.²⁷

Bu, mükellef haklarının korunması ve mükelleflerin, vergi yasaları ile idarenin bu yasalara dayanan uygulamaları karşısında mağdur olmaması için gerekli bir unsurdur. Örneğin; bir mükellef, yaptığı faaliyet nedeniyle kendisine uygulanacak olan vergi oranını, matrahın tespit yöntemini, matraha dahil olan ve olmayan unsurlar gibi konuları açık ve net olarak bilmelidir. Aksi halde idarenin keyfî bir takım uygulamalarına maruz kalabilir.

²⁶ “Karapara Aklama Suçu ile Mücadele”, (Erişim: 08.01.2002).

<http://www.kom.gov.tr/yayinlar/99kitaptr-4.htm+vergi+cennetleri&hl=tr>

²⁷ “OECD Report On Tax Havens”, (Canadian Tax Foundation, Erişim: 02.04.2001).

<http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

İkinci şart ise vergi rejiminin ayrıntılarının gerektiğinde diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olmasıdır. Bu sayede vergilendirme konusunda birden fazla ülkeyi ilgilendiren herhangi bir durum söz konusu olduğunda, vergi idareleri karşılıklı bilgi alış verişinde bulunabilmekte ve vergi rejimlerinden kaynaklanan sorunlar daha kolay çözüme kavuşturulabilmektedir. Sistemin şeffaflıktan yoksun olması etkin bilgi değişimini de zorlaştırmaktadır.²⁸

Vergi cenneti ülkelerde mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları ya da matrah konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin mevcut oluşu ve diğer ülkeler ile söz konusu ülkelerin vergi idareleri arasında bilgi değişiminin bulunmaması bu iki kriterin açıkça ihlal edildiğini göstermektedir.

Vergi cenneti ülkelerde, vergi sisteminin şeffaf olmaması altyapı eksikliğinden kaynaklanabileceği gibi, bazı ülkelerde sırdaş hesap benzeri uygulamalar yolu ile sistemin şeffaf olmaması kasten sağlanmakta, bu suretle de bu tür ülkelerin önemli gelir kaynakları arasında yer alan kara para aklama faaliyetleri ile vergi kaçakçılığı kolaylaştırılmaktadır.²⁹

2.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerin sonuncusu, kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. Aslî faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmez ve bu ülkeler de böyle bir talepte bulunmaz. Bu nedenle, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir telefon, bir faks, bir bilgisayar ve bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir. Kişi ya da kurumlar sadece vergi cennetlerinin sunduğu vergisel avantajlardan yararlanmak için söz konusu ülkelere gitmektedirler.

²⁸ Aynı, <http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

²⁹ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**. (Sayı 238, Haziran 2001), s. 94.

Zaten bu tür ülkeler coğrafik nedenlerden dolayı fiziki yatırımlar için elverişli bir ortama da sahip değildir.³⁰

3. VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN TERCİH EDİLME NEDENLERİ

Vergi cennetlerinin kişisel veya kurumsal yatırımcılar tarafından tercih edilme nedenleri değişik alanlarda kendini göstermektedir. Bilindiği gibi vergi cennetlerinin tercih edilme nedenleri arasında en önemli yeri ülkede uygulanan vergileme rejimi almaktadır. Bir ülkede uygulanan vergileme rejimi nedeniyle mükellefler üzerindeki vergi yükü ne kadar ağır ise vergilemenin mükellefler üzerindeki olumsuz etkileri de o kadar çok olacaktır. Çünkü mükellefler, üzerlerinde taşıdıkları bu yükü en aza indirmenin çarelerini arayacaklar ve yasal olan ya da olmayan bir takım yollara başvuracaklardır. Bu nedenle vergi cennetleri, vergilemenin olumsuz etkilerinden kurtulmanın en kolay yolu olarak görülmektedir.

Vergi cennetlerinin tercih nedenleri arasında vergileme rejiminin yanında yatırımcıların kendi ülkelerindeki siyasal, sosyal ve ekonomik şartların yarattığı olumsuzluklardan uzaklaşma isteği de yer alır. Sözü edilen şartlar ne kadar belirsiz olursa vergi cennetlerinin tercih edilme oranı da o kadar artış gösterecektir. Vergi cennetlerinin tercih edilme nedenlerini, vergilerin tercihleri etkilediği durumlar ve vergilerin tercihleri etkilemediği durumlar olarak iki kategori altında toplamak ve bu şekilde incelemek mümkündür.³¹

3.1. Vergilerin Tercihleri Etkilediği Durumlar

Vergilerin mükelleflerin tercihlerini etkilediği durumları, vergi yükünü minimuma çekmek amacıyla gerçekleştirilen vergi planlaması, vergi sorumluluğu ve vergi yükünden kurtulmanın yasal bir yolu olarak görülen vergiden kaçınma ve hiçbir ülke tarafından hoş karşılanmayan ve yasal olmayan ancak mükellefler tarafından vergiden kurtulmanın bir yolu olarak görülen vergi kaçırma eylem ve girişimleri olarak sıralamak mümkündür.

³⁰ Aynı, s. 94.

³¹ Karsan, a.g.e, s. 57-58.

3.1.1. Vergi Planlaması

Vergi oranlarının diğer ülkelere göre düşük ya da sıfır olması ve bundan dolayı vergi yükünün hissedilmeyecek kadar hafif olması vergi cenneti ülkelerin en önemli tercih nedenidir. Bir kişinin faaliyetlerinin, asgari düzeyde vergi ödemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesini ifade eden “vergi planlaması”³², mükelleflerin vergi cenneti ülkelerden yararlanmaya dönük motivasyonunu oluşturan önemli faktörlerden birisidir. Mükelleflerin vergi planlaması çerçevesinde gerçekleştirdiği faaliyetler şunlardır:³³

- Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler ile istisna ve muafiyetlerin geniş olması sayesinde mükellef, üzerindeki vergi yükünün kendi ülkesine nazaran büyük oranda azaltılması amacıyla vergi cenneti bir ülkeyi tercih etmektedir.
- Vergi idareleri gerektiği gibi çalışmayan ya da iyi örgütlenememiş bir vergi idaresine sahip olan ülkelerdeki mükellefler, kendi ülkelerindeki vergi ödemelerini bilinçli olarak geciktirerek, devlete zamanında ödemesi gereken vergileri vergi cennetlerine aktarmakta ve hem vergisiz kazanç elde etmekte hem de devlete ödeyeceği vergi ve gecikme zammı ya da faizden daha fazla kazanç elde etmektedir. Böylelikle mükellef vergi planlamasını kendine göre mükemmel olarak gerçekleştirebilmektedir.
- Mükellefler, vergi cennetleri ile yaptıkları bir takım ticari faaliyetlerden (gemi taşımacılığı gibi) elde ettikleri gelirleri, bu ülkelerde yapılan giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi ya da buralarda elde edilen gelirlerin gizlenmesi gibi yollarla asgari düzeye çekebilmekte ve vergi cennetleri aracılığıyla oldukça iyi bir kazanç sağlayabilmektedirler. Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan hayali ihracatın boyutları da dikkate değer bir başka konu olarak ortaya çıkmaktadır.
- Mükellefler kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayarak kazancın vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana merkeze vergilendirilmeksizin transfer edebilmektedir.

³² Cangir, “Vergide Rekabet – I”, (Sayı 91), s.105.

³³ Karsan, a.g.e, s. 58-59.

Burada görüldüğü gibi mükellefler, vergi planlaması yaparken vergi yükünü minimuma indirebilen faaliyetleri tercih etmektedir.

3.1.2. Vergiden Kaçınma Eylemleri

Vergi cennetlerinin tercih edilme nedenlerinden biri de mükelleflerin sıkça başvurduğu vergiden kaçınma girişim ve eylemleridir. Vergiden kaçınma; vergi sorumluluğunun aslında yasal olmakla birlikte yasalardaki boşluklardan da yararlanılarak yasanın amacına aykırı olarak azaltılması şeklinde tanımlanmaktadır.³⁴

Mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla vergi cennetleri aracılığıyla gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:³⁵

- Şube ve iştirak kârlarının vergi cennetindeki şirkette toplanması,
- Giderleri fazla göstererek vergi matrahını azaltmak amacıyla vergi cennetindeki şirketin iştirak ve şubelerinden faiz, hizmet ve AR-GE faturaları temin edilmesi,
- Uluslararası sermaye hareketleri sonucu elde edilen vergisiz gelirin vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,
- Suni transfer fiyatları³⁶ yoluyla elde edilecek kârların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,
- 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 yapmaktadır. Çünkü genel olarak kârlar, vergi oranı farklılıklarına karşı son derece

³⁴ Aynı, s. 35.

³⁵ Çamlıca, a.g.m, s. 95.

³⁶ Ayrıntılı bilgi için, Bkz; Billur Yaltı Soydan, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi”, **Vergi Sorunları**. (Sayı 91, Nisan 1996), s. 91-136.

duyarlıdır. Vergi cenneti ülkeler uluslararası piyasalarda dolaşan sermayeyi çekmek için olağanüstü düşük vergi oranları uygulamaktadırlar. Çokuluslu şirketler de global alanda yüklenmek durumunda kaldıkları vergi yüklerini en aza indirmek için bu ülkeleri tercih etmektedirler. Böylece vergi cennetlerini kullanarak kendi kârlarını maksimuma çekerken faaliyette bulundukları ülkelerin iç vergi matrahlarında önemsenecek derecede bir azalmaya neden olmaktadır.³⁷

3.1.3. Vergi Kaçırma Eylemleri

Vergi cennetlerinin diğer bir kullanımı, hileli yollarla vergilemeden kaçmak için tasarlanmış işlemler diğer bir deyişle vergi kaçakçılığı için yapılan işlemlerdir. Bilindiği gibi vergi kaçırma genel olarak, vergi yükümlülüğünü azaltmaya yönelik yasal olmayan yöntemlere başvurulması şeklinde tanımlanmaktadır.³⁸

Vergi cenneti oluşturmanın en önemli amacı, yabancı sermayeyi ülkeye çekmektir. Vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin büyük bir kısmı fiziksel olarak küçük ülkelerdir. Bu nedenle fiziki yatırımları gerçekleştirmeleri zordur. Ayrıca doğal kaynaklar kıt ve yatırım olmaması nedeniyle istihdam da azdır. Bütün bu sebeplerden dolayı vergi cennetlerinin vergilemede sağladığı sınırsız avantajlar portföy yatırımlarını ve finansal hizmet sektörünü bir cazibe alanı haline getirmektedir. Bu teşvik ve avantajlar nedeniyle vergi cenneti ülkeler büyük miktarlarda paranın, sermayenin sığındığı merkezler haline gelmiştir.³⁹

Mükelleflerin, vergi cennetlerini araç olarak kullanmak suretiyle giriştiği vergi kaçırma eylemleri şu şekilde sıralanabilmektedir:⁴⁰

Mükellefler;

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

³⁷ Günaydın, a.g.m, s. 83-84.

³⁸ Karsan, a.g.e, s. 35.

³⁹ İsa Coşkun, "Vergi Cennetleri", **Vergi Dünyası**. (Sayı 192, Ağustos 1997), s.41.

⁴⁰ Burada sıralanan maddeler, Günaydın, a.g.m ve Karsan, a.g.e'den alıntılar yapılarak oluşturulmuştur.

- 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.
- 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.

Görüldüğü gibi, mükellefler vergi cennetlerini araç olarak kullanarak kazançlarını katlama amaçlarını gerçekleştirmede pek çok yasa dışı yola başvurabilmektedir. Ne yazık ki mükelleflerin bu tür vergi kaçırma eylemleri, vergi cennetlerindeki gizlilik kuralları, vergi anlaşmaları yapmamaları ve bilgi değişiminin olmaması nedeniyle engellenememektedir. Bu nedenle de mükelleflerin kendi ülkelerindeki vergi idareleri büyük vergi kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Bu işten kârlı çıkanlar ise mükelleflerden çok yine vergi cennetleri olmaktadır.

3.2. Vergilerin Tercihleri Etkilemediği Durumlar

Vergi cenneti ülkelerde yatırım yapacak olanlar açısından bu ülkelerde uygulanan vergileme rejimi büyük önem taşımaktadır. Yapılacak olan yatırıma, gerçekleştirilecek faaliyetlere ve bunları gerçekleştirecek olanlara uygulanacak vergiler ne kadar düşük ve de istisna ve muafiyetler ne kadar çok ise ülkenin cazibesi o kadar fazla demektir. Ancak bazı durumlarda vergileme rejiminin etkili olmadığı daha farklı nedenlerle vergi cenneti ülkeler tercih edilebilmektedir.

Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:⁴¹

- Vergi cenneti bir ülkenin veya bu ülkenin yakın komşularının ihtiyaçlarına cevap vermeyi amaçlayan ya da söz konusu ülkede faaliyette bulunan bir işletmeye destek olmayı veya oradaki ucuz emek gücünden faydalanmayı hedefleyen bir iş kurulabilir. Böylece eğer varsa vergilemenin getireceği dezavantaj nötr hale getirilebilir ve yapılan yatırımdan elde edilecek kazanç katlanabilir.
- Yatırımcı, rakiplerinin ürünlerine karşı yapabileceği boykotlardan korunmak ya da vergi cennetlerindeki gizlilik kurallarından yararlanarak kişisel güvenlik ve banka hesaplarını gizlemek isteği nedeniyle kimliğini gizli tutmak isteyebilir ve vergi cennetlerine bu sebeple yatırım yapabilir. Tabii ki bu arada karapara aklama operasyonları için de bu ülkeleri tercih etmek bu bağlamda en kolay ve güvenli yol olarak kendini göstermektedir.
- Ülkedeki mevzuat gereklerinden kurtulmak için vergi cennetleri araç olarak kullanılabilir.
- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını derhal başka bir yatırıma aktarabilmek amacı ile yatırımcılar veya holdingler kurum kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayabilirler.
- Yatırımcı, kendi ülkesindeki ekonomik sorunlar ve politik istikrarsızlıklar yüzünden sermayesine devlet tarafından el konulması korkusuyla nama veya hamiline yazılı senetleri vergi cenneti ülkelerdeki bankalara yatırabilir.
- Kamulaştırma, savaş ve ihtilal tehlikelerine karşı bir şirketi veya şirketler grubunu koruma stratejisi ile vergi cennetlerinde şirketler veya yatırım ortaklıkları kurulabilir.

Bütün bunlara ek olarak, uluslararası şirketlerin coğrafik olarak genişleme arzuları ile varlıklı kişilerin boşanma sırasında mal varlıklarını eski eşlerinden koruma isteği de söz konusu ülkelerin tercih edilme nedenleri arasında gösterilebilmektedir.⁴²

⁴¹ Günaydın, a.g.m, s. 80-81.

⁴² Yetkiner, "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin", (Sayı 235), s. 93.

4. VERGİ CENNETİ OLARAK KABUL EDİLEN ÜLKELER VE VERGİ CENNETLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler OECD'nin belirlediği kriterlere göre tespit edilmiş ve dünya kamuoyuna ilan edilmiştir. Vergi cennetleri, değişik yazarlar tarafından irdelenmiş, vergileme rejimleri ve coğrafik konumları itibariyle bir takım sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Yapılan bu sınıflamalar daha çok yabancı sermayenin vergi cennetlerini neden tercih ettiğini ve söz konusu ülkelerin neden vergi cenneti olma yoluna başvurduklarını açıklamada kolaylık sağlamak yönündedir.

4.1. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi

OECD 1998 yılında belirli kriterleri dikkate alarak - düşük oranda vergilendirme ya da hiç vergilendirmeme, bilgi değişiminde bulunmama, şeffaflıktan yoksunluk, vergi anlaşmaları yapmama gibi – muhtemel vergi cennetleri ile ilgili kırkyedi ülkeyi kapsayan bir liste oluşturmuş ve çalışmalarını bu ülkeler üzerinde yoğunlaştırmıştır.

Vergi cenneti olma özelliklerini taşıyıp taşımadıkları açısından ülkeler, çeşitli yöntemlerle incelenmiş ve sonuçta kırkbir ülkenin vergi cenneti olma kriterlerini taşıdığı belirlenmiştir. Ancak liste bu şekilde yayınlanmayıp, söz konusu ülkeler OECD ile işbirliğine davet edilmiştir.

OECD'nin işbirliği önerisine olumlu yanıt veren altı ülke yayınlanan listede yer almamıştır. Bu nedenle vergi cenneti olarak bütün dünyaya ilan edilen ülke sayısı otuzbeşe inmiştir.⁴³

⁴³ N. Semih Öz, "Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar", **Vergi Sorunları**. (Sayı 143, 1999), s. 51.

OECD'nin 2000 Raporu ile Paris'te kamuoyuna açıkladığı, vergi cenneti ülkelere ilişkin liste aşağıdaki gibidir:

Liste 1: 2000 Raporunda Yer Alan Vergi Cenneti Ülkeler

Amerikan Virjin (U.S. Virgin) Adaları	Liberya
Andora (Andorra)	Lihtenştayn (Liechtenstein)
Angila (Anguilla)	Maldiv (Maldives) Adaları
Aruba	Man Adası (Isle of Man)
Bahama Adaları	Marşal (Marshall) Adaları
Bahreyn	Monako
Barbados	Monsera (Montserrat)
Barbuda	Nauru
Belize	Nevis
Cebelitarık (Gibraltar)	Niyu (Niue)
Cook Adaları	Panama
Dominik Cumhuriyeti	Samoa Adaları
Grenada	San Lusa (Saint Lucia)
Grenadines	Seyşel (Seychelles) Adaları
Guernsey	Tonga
Hollanda Antilleri	Turks&Caicos
İngiliz Virjin (British Virgin) Adaları	Vanatu (Vanuatu)
Jersey	

OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan altı ülkenin ismi bu listede yer almamaktadır. Bu ülkeler; Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs (Güney Kıbrıs Rum Yönetimi), Malta, Maritus (Mauritius) ve San Marino'dur.⁴⁴

⁴⁴ "Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000", (Erişim: 10.11.2001).
<http://www.oecd.org/daf/fa/harm-tax/harntax.htm#Report>

4.2. Vergi Cenneti Ülkelerin Sınıflandırılması

Vergi cennetleri, bir çok yazar tarafından farklı açılardan incelenerek bir takım sınıflandırmalar yapılmıştır. Ülkelerin vergileme rejimleri ve coğrafik konumlarına göre yapılan sınıflamalar aşağıdaki gibidir.

4.2.1. Vergileme Rejimine Göre Yapılan Sınıflama

- **Verginin bulunmadığı ülkeler** (Cayman Adaları, Bahama, Bermuda gibi),
- **Sadece vergi cennetlerinde elde edilen gelir üzerinden vergi alan veya diğer ülkelerden elde edilen gelirlerden çok düşük oranlı vergi alan ülkeler** (Panama ve Liberya gibi),
- **Belli tip şirketlere veya işlemlere vergi kolaylıkları ve avantajları sağlayan ülkeler** (Man Adası ve Monako gibi).

4.2.2. Ülkelerin Coğrafik Konumlarına Göre Yapılan Sınıflama

- **Karayip Adaları Bölgesi;** Cayman Adaları, Bahama, Bermuda, Hollanda Antilleri, Turks & Caicos, Aruba, Barbados, Nevis, Monsera, Panama v.s.
- **Akdeniz bölgesi;** Cebelitarık ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi
- **Avrupa Bölgesi;** Hollanda, Lihtenştayn, Andora, Monako.
- **Şanel (Channel) Adaları Bölgesi;** Guernsey, Jersey, Man Adası.
- **Pasifik Bölgesi;** Vanatu ve Nauru.

Burada görüldüğü gibi, vergi cenneti ülkeler özellikle coğrafi açıdan bakıldığında genellikle küçük yüz ölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır ve dünya ölçeğinde hem yüz ölçümü hem de nüfus açısından minyatür denebilecek ölçülerdedir. Dolayısıyla bu tür ülkelerin tarım, hayvancılık, ticaret ve sanayi üretiminde tatmin edici gelir elde etmeleri mümkün değildir. Bu yüzden vergi cenneti ülkeler, yabancı sermayeyi ülkelerine çekerek hem kendilerini hem de yabancı sermayeyi vergi cenneti olmanın avantajlarından yararlandırmaktadır.⁴⁵

⁴⁵ Yetkiner“Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin”, (Sayı 235), s. 92.

Vergi cenneti ülkelerin dünya üzerindeki konumlarını gösteren harita EK-1’de verilmiştir.

5. VERGİ CENNETLERİNİN SUNDUĞU VERGİ AVANTAJLARI

Vergi cennetleri, farklı sektörlerde çok ve çeşitli vergi avantajları sunmaktadır. Bu avantajlardan en çok yararlananlar ise kâr transferi gibi yollarla vergiden kaçınmak isteyen uluslararası sermaye şirketleri ve karapara aklayıcılarıdır.

Vergi cennetlerini belirleyen faktörler ve tercih edilme nedenleri açıklanırken, bu ülkelerin düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamalarından, döviz kısıtlamalarının bulunmadığından, gizlilik kuralları uygulamasından ve benzeri konulardan bahsedilmiştir. Bu kısımda ise, vergi cennetlerinin sunduğu vergi avantajlarından ve bunların nasıl kullandığından bahsedilecektir.

Vergi cennetlerinin sunduğu vergi avantajlarını altı başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar:⁴⁶

- Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar
- Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar
- Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar
- Gemi Şirketlerine Sunulan Avantajlar
- Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar
- Diğer Avantajlar

Olarak sıralanmaktadır.

5.1. Üretim Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Vergi cennetleri, özellikle çokuluslu şirketlerin yatırım ve üretim yaptığı alanlar olarak bilinmektedir. Vergi cennetlerindeki serbest liman ve gümrüksüz bölgeler, bu ülkelerde üretim yapıp dünyaya buradan ihraç etmek isteyen şirketler için önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Şirketler buralarda üretmiş oldukları malları, global pazarda

⁴⁶ Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, **Vergi Dünyası**. (Sayı 237, Mayıs 2001), s. 79.

faaliyette bulunan diğer kardeş şirketlere yüksek bedellerle satarak elde ettikleri kârın vergi cenneti ülkede kalmasını sağlamaktadır. Bu suretle, hem elde ettikleri kâr düşük veya sıfır oranda vergilendirilecek hem de kâr vergi cenneti ülkede kaldığı için başka ülkelere transferi kolay olacaktır.

5.2. Taşınmaz Mal Sahiplerine Sunulan Avantajlar

Servetleri sürekli artış gösterenler açısından vergi cennetleri, bu servetin kime ait olduğunu gizlemek veya sahip olunan bir takım malları satmak konusunda bir kaçış kurtuluş yolu olarak kullanılmaktadır. Kişiler, kendi ülkelerindeki vergi yükümlülüklerinden kurtulmak için taşınmaz mallarını vergi cennetlerinde kurdukları şirketlerin bilançolarına dahil etmektedirler. Böylece bu ülkelerde taşınmaz mallar üzerinden alınan vergilerin düşük olması nedeniyle hem vergi avantajı sağlanmakta hem de taşınmazların fiilen bulunduğu ülke dışında bir başka ülkedeki şirkette kayıtlı olması nedeniyle taşınmazın mülkiyetinin kime ait olduğu gizlenebilmektedir.

Ayrıca, bu malların satılmak istenmesi durumunda taşınmazların kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak hemen hemen hiç vergi ödenmeksizin mallar satılmış olmakta ve söz konusu malların mülkiyetinin kime geçtiği de gizlenmiş olmaktadır.

5.3. Turizm Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Turizm şirketleri ticari işlemlerini ve satışlarını vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirdikleri takdirde bu ülkeler tarafından sunulan vergi avantajlarından kolayca yararlanabilmektedirler. Örneğin, bazı vergi cenneti ülkeler hotel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirleri otuz yıl gibi uzun süreler için vergi dışı bırakmıştır. Özellikle Bermuda bu alanda sayısız teşvikler uygulamaktadır.

5.4. Gemi Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Uluslararası alanda özellikle gemi taşımacılığı yapan şirketler, gemilerini vergi cenneti ülkeler adına tescil etmekte ve bu ülkelerin bayrağı altında faaliyetlerine devam etmektedir. Böylece, hem kendi ülkelerinin koymuş olduğu bir çok hukuki kural ve düzenlemeler ile ekonomik kısıtlamalardan kurtulmuş olmakta hem de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi cenneti ülkenin uyguladığı orana göre ya hiç vergi

ödememekte ya da düşük oranlı bir vergi ödemektedirler. Özellikle Panama ve Liberya sağladığı avantajlar nedeniyle, dünyadaki gemi şirketleri için önemli birer merkez durumundadır. Bunların yanında Bahamalar ve Bermuda da gemi taşımacılığı açısından cazip avantajlar sunmaktadır.

5.5. Off-Shore Holdinglere ve Finans Şirketlerine Sunulan Avantajlar

Holding şirketlere bağlı şirketlerin vergi cenneti ülkelerde kurulması halinde söz konusu ülkeler vergi önceliklerini bu şirketlere vermektedirler. Bu yöntemle vergi cenneti olan ve olmayan iki ülke arasında eğer vergi anlaşması varsa temettülden alınan stopaj azaltılmakta veya hiç alınmamaktadır. Örneğin, Hollanda ve Lüksemburg'da bu yaygın olarak uygulanmaktadır.

Off-Shore finans şirketlerine sunulan avantajlar ise daha çok merkezi vergi cenneti olmayan bir ülkede bulunan bir şirketin, vergi cenneti olan ve olmayan ülkelerde bulunan şube veya şirketleri arasındaki borç – alacak ilişkisi açısından önem taşımaktadır. Bu şirketler arasındaki kredi alış verişi nedeniyle, krediyi alan taraf için faiz gideri indirim konusu yapılacak, vergi cennetinde bulunan şirket de bu işlem nedeniyle zaten vergi ödemeyecektir. Böylece ana şirket, diğer şirketleri arasındaki bu faaliyet nedeniyle vergi cenneti ülkede bulunan şirkete maliyetsiz olarak kâr transferi yapmış olacaktır.

5.6. Diğer Avantajlar

Diğer avantajlar başlığı altında kısıtlayıcı döviz politikalarından etkilenmek istemeyen şirketlerin ve off-shore lisans ve patent holding şirketlerinin yararlandıkları vergi ve yatırım avantajları yer almaktadır.

Şirketlerin faaliyette bulundukları ülkelerde uygulanan kısıtlayıcı döviz politikaları, şirketleri bu tür kısıtlamaların bulunmadığı vergi cenneti ülkelere yöneltmektedir. Bu politikalar nedeniyle şirketler, vergi cennetlerinde kendilerine bağlı yeni şirketler kurarak, döviz kısıtlaması bulunan ülkelerde elde ettikleri kârları vergi cennetlerindeki şirketlere transfer edip kısıtlamalardan kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Global pazarlarda faaliyette bulunan şirketler, lisans, marka hakkı, kopya hakkı ve patent hakkı gibi hakları başka şirketlere satarken ya da devrederken hem bir takım lüzumsuz prosedürlerden kaçınmak hem de bu faaliyetten elde ettikleri kârı vergisiz kazanç nedeniyle maksimize etmek amacıyla vergi cennetlerindeki kendilerine bağlı şirketlere kâr transferi yapmaktadırlar.

Bütün bu açıklamalardan görüleceği gibi özellikle uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren çokuluslu şirketler, bir takım kısıtlamalardan ve yüksek vergi oranlarından kaçınmak amacıyla vergi cenneti ülkeleri araç olarak kullanmakta ve elde ettikleri kârları maksimum seviyeye çekmek için çaba harcamaktadırlar.

Konunun biraz daha ayrıntılı olarak açıklanması açısından vergi cenneti ülkelerin şirketler ve şahıslar için sunduğu vergi ve yatırım avantajları EK-2 ve EK-3’de gösterilmiştir.

6. VERGİ CENNETİ ÜLKELERDEKİ VERGİLEME REJİMİ

Vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejimleri açıklanırken, dolaylı ve dolaysız vergiler, gelir ve kurumlar vergileri ile diğer vergiler ve çalışma izinlerinden bahsedilecektir. Ancak burada vergi cennetlerinin tamamı değil sadece vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejimlerinin genel özelliklerini ortaya koyan bazı ülkeler incelenecektir.

6.1. Panama ⁴⁷

Panamanın vergi sistemi, ülke sınırlarını esas alır. Bu nedenle gelir ve kurumlar vergisi yalnızca Panama’da yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelir üzerinden alınır. Ülke sınırları dışında elde edilen gelir vergiye tabi değildir. Panama vergi yasaları ülke dışında elde edilen gelir kavramına aşağıdaki şekilde açıklık getirmiştir.

- Alım satımın tümüyle yurtdışında yapıldığı işlemlerde Panama’da kurulu bir ofisten fatura kesmek,
- Ülke dışında sonuçlanan faaliyetleri Panama’daki bir ofisten yönetmek,

⁴⁷ Coşkun, a.g.m, s. 29.

- Panama Cumhuriyeti dışında elde edilen gelirlerin temettü ve diğer ödemelerine sahip olmak.

Bir Panama firmasının veya yabancı bir şirketin Panama ofisinin yukarıda değinilen 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.

Royalties, faiz, temettü, komisyon ile ticari ve diğer tüm yabancı kaynaklı gelirler stopaja tabi değildir. Ülkede Gümrük Bakanlığı tarafından gözden geçirilerek yayınlanan listelere uygun olarak alınan bir İthalat Vergisi mevcuttur. Harcamalar üzerinden ise Katma Değer Vergisi alınır. 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.

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 oranlı olmaktadır. Panama'da imzalanan ancak yurtdışında uygulanacak sözleşmeler bu vergiden muaftır.

Sosyal güvenlik ödentileri Panama'da çalışanların ücretleri üzerinden %7.25'i çalışan, %10.75'i işveren tarafından ödenmek üzere toplanır. Ayrıca ücretler üzerinden %2 oranında eğitim vergisi kesilmektedir. Bu verginin %1.75'i çalışan, %0.25'i ise işveren tarafından ödenir.

Bunların dışında, bir şirketin tescili sırasında ve şirket sermayesine göre farklılaşan oranlarda alınan Tescil Vergisi ve şirketin yaşamı boyunca her yıl ödemesi gereken 150 Amerikan Doları İmtiyaz Hakkı (Franchise Tax) Vergisi alınır.

Panama hiçbir ülkeyle çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına girmemiştir.

6.2. Jersey⁴⁸

Jersey’de Gelir Vergisi 1928’de yürürlüğe girmiştir ve standart oranı %20’dir. Bu oran hem kişilere hem de şirketlere uygulanır. Bu anlamda Gelir Vergisinin dışında kurumları vergilendiren ayrıca bir vergi söz konusu değildir.

Jersey’de ikamet eden kişiler ve Jersey işletmeleri veya Adada iş yapan yabancı şirketler yurtiçindeki ve dışındaki gelirleri için Jersey Gelir Vergisine tabidirler. Ada dışında ikamet eden kişiler ise sadece Adada elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilir.

Jersey’de Gelir Vergisi ödeyen şirketler ayrıca temettü üzerinden stopaj ödemezler. Tüm banka faizleri brüt olarak ödenir. Royalties %20 oranında stopaja tabidir. Ücretler üzerinden yapılan tek indirim sosyal sigorta ödentileridir.

1989 yılında şirketler için muafiyet uygulamasına başlanmıştır. Bir şirketin muafiyet statüsünde olması için Jersey’den kontrol edilmesi veya yönetilmesi şart değildir. Yılda 500 İngiliz Sterlini harç ödenmek suretiyle bu statü elde edilebilmektedir.

İndirimler, muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılır. Ancak amortismanlar indirime tabi değildir. Faizler indirime tabidir.

Adada Katma Değer Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi hiçbir sermaye veya miras vergisi yoktur. Adada yürütülen ticari faaliyetler için (turizm, bankacılık gibi) gerekli lisanslar, harçları ödenmek suretiyle alınabilir.

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.

Sadece İngiltere ve Guernsey ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapılmıştır.

⁴⁸ Onur Kızılot, “Vergi Cenneti Ülkeler (1)”, **Yaklaşım**. (Sayı 76, Nisan 1999), s.172-175.

6.3. Lihtenştayn (Liechtenstein) ⁴⁹

Lihtenştayn'da kişiler için düşük oranlı bir Gelir Vergisi mevcuttur. Lihtenştayn'da faaliyet gösteren Holding şirketler, kendi para birimleri ile sermaye ve yedeklerinin %0.1 oranında ve en az 1.000 birim olmak üzere yıllık olarak peşin ödenen sermaye vergisine tabidirler. Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerin dağıtılan şirket kârı üzerinden %4 oranında kupon vergisi (coupon) alınır. Holdingler pek çok özel vergi ayrıcalığı imkanından faydalanır. Örneğin, kazanç üzerinden ödenen vergilerden muafiyet, damga vergisi indirimi, sermaye vergisi oranında indirim gibi.

Kişiler öldüklerinde ya da bağışta bulunduklarında Lihtenştayn'da ikamet ediyorlarsa artan oranlı Veraset ve İntikal Vergisi uygulanır. (Maksimum oran %18).

Yalnızca Avusturya ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması vardır. Ancak bu anlaşma prensip olarak holding şirketleri kapsamaz. Kapsamlı bir sosyal güvenlik sistemi düzenlemesi mevcut değildir.

6.4. Nevis ⁵⁰

Nevis'de gerçek kişiler için gelir vergisi söz konusu değildir. Ülke vatandaşları maaşları üzerinden yalnızca %5 oranında sosyal güvenlik kesintisine tabidir. Çalışma izni olan yabancılar bu uygulamaya tabi değildir. Şirketler ise sadece adadaki faaliyetleri sonucu elde ettikleri kârlar üzerinden vergilendirmektedir. Şirketler yasasına göre kurulan kurumlar, yabancı sermayeyi özendirme ve başka amaçlarla muaf tutulmadıkça vergiye tabidir. Adada faaliyet gösteren bu şirketler %40 oranında vergi öderler. Stopaj uygulaması yoktur.

Tek dolaylı vergi Gümrük Vergisidir. Hükümet esas olarak Gümrük Vergisi yoluyla gelir elde eder. Her ürün için vergi oranı farklıdır.

⁴⁹ "Liechtenstein", (Erişim: 15.12.2001).

http://www.offshore-manual.com/224_2.html

⁵⁰ "St_ Christophe-Nevis International Business Practices", (Erişim: 22.12.2002).

<http://strategis.ic.gc.ca/SSG/dc91923e.html>.

Emlak, Veraset ve İntikal Vergileri mevcut değildir. Damga Vergisi, pek çok işlemde söz konusudur ancak vergi miktarı ve oranı genellikle düşüktür.

Sadece Amerika ve Kanada ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması vardır. Sosyal güvenlik kesintisi sadece ülke vatandaşlarının maaşlarına uygulanır. Çalışanların ve işverenlerin katkı payları sırasıyla %5 ve %6'dır.

6.5. Liberya ⁵¹

Liberya, yabancı yatırımcılar için cazip bir vergi yasasına sahiptir. Bu yasaya göre, yerleşik olmayan şirketler Liberya'da gelir vergisi yükümlüsü değildir.

Eğer şirketin toplam oy potansiyelinin en az %75'i doğrudan veya dolaylı olarak adada ikamet etmeyenlerin ise ve şirket gelirleri Liberya dışındaki kaynaklardan elde ediliyorsa şirket, vergiye tabi değildir.

Liberya gelir ve finansman kanunları, yabancı menşeli ve Liberya'da mukim (yerleşik) olmayan şirket ve ortaklıkları vergi yükümlülüğünden muaf tutmaktadır. Bu şirketler için stopaj uygulaması da söz konusu değildir. Liberya'da Kurumlar Vergisi olmadığı gibi Gelir Vergisinin oranı da çok düşük tutulmuştur. Gerçek kişiler ve kurumlar sadece Gelir Vergisi ile vergilendirilir. Sosyal güvenlik sistemi gelişmemiştir.

Sadece Almanya ve İsveç ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması mevcuttur. Kanada ile de anlaşma yapılmış ancak henüz yürürlüğe girmemiştir.

6.6. Malta ⁵²

Malta vergi sisteminin özelliği, yabancı şirketler ve Malta'da ikamet eden yabancı uyruklular için özel muafiyet hükümleri içermesidir. Vergi sistemi İngiltere'nin izlerini taşır. Gelir Vergisi, şirket ve kişiler için benzer şekildedir. Sermaye kazançları vergiye tabi değildir. Şirketler için Kurumlar Vergisi söz konusu değildir. Kişilerden

⁵¹ "Company Secretarial – Liberya", (Erişim: 22.12.2002).

<http://websevice.mcb.net/manxoffshore/companysecretarial-liberia.html>.

⁵² C. J. Platt, *Tax Systems of Western Europe*. (Third Edition, U.S.A: Gower Publishing Company Limited, 1985), s.102.

alınan Gelir Vergisi artan oranlı bir tarifeye sahiptir ve %5' ile %65 arasında değişiklik gösterir. Şirketlerden alınan Gelir Vergisi düz oranlıdır (%32.5).

Temettüler yabancı şirketler hariç, şirketin bağlı olduğu sanayi koluna göre %32.5 ile %15 arasında stopaja tabidir.

Sanayi teşvikleri, üretimin en az %95'ini ihraç eden şirketlere 10 yıl süre ile uygulanır. Yabancı şirketler de vergi ayrıcalıklarından yararlanır.

Veraset ve İntikal Vergisi sadece transferlerde alınır. Bu vergiler yabancı şirketlere uygulanmaz. Yabancı şirketler Damga Vergisinden de muaftır.

Malta geniş bir sosyal güvenlik sistemine sahiptir. Aralarında ABD, Kanada, Avustralya gibi ülkelerin de yer aldığı 18 ülkeyle çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmıştır.

6.7. Monako (Monaco)⁵³

1963'de Fransa ile yapılan anlaşma öncesinde Monako'da hiçbir dolaysız vergi uygulanmamaktaydı. Hâlen de gerçek kişiler için Gelir Vergisi söz konusu değildir. Monako'da ikamet eden kişiler ne şahsi gelirleri ne de sermaye kazançları üzerinden Gelir Vergisine tabi değildirler. Kurumlar, kazancı üzerinden %33 oranında vergi öderler. Ancak, sürekli çalışan yabancılar ve sözleşme yetkisine sahip ve talepleri yerine getiren uluslararası bağımlı acentaların faaliyetlerinden elde ettikleri kâr ve zararlar vergiye tabi değildir. Genel bir kural olarak işletme ile ilgili tüm harcamalar (amortismanlar, faizler, ücretler vs.) vergi matrahından indirilebilir.

Monako menşeli bir şirketçe yapılan temettü, faiz, lisans veya patent ödemeleri ve lisans sözleşmeleri stopaja tabi değildir.

Fransa ile yapılan anlaşma sonucu Katma Değer Vergisi oranları Fransa ile aynıdır. Standart oran %20.6 en düşük oran ise %5.5'tür. Ülkede ikamet eden yabancılar Monako'daki varlıkları üzerinden Veraset Vergisi öderler.

⁵³ "Monaco", (Erişim: 22.12.2002).

<http://www.corporate-premier.com/english/monaco.html>

Fransa dışındaki ülkeler ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmamıştır. 1963 yılında Fransa ile yapılan anlaşma Fransız vatandaşlarının Monako'yu bir vergi cenneti olarak kullanmalarını engellemiştir.

Monako'da kapsamlı bir sosyal güvenlik sistemi söz konusudur.

6.8. Cayman Adaları⁵⁴

Cayman adalarında Gelir, Sermaye Kazancı, Ücret, Veraset ve Varlık Vergileri mevcut değildir. Adada belirli kategorilerde iş yapan normal bir şirket, ticaret ve işletmecilik lisansı almak zorundadır. Bazı işlemler üzerinden, 1973 yılında çıkarılan yasa uyarınca Damga Vergisi alınmaktadır. Örnek olarak, taşınmaz malların devri, kiralınması, ipotek edilmesi işlemleri, bono ve poliçe düzenlenmesi verilebilir.

Cayman Adalarında hiçbir sosyal güvenlik yasası mevcut değildir. Ayrıca hiçbir ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yoktur.

6.9. Bermuda⁵⁵

Bermuda'da gelir, kâr veya sermaye kazançları üzerinden kişilerden ve şirketlerden hiçbir dolaysız vergi alınmamaktadır. Şirketler sadece toplam kazançları üzerinden %4 oranında yıllık bir ödemede bulunurlar. Hiçbir kazanç türü için stopaj söz konusu değildir ve hiçbir bildirimde bulunulmaz.

Bermuda'da ölen kişinin mülkü üzerinden Damga Vergisi alınmasını zorunludur. Vergi oranı 50.000 - 200.000 US\$ için %5, 200.000 – 1.000.000. US\$ için %10 ve bunu aşan miktar üzerinden %15'dir ve yalnızca Bermuda'daki mülkler için söz konusudur. Bermuda'da Veraset ve İntikal Vergisi yoktur.

Şirketler için muafiyetler söz konusudur. Muaf şirket statüsüne dahil olmak için başvurulduğunda, aynı zamanda gelecekte söz konusu olacak vergilerden de muaf olmak için başvurulmuş olur. Muafiyet 28 Mart 2016 yılına kadar otomatik olarak garanti edilmiştir. Muaf şirketler belirli bir yıllık harç ödemek zorundadır, bu oran

⁵⁴ Coşkun, a.g.m., s. 38.

⁵⁵ "Bermuda Fact Sheet", (Erişim: 23.12.2002).
<http://www.offshoreon.com/othertext/Bermuda/Bermuda.asp?juris=Bermuda>.

sermaye payının büyüklüğüne göre artan oranlıdır. Gelişmiş bir sosyal güvenlik sistemine sahiptir.

Bermuda hiçbir ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmamıştır.

6.10. Man Adası (Isle Of Man) ⁵⁶

1961'den bu yana, adada belirli şirket tiplerine uygulanan özel düz oranlı vergilerle birlikte, kişiler ve işletmeler için daha düşük oranlı vergilendirme politikaları benimsenmiştir.

İki tür dolaysız vergi uygulanmaktadır. Gelir Vergisi (Kişisel ve kurumsal bazda alınır, ayrıca Kurumlar Vergisi söz konusu değildir) ve Ulusal Sigorta katkıları. Adada ikamet eden kişilerin ülke içinde ve dışında elde ettikleri gelirler, Gelir Vergisine tabidir. Vergi açısından ayrıcalıklı olmayan adadaki kurumlar, ülkedeki ve ülke dışındaki gelirler üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi ödemekle yükümlüdürler. Vergilendirmede geçmiş yıl geliri esas alınır.

Şirketin vergi matrahından düşülebilen giderler, genel olarak gelir elde etmek için yapılan masraflar ile faiz veya kâr payı olarak pay sahiplerine yapılan ödemelerdir.

Adada Emlak Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi alınmamaktadır. Katma Değer Vergisi'nde sıfır ve standart oran (%15) olmak üzere yalnızca iki oran vardır.

Adada mukim şirketlerden Sermaye Vergisi alınır. Vergi şirketin kayıtlı sermaye payı esas alınarak hesaplanır. Adada mukim olmayan şirketler sadece adada elde ettikleri gelir üzerinden Gelir Vergisi öderler. Adadan yönetilmeyen şirketler gerekli bildirimleri yaptıkları takdirde mukim olmayan şirket vergisi öderler. Man Adasında geniş bir sosyal güvenlik sistemi vardır.

Görüldüğü gibi burada incelenen ülkelerin vergileme rejimlerinde, kişilerin ya da kurumların elde ettiği gelirleri, sahip oldukları servetleri ve yaptıkları harcamaları vergilendirecek vergiler ya hiç yer almamakta ya da çok düşük oranlarla yer almakta veya indirim ve istisnalar gibi vergi ayrıcalıkları nedeniyle ödenmesi gereken vergilerin

⁵⁶ Platt, a.g.e, s. 75.

elde edilen gelire oranı nispi olarak düşürülmektedir. Yabancı sermayeyi ülkeye çekmek amacıyla sisteme yerleştirilen muafiyetler ön plandadır. Ancak bu muafiyetlerden yerli yatırımcılar yararlanamamakta böylece ülkelerin kendi vatandaşları vergi cennetinde yaşarken bu cennetin nimetlerinden mahrum kalmaktadır.

7. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ

Tercihli vergi rejimleri başlığı altında, sadece vergi cenneti ülkelerde değil dünyada daha pek çok ülkenin uyguladığı ve “tercihli” diye adlandırılan ayrıcalıklı vergi rejimleri (Preferential Tax Regimes) ile potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimlerinden bahsedilecektir.

7.1. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri (Preferential Tax Regimes) ya da daha açık bir ifade ile tercih yaratan vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan bir çok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir.

Ülkelerin, yabancı sermayeyi ve yabancı yatırımcıları kendi sınırları içine çekme gayretlerinin bir ürünü olarak ortaya çıkan tercihli vergi rejimleri, yatırımcılara sunduğu vergisiz kazanç olanaklarının çokluğu nedeniyle uygulanmaya başlandıktan sonra bireysel ve kurumsal düzeydeki yatırımcıların yatırım ve üretim kararları üzerinde önemli ölçüde etkili olmuş, bunun sonucunda da üretim faktörleri ve özellikle uluslararası piyasalardaki sermaye dolaşımı yön değiştirmiştir.

Ekonomik faaliyetleri çeşitli vergi düzenlemeleri ile etkilemeye çalışmak, devletlerin eskiden beri başvurduğu yöntemlerden birisidir. Aslında bu normal bir durumdur ancak uygulanacak olan vergi oranlarının ve vergi kolaylıklarının, uluslararası piyasalarda dolaşımda bulunan üretim ve yatırım faktörlerinin büyük bir kısmının bir ya da birkaç ülkede toplanmasını sağlayacak ve böylece global alanda pek çok ülkenin ekonomisini etkileyecek derecede doğrudan bir etkiye sahip olmaması gerekir. Bu anlamda, teşvik amaçlı getirilmiş vergi düzenlemeleri ile diğer ülkelerin vergi sistemleri ve vergi gelirleri üzerinde tahrip edici etkiler meydana getiren tercih yaratan vergi uygulamalarını birbirinden ayırmak gerekmektedir.

Bu ayırmda esas alınacak ölçüt ise, tercihli vergi rejimlerinin finansal hizmetler ile benzeri diğer hizmetler gibi vergi farklılıklarına duyarlı, vergi farklılıkları dolayısıyla bulundukları mekanı hemen değiştirebilen faaliyetlerin hedef olarak seçilmiş olup olmadığıdır. Buna göre, ülke dışındaki mobilitesi yüksek finansal hizmetleri hedefleyen cazip vergi rejimleri, tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılmaktadır.⁵⁷ Vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki en büyük fark da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Vergi cenneti ülkelerde gerçekte herhangi bir iktisadi faaliyet yürütülmeyip, işlemler kağıt üzerinde gerçekleştirilirken tercihli vergi rejimlerinde finansal hizmetler ve vergi farklılıklarına duyarlı sermaye yatırımları yürütülmektedir.⁵⁸ Bu anlamda vergi cennetleri, vergisiz kazanç elde etmenin atlama taşı durumunda kullanılırken, tercihli vergi rejimleri, vergilendirilmeksizin paraya para eklemenin en kolay yolu olarak tercih sebebi olmaktadır. Bu rejimlerin en büyük özelliği, uygulandığı ülkeye yarar sağlarken diğer ülkelerin vergi sistemleri ve ekonomileri üzerinde tahribat yaratması ve vergi idareleri açısından ciddi gelir kayıplarına neden olmasıdır.

7.2. Tercihli Vergi Rejimlerini Belirleyen Faktörler

Tercihli vergi rejimleri, OECD'nin 1998 Raporu'nda irdelenmiş ve ne tür rejimlerin tercihli vergi rejimi olduğunu belirlemede kullanılacak birtakım faktörler belirlenmiştir. Rapora göre bu faktörler, temel ve yardımcı olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.⁵⁹

7.2.1. Temel Faktörler

Temel faktörler, bir vergi rejiminin tercihli vergi rejimi olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan ana faktörlerdir ve dört gruba ayrılmaktadır.

⁵⁷ Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 111.

⁵⁸ Naci Ağbal, "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği - II", *Yaklaşım*. (Yıl 9, Sayı 106, Ekim 2001), s. 78.

⁵⁹ "Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue". (Erişim: 10.11.2001).
<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

7.2.1.1. Düşük veya Sıfır Efektif Vergi Oranı Uygulanması

Düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulanması, matrahın tanımıyla oynanmak suretiyle, ödenen verginin, gerçekte elde edilen gelire oranının düşük olması şeklinde tanımlanabilmektedir.⁶⁰

Bu tanım, tarifede yer alan vergi oranının sıfıra yakın bulunması veya tarifede yer alan vergi oranı yüksek olduğu halde, indirim, istisna ve muafiyetler yoluyla matrahta yapılan ince ayarlar sayesinde ödenecek verginin elde edilen gelire oranının düşük tutulmasını ifade etmektedir.

Düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulaması, tercihli vergi rejimlerinin olmazsa olmaz unsurudur. Bu şart sağlanmadan herhangi bir rejimin tahrip edici etkilere sahip tercihli vergi rejimi olarak adlandırılması mümkün değildir. Bu unsur ile birlikte diğer temel ve yardımcı faktörlerin bir ya da birkaçını bünyesinde barındıran rejimler, tahrip edici tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılmaktadır.

7.2.1.2. Vergi Rejimi İçinde Serbest Vergi Kantonları Yaratılması

Vergi rejimi içinde serbest vergi kantonları (Ring-fencing) yaratılması, özel olarak oluşturulmuş rejimin iç piyasadan izole edilmesini ve bu rejimden sadece yabancı yatırımcıların yararlanabilmesini ifade etmektedir.⁶¹

Rejimin iç piyasadan izole edilmesi iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi; devlet kendi vergi mükelleflerinin bu rejimin sağladığı avantajlardan yararlanmalarını engelleyebilmekte, ikincisi de eskiden beri iç piyasada faaliyet gösteren yabancı firmaların oluşturulan bu yeni rejimden yararlanmalarını yasaklayabilmektedir.⁶²

Görüldüğü gibi buradaki amaç, daha önce ülkeye gelmemiş olan yabancı yatırımcıları ülkeye çekmektir. Bunu sağlayabilmek için de yeni gelen yabancı

⁶⁰ Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 111.

⁶¹ S. Saygın Eyüpgiller, "Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, (Sayı 222, Şubat 2000), s.189.

⁶² Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 111.

yatırımcılara ülkenin belli bölgeleri veya belli sektörlerinde yatırım yapmaları halinde vergi oranları, muafiyet ve istisnalar yönünden çok büyük avantajlar tanınmaktadır.

7.2.1.3. Şeffaflıktan Yoksunluk

Bu unsur vergi cennetlerini belirleyen faktörler arasında da yer almaktadır. Daha önce değinildiği gibi, bir vergi rejiminin şeffaf olarak nitelendirilebilmesi için iki temel şartı sağlaması gereklidir.⁶³

İlk şart; vergi mükelleflerine uygulanacak hükümlerin gerektiğinde vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek şekilde açıkça ortaya konulmuş olması, ikinci şart ise; vergi rejiminin ayrıntılarının, gerektiğinde diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olmasıdır. Bir vergi rejimi bu iki şartı bir arada taşııyorsa o sistemin şeffaflığından söz etmek mümkün olmamaktadır. Tercihli vergi rejimleri de zaten kasıtlı olarak şeffaflıktan yoksun olarak düzenlenmektedir. Çünkü yabancı yatırımcı için rejimin cazip olan taraflarından biri bu olmaktadır.

7.2.1.4. Etkin Bilgi Değişiminin Olmaması

Bilgi değişimi mekanizmasının etkin bir şekilde işlemediği vergi rejimlerinin, tercihli ve aynı zamanda tahrip edici vergi rejimleri içerisinde olma ihtimali çok yüksektir.

Bazı durumlarda vergi idareleri arasında bilgi değişimi yasal ya da idari düzenlemeler ile yasaklanmıştır. Bu gibi hallerin dışında, bazı vergi idareleri yasal bir engel bulunmamasına rağmen politik bir tercih olarak bilgi değişimine yanaşmayabilir veya bilgi değişimi konusunda diğer vergi daireleriyle işbirliğine gitmede isteksiz davranabilir, ağırdan alabilirler. Bu gibi durumlarda vergiye ilişkin konularda vergi idareleri arasında herhangi bir bilgi değişiminden söz etmek mümkün olmamaktadır.⁶⁴

⁶³ “OECD Report On Tax Havens”, (Canadian Tax Foundation, Erişim: 02.05.2001).
<http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

⁶⁴ Cangir, “Vergide Rekabet - I”, (Sayı 91), s. 111.

7.2.2. Yardımcı Faktörler

Yukarıda değinilen temel faktörlerin yanında diğer bazı ölçütler de bir vergi rejiminin tercihli ve vergi sistemlerini tahrip edici bir rejim olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu faktörleri de altı grupta toplamak mümkündür.

7.2.2.1. Matrahın Suni Olarak Tanımlanmış Olması

Matrahın suni olarak tanımlanmış olması, matrahın tanımında varolmayan bazı unsurların, mükelleflerin vergilendirilmesi sırasında matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde ve haklı bir gerekçeye dayanmaksızın uygulanmasını ifade etmektedir.⁶⁵

Örneğin, vergiden istisna olan bir kazanç ile ilgili giderlerin, matrahın tanımında indirilemeyecek giderler arasında yer almasına rağmen indiriminin kabul edilmesi veya gerçekte yapılmayan götürü bazı giderlerin indirimine izin verilmesi gibi.

7.2.2.2. Uluslararası Transfer Fiyatlandırma İlkelerinin Uygulanmaması

Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing), vergi yükünü azaltmak ve kambiyo kontrolünü delmek amacıyla fonların bir ülkeden diğer bir ülkeye fiyat manipülasyonu yolu ile aktarılmasını ifade etmektedir.⁶⁶ Özellikle çokuluslu şirketlerin başvurduğu transfer fiyatlandırması uygulaması konusunda OECD bir takım ilkeler belirlemiş ve bu ilkeler ilk kez 1995 yılında yayınlanmıştır.⁶⁷ Daha sonra bu ilkelere ilaveler yapılmıştır.

Transfer Fiyatlandırma İlkelerinin kabul edilme amacı, uluslararası ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi sırasında özellikle çokuluslu şirketlerin başvurabileceği muvazaalı yolların önünü keserek, vergi yükünü azaltmak ya da vergisiz kâr transferi yapmak gibi işlemleri engellemektir.

⁶⁵ Aynı, s. 112.

⁶⁶ Çamlıca, a.g.m, s. 93.

⁶⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; Jonathan S. Schwarz, "Transfer Pricing", (Bulletin for International Fiscal Documentation, Erişim: 14.11.2001).
<http://www.jschwarz.demon.co.uk/jsmain10ctp.html>

Ancak, çokuluslu şirketlerde, grup içi şirketler arasındaki mal ve hizmet satışlarının fiyatlandırılmasında OECD'nin Transfer Fiyatlandırma İlkeleri dikkate alınmamakta ve bu yolla vergi yükü azaltılmakta, vergisiz kâr transferi yapmaya devam edilmektedir. Eğer transfer fiyatlandırmasına konu olan mal herhangi bir Gümrük Vergisine de tabi değilse vergi yükünü azaltmaya yönelik yapılan transferin boyutları daha da büyümektedir.⁶⁸

7.2.2.3. Vergi Oranı veya Matrahın Pazarlığa Tabi Olması

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 düşürülebilmektedir. Matrah üzerindeki ayarlamalarda ise normal şartlar altında indirim konusu yapılamayacak pek çok gider, özel sözleşmeler yoluyla matrahtan indirilebilmektedir. Bu durum daha önce değinilen “rejimin şeffaflıktan yoksun olması” uygulamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

7.2.2.4. Bilgi Değişimi Konusunda Mahremiyet Kurallarının Bulunması

Bilgi değişimi konusu, hem vergi cennetlerinin hem de bu tür rejimleri uygulayan ülkelerin sürekli kaçındıkları bir noktadır. Çünkü bu uygulamalara sahip ülkelerin çoğunda sıkı gizlilik kuralları uygulanmaktadır. Mükellefler ile ilgili her hangi bir bilgiyi açıklamaya kimsenin yetkisi yoktur. Üstelik de bu bilgileri verenler için hapis cezası gibi ağır yaptırımlar söz konusudur. Bu nedenle vergi mahremiyeti ilkesinin arkasına sığınılmaktadır.

Vergi mahremiyeti ilkesi halen dünyadaki küçük büyük bir çok ülkenin vergi sisteminde yer alan önemli ve gerekli bir ilkedir. Ancak bu ilke, ülke menfaatlerinin gerekli kıldığı durumlarda gözardı edilebilmektedir. Bu nedenle de ülkeler arasında çeşitli bilgi değişimi anlaşmaları yapılmaktadır.

⁶⁸ Çamlıca, a.g.m, s. 92.

7.2.2.5. Yurt Dışında Elde Edilen Gelirin Vergiden İstisna Edilmesi

Yurt dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda iki yöntem söz konusudur. İstisna ve mahsup.⁶⁹

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. Böylece, düşük oranda vergiye tabi tutulmuş veya bütünüyle vergi dışı kalmış gelirler, kişinin tam mükellef olduğu devlet tarafından da vergilendirilmemiş olur. İşte bu nedenle, tercihli vergi rejimlerini uygulayan ülkeler, müşteri memnuniyetini ön planda tutarak yurt dışı gelirler için istisna yöntemini uygulamakta ve ayrıca da kendi ülkelerinde elde edilen gelirleri çok düşük veya sıfır oranda vergiye tabi tutmakta ya da bu gelirleri tamamen vergi dışı bırakabilmektedirler.

7.2.2.6. Çok Sayıda Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının Olması

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme, aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme döneminde birden çok devlet tarafından birden çok vergilemeye maruz kalmasını ifade etmektedir.⁷⁰ 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 çok ülkenin taraf

⁶⁹ Ahmet Ersin Erdem, “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 120, Şubat 1999), s. 159-160.

⁷⁰ “OECD, Model Tax Convention on Income and Capital”, (Erişim: 29.04.2001).
<http://www.sourceoecd.org/data/cm/00000797/2300551e.pdf>

olduğu uluslararası işbirliğini ifade eden anlaşmalardır.⁷¹ İlke olarak yapılması gereken önemli anlaşmalardır.

Vergi cenneti ülkelerin çoğu sözü edilen anlaşmaları hiç yapmazken bir kısmı da (Hollanda Antilleri, Jersey, Nevis, Malta gibi) sadece kendi ülkelerine avantaj sağlayan vergi anlaşmaları yaparlar. Bir ülkenin hiçbir ülke ile vergi anlaşması yapmaması vergi cenneti olduğu veya tercihli vergi rejimi uyguladığı yönündeki ihtimalleri akla getirirken birden çok vergi anlaşması yapmış olması o ülkenin vergi cenneti ya da tercihli vergi rejimi uyguladığını göstermez. Burada önemli olan konu yapılan vergi anlaşmalarının sayısı değil anlaşmaların içeriğidir. Eğer bir anlaşmada, anlaşmalarda öngörülme-yen kişi ya da kurumların bu anlaşmalardan faydalanmasını önleyen hükümler yer almıyorsa ve anlaşmalar bir takım cazip hükümler içeriyorsa, anlaşmaların tercihli ve de tahrip edici vergi uygulamalarına alet edilmesi riski ortaya çıkmaktadır.

Buraya kadar sıralanan faktörler, bir ülkede uygulanan vergi rejiminin, tercihli vergi rejimi olup olmadığının tespitinde kullanılan ve OECD tarafından belirlenen faktörlerdir. Fakat bu faktörlerin çoğu, bir rejimin tercihli mi yoksa normal bir rejim mi olduğunu belirlemede tek başına yeterli değildir. Bu nedenle sıralanan faktörlerden birkaçının ya da tamamının bir arada bulunduğu rejimlerin, tercihli vergi rejimi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

7.3. Potansiyel Zarar Verici Tercihli Vergi Rejimleri

OECD'nin 1998 Raporu'nda belirlenen kriterler göz önüne alınarak, yine aynı raporda OECD üyesi ülkelerde uygulanmakta olan ve diğer ülkelerin vergi sistemlerinde tahribat yaratma potansiyeline sahip olan uygulamalar belirlenmiş ve potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimleri olarak yedi grupta toplanmıştır. Bu uygulamalar, tabi ki sadece OECD üyesi ülkelerde değil, OECD üyesi olmayan ülkelerde de söz konusudur.

⁷¹ Niyazi Cangir, "Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası**. (Sayı 203, Temmuz 1998), s. 29.

Ancak, OECD ilk etapta kendi üyelerinde mevcut olan uygulamalar hakkında bir tespit yapmıştır. OECD'ye üye olmayan ülkeler için de çalışmalar devam etmektedir.

OECD üyesi ülkelerde mevcut olan potansiyel zarar vericitercihli vergi rejimleri;⁷²

- Sigorta
- Finans ve Leasing
- Fon Yönetimi
- Bankacılık (Kıyı Bankacılığı)
- Genel Merkez Rejimleri (Headquarter Rejimler)
- Dağıtım Merkezi Rejimleri
- Hizmet Merkezi Rejimleri
- Taşımacılık Rejimi
- Diğer Aktiviteler

olarak belirlenmiştir. Bu konuya İkinci Bölümde ayrıntılı olarak yer verileceği için burada üzerinde durulmayacaktır.

8. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ

Globalleşmenin her alana hızla yayıldığı günümüzde, uluslararası ekonomik ilişkiler bir yandan artarken diğer yandan da ülkelerin, globalleşme nedeniyle ortaya çıkan uluslararası pazardan pay kapma çabaları, zaten eskiden beri var olan rekabet kavramını iyice ön plana çıkarmış ve bu durum özellikle “vergi rekabeti” (tax competition) olgusuna dönüşmüştür. Vergi rekabeti ile ilgili tartışmaların odak noktasını ise, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri oluşturmaktadır.

Ticaret ve yatırımların globalleşme trendinin hızlanması, ulusal vergi sistemleri arasındaki ilişkileri temelden değişime uğratmıştır. Ulusal vergi politikalarının uluslararası alanda özellikle finansal akımların yön değiştirmesi gibi önemli etkileri olabilmektedir. Globalleşme nedeniyle sermayenin artan hareketliliği, sermaye

⁷² Öz, a.g.m, s. 55.

piyasalarının ve finansal piyasaların gelişimini desteklemiş ve ülkeleri, sermaye hareketlerine yönelik engelleri ortadan kaldırmaya, vergi rekabeti olgusuna ve yeni dünya koşullarına uyum sağlayacak şekilde vergi sistemlerini modernleştirmeye yönlendirmiştir.⁷³

Globalleşme, ülkelerin vergi sistemlerini modernleştirme ve yeni dünya koşullarına uyarlama konusundaki yardımlarına karşın, bazı ülkelerin, coğrafi mobilitesi yüksek sermaye hareketlerini (kurum ve kişilere vergiden kaçınma ve vergi yüklerini minimuma indirme gibi kolaylıklar ile) kendi ülkelerine yönlendirmesi gibi olumsuz etkileri de ortaya çıkarmaktadır.⁷⁴ Ülkelerin bu tür çabaları da global alanda vergi rekabetine neden olmaktadır.

Herhangi bir ülkenin vergi altyapısını değiştirmesi, vergi sistemini modernleştirmesi, vergi oranlarını düşürmesi ve vergi tabanını daha tarafsız biçimde genişletmesi, o ülkenin ekonomik gerekleri ve ulusal politika kararları sonucunda oluşur ve eğer herhangi bir ülke bunu başarabilmişse, bu o ülkenin ulusal politika başarısı olarak kabul edilir.⁷⁵

Bir ülkenin vergi altyapısını değiştirmesi dolaylı da olsa diğer ülkelerin vergi sistemlerini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyecektir. Belki de ülkeler arasındaki vergi rekabetini daha da körükleyecektir. Ancak, bu etkilere rağmen her ülkenin, uluslararası planda belirlenmiş normlara uymak koşuluyla, kendi vergi sistemini belirleme konusunda yine kendi egemenliği esastır. Tabi ki, burada kastedilen vergi rekabeti, vergi cenneti ülkeler ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya çıkardığı zararlı vergi rekabeti ile aynı şey değildir.

Bu bağlamda bir ülkenin, gerçekleştirdiği uygulamalar nedeniyle zarar verici vergi rekabetine yol açıp açmadığını tespit için vergi sistemini kullanarak aşağıdaki etkileri ortaya çıkarıp çıkarmadığına bakmak gerekmektedir.⁷⁶

⁷³ Eyüpgiller, a.g.m, s. 186.

⁷⁴ Aynı, s. 187.

⁷⁵ Aynı, s. 187.

⁷⁶ Aynı, s. 187.

Eğer bir ülkenin vergi sistemi;⁷⁷

- Diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde büyük boyutlarda tahribata yol açıyor ise,
 - Diğer ülkelerin vergi matrahlarını eritiyor ise,
 - Global alanda mükellefler arasındaki eşitlik ve adaleti zedeliyor ise,
 - Ticaret ve yatırımların yönünü değiştiriyor ise,
 - Mobilitesi yüksek sermaye hareketlerinin kolaylıkla ülkeye çekilmesini sağlıyor ise,
- o ülke, global alanda zarar verici vergi rekabeti yaratıyor demektir.

Burada ifade edilen etkiler OECD'nin 1998 Raporu'nda yer almış ve bu etkilerin ortaya konması raporun ana amacı olarak belirtilmiştir.

8.1. Zarar Verici Vergi Rekabeti Yaratan Faktörler

Zarar verici vergi rekabeti yaratan faktörleri, vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejimi ve tercihli vergi rejimleri olarak iki grupta toplayabiliriz.

8.1.1. Vergi Cenneti Ülkelerdeki Vergileme Rejimi

Daha önce de değinildiği gibi, vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin büyük çoğunluğu vergiye tabi değildir veya başka bir ifade ile sistemde, elde edilen bir takım kazançları vergilendirecek vergiler bulunmamaktadır. Bu nedenle, özellikle çokuluslu şirketler, üzerlerinde taşıdıkları vergi yükünden kurtulmak ya da bu yükü en aza indirmek amacıyla global pazarda elde ettikleri kazançları, vergi cenneti ülkelerde kurdukları kardeş şirketlere aktararak vergisiz kazanç elde etmektedirler. Bu tür şirketlerin, bu tür çabaları istedikleri yönde sonuçlandığı takdirde, birden fazla zararlı etki bir arada ortaya çıkmaktadır.

⁷⁷ Mitchell, "An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition - I", (Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/background/bg1395.html>

Sözü edilen zararlı etkilerin ilki, şirketin, mukim (yerleşik) olduğu ülkenin kamu hizmetlerinden yararlandığı halde bu hizmetlerin finansmanına katılmaması ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ilk olarak mukim ülkenin hazinesi, karşılıksız yararlanma nedeniyle zarara uğratılmaktadır.⁷⁸

İkinci olarak, şirketin faaliyette bulunduğu ülke veya ülkelerde elde edilen kazanç, vergi cenneti ülkelerde toplanıp vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede bulunan ana merkeze transfer edilerek vergisiz kâr transferi yapılmakta ve elde edilen kazanç üzerinden verilmesi gereken vergiler verilmemiş olmaktadır. Böylece, kazancın elde edildiği ülkelerin iç vergi matrahı olumsuz yönde etkilenmekte, vergi idareleri önemli gelir kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadır.⁷⁹

Üçüncü olarak, global pazarlarda aynı şartlarda faaliyette bulunan ve vergi cennetlerinin sunduğu bu tür avantajlardan yararlanmayan diğer şirketler açısından eşitlik ve adalet ilkeleri zedelenmektedir.

Dördüncü olarak da uluslararası alanda mobilitesi yüksek olan, her an bir başka ülkeye ya da alana kayabilen finansal aktiviteler, vergilerin tercihleri etkilemesi sebebiyle vergi cenneti ülkelerde toplanmakta ve bu nedenle dünyadaki finansal akımların yönü değişmektedir.⁸⁰

Buraya kadar sıralanan zararlı etkiler, sadece vergi cennetlerindeki vergi oranlarının düşük tutulması veya bazı vergilerin sistemde hiç bulunmamasının yarattığı tahrip edici etkilerdir.

Bunun yanında vergi cenneti ülkelerde sistemin şeffaf olmaması, bilgi değişiminin bulunmaması ve sıkı gizlilik kuralları uygulanmasının diğer ülkeler üzerinde yarattığı olumsuz etkiler de mevcuttur. Vergi cennetlerindeki bütün bu uygulamalar, hem ulusal hem de uluslararası alanda zarar verici vergi rekabetine neden olmaktadır.

⁷⁸ Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 107.

⁷⁹ Günaydın, a.g.m, s. 84.

⁸⁰ Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 105.

8.1.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri bilindiği gibi hem vergi cenneti ülkelerin hem de vergi cenneti olmayan ülkelerin uygulamakta olduğu ayrıcalıklı vergi rejimleridir.

Bu tür rejimler dünyanın pek çok ülkesinde yürürlükte olan vergi sistemlerinde kasıtlı olmasa da yer almaktadır.

Tercihli vergi rejimleri, uygulandığı ülkeler açısından ekonomik anlamda olumlu sonuçlar yaratırken diğer ülkeler için zararlı etkilere neden olmaktadır. Tercihli vergi rejimlerini belirleyen temel ve yardımcı faktörlerin hepsi diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır.

Tercihli vergi rejimlerindeki, düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulaması, (matrahın tanımıyla oynanmak suretiyle, ödenen verginin gerçekte elde edilen gelire oranının düşük olması) vergi cenneti ülkelerdeki vergileme rejiminin yarattığı etkilerin aynısını ortaya koymaktadır.

Yine sistemin şeffaf olmaması ve bilgi değişimi bulunmaması da benzer etkilere neden olmaktadır. Burada vergi cenneti ülkelerin vergileme rejiminin yarattığı etkilerden daha farklı etkileri ortaya çıkaran uygulamalar; rejim içinde serbest vergi kantonları yaratılması, matrahın suni olarak tanımlanmış olması, uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması, vergi oranı veya matrahın pazarlığa tabi olması ve yurt dışında elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi gibi uygulamalardır.

Rejim içinde serbest vergi kantonları yaratılması, sadece yabancı yatırımcılara hitap eden bir uygulamadır. Ülkenin kendi vatandaşları ve iç piyasada eskiden beri faaliyet gösteren yabancı firmalar bu uygulamanın nimetlerinden yararlanamamaktadır. Bu tür uygulamalarda, yabancı yatırımcılara ülkenin belli bölgeleri veya belli sektörlerinde yatırım yapmaları halinde büyük avantajlar tanınmaktadır. Örneğin, önerilen sektörde yatırım yapan ya da faaliyetlerini bu sektöre kaydıran bir yatırımcının elde ettiği kazanç, özel bazı düzenlemeler ile uzun bir dönem için vergiden muaf tutulabilmekte veya elde edilen kazanç için özel olarak düzenlenen istisnalar uygulanabilmektedir. Bu da hem iç piyasada aynı faaliyette bulunan diğer şirketler hem de uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren benzer şirketler açısından zarar verici vergi

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEDE OECD TARAFINDAN YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR VE ALINAN ÖNLEMLER

1. VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELE

Çağımızda devletler ekonomik, siyasal, askeri veya daha farklı alanlardaki ortak amaçlarını gerçekleştirebilmek için Birleşmiş Milletler (UN), Avrupa Birliği (EU), Dünya Sağlık Örgütü (WHO), Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü (OPEC) gibi çeşitli uluslararası örgütler kurmuşlardır.⁸² Bu örgütlerden bir diğeri ve incelememiz açısından önem taşıyanı ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'dir. OECD, üye ülkelerin global alanda ortaya çıkan ekonomik boyuta sahip her türlü sorununun çözümünde önderlik görevi yapmaktadır. Ancak bu kez OECD, geçmiş 1930'lara dayanan ve sadece üye ülkeleri değil bütün dünya ülkelerini ilgilendiren global bir sorunlar demeti ile karşı karşıya kalmıştır. Vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti olarak adlandırılan bu sorunun global alanda neden olduğu olumsuz etkileri gidermek amacıyla OECD 1996 yılından itibaren üye ülkelerin desteği ve işbirliği ile çözüm yolları aramaya başlamıştır. Ancak, sorun öyle büyük boyutlara ulaşmıştır ki sadece üye ülkelerin işbirliği çözüme ulaşmada yetersiz kalmış, üye olmayan ülkelerin de işbirliği ve desteği istenmiştir.

Bu süreç içinde, OECD'nin çözüm konusundaki çalışmalarının yanı sıra global hale gelen bu sorunu ortadan kaldırabilmek amacıyla devletler, tek tek veya gruplar

⁸² Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **Vergi Hukuku.** (, Ankara: Savaş Yayınları, Üçüncü Baskı, 1995), s. 67.

halinde vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden elde edilen gelirlerin istisna kapsamı dışında bırakılması ve ülke mevzuatlarında bu tür gelirlerin vergi kapsamına alınması gibi bir takım korunma önlemlerine başvurmuşlardır. Ancak ülkeden ülkeye farklılık gösteren bu tür önlemler, global nitelikte olan söz konusu sorun ile etkin bir mücadele için yeterli olmamıştır. Bu etkinsizliğin birkaç nedeni vardır. Öncelikle, özellikle tercihli vergi rejimlerinin ülkeye çekmeyi amaçladıkları faaliyetler, mobilitesi yüksek olan diğer bir deyişle her an yer değiştirebilen, bir ülkeden diğerine çok çabuk kayabilen faaliyetlerdir. Bu nedenle soruna bir bütün olarak müdahale etmek gerekmektedir. Aksi halde ülkelerin tek tek müdahalesi sorunu çözmeye yetmeyecek sadece mobilitesi yüksek olan bu faaliyetlerin sürekli yer değiştirmesi gibi bir sonucu ortaya koyacaktır.

Diğer taraftan, ülkelerin tek başına bu sorun ile mücadeleleri vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kendi mükelleflerini vergilemeleri ile sonuçlanabilmektedir. Bu önlem diğer ülkelerce de alınmadığı sürece vergileme yapan ülkenin vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan şirketleri rekabet açısından dezavantajlı duruma düşmektedir. Ayrıca, zararlı vergi uygulamalarının izlenmesi ve bunlarla mücadele (inceleme ve araştırma komisyonlarının kurulması, bu komisyonlarda çalışacak uzman kişilerin istihdam edilmesi v.b) maliyetli bir iştir. Global durumdaki bir sorunun çözümü için bu maliyete sınırlı sayıda devletin katlanmasını beklemek de çok akılcı bir davranış tarzı olmayacaktır.⁸³

Sıralanan bu nedenlerden dolayı, ülkelerin tek başlarına verecekleri bir mücadelenin başarıya ulaşma şansının olmadığı ve mutlaka uluslararası işbirliğinin olması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

1.1. OECD Tarafından Yürütülen Çalışmalar

Daha önce de değinildiği gibi OECD, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetine ilişkin ilk ciddi çalışmasına 1996 yılında başlamıştır. 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyi toplantısıyla başlatılan çalışmanın ilk bölümü, 27-28

⁸³ Niyazi Cangir, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – II”, **Yaklaşım**. (Yıl 8, Sayı 92, Ağustos 2000), s. 69.

Nisan 1998 tarihinde Paris’te yapılan Bakanlar Konseyi toplantısında sunulan raporun kabul edilmesiyle tamamlanmıştır.⁸⁴

“Zararlı Vergi Rekabeti–Yükselen Global Bir Sorun” (*Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*) başlığını taşıyan raporun kapsamı “zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz ve çarpıklık yaratıcı etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir rapor hazırlanması” olarak belirlenmiştir.⁸⁵

Rapor, üç bölümden oluşmaktadır. (İlerleyen konularda 1998 Raporu olarak anılacaktır). İlk bölümde uluslararası vergilemeye ilişkin olarak mevcut durumun ana esasları belirtilmek suretiyle genel bir değerlendirme yapılmakta ve globalleşmenin söz konusu yapı üzerinde yarattığı olumsuz etkilerden bahsedilmektedir. Bu noktada, sürekli değişen dünyada vergileme açısından da oyunun kurallarının değiştiği, bu değişimi kavrayacak yeni politikalara ihtiyaç duyulduğu ve bu doğrultuda uluslararası işbirliğinin şart olduğunun altı çizilmiştir.⁸⁶ İkinci bölümde, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ve bunları belirleyen faktörler açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetine ilişkin önlemlere ve tavsiyelere yer verilmiştir.⁸⁷

1998 Raporunda on dokuz adet tavsiyeye yer verilmiştir. Bu tavsiyeler, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede ulusal vergi yasaları ve bunların uygulanma şekillerine ilişkin olanlar, uluslararası işbirliğine ilişkin olanlar ve vergi anlaşmalarıyla ilgili olanlar olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.⁸⁸

Söz konusu tavsiyelerle, zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele amaçlı çalışmaların yürütülmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, bir yıl içinde vergi cenneti ülkeleri içeren bir liste oluşturulması, üye ülkelerdeki tercih yaratan vergi rejimlerinin belirlenip

⁸⁴ Öz, a.g.m, s. 50.

⁸⁵ Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 Raporu Yayımlandı”, *Vergi Sorunları*. (Sayı 160, Ocak 2002), s. 44.

⁸⁶ Aynı, s. 45.

⁸⁷ Cangir, “Vergide Rekabet - I”, (Sayı 91), s. 107.

⁸⁸ “Harmful Tax Competition – *An Emerging Global Issue*”. (Erişim: 10.11.2001).

<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

bir değerlendirme yapılması ve bu çalışmalara üye olmayan ülkelerin de katkısının sağlanması amacını taşıyan bir Forum oluşturulması öngörülmüştür.⁸⁹

Ayrıca 1998 Raporunda, vergi cenneti niteliği taşıyan ülkelerle yapılmış olan vergi anlaşmalarının yürürlükten kaldırılmasını ve gelecekte bu türden ülkelerle vergi anlaşması yapılmamasını, vergi cenneti niteliği taşıyan ülke veya yerlerle politik, sosyal ve ekonomik bağlantıları olan ülkelerin, bu bağlantılarının zararlı vergi uygulamalarına sebebiyet vermemesini sağlayacak şekilde titiz davranmalarını öngören tavsiyeler de mevcuttur.⁹⁰

Raporun tamamlanmasından sonra, raporda kabul edilen ilke ve kararlar doğrultusunda vergi cennetleri ile OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerdeki zararlı vergi uygulamaları yakın takibe alınarak çalışmalara devam edilmiştir.⁹¹ OECD, büyük önem verdiği bu çalışmaların sadece üye ülkelerle sınırlı kalmamasına özen göstermekte, üye olmayan ülkelerin de destek ve katkılarının sağlanması amacıyla toplantı ve seminerler başta olmak üzere çeşitli etkinlikler düzenlemektedir.⁹²

OECD'nin, 1998 raporundan sonra hazırlanan "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler" (Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices)⁹³ başlığını taşıyan 26 Haziran 2000 tarihli Raporunda (İlerleyen konularda 2000 Raporu olarak anılacaktır), 1998 Raporu ile oluşturulan Forum'un yaptığı çalışmalar özetlenmekte⁹⁴ söz konusu çalışmalara ilişkin olarak nelerin yapıldığı ve daha nelerin yapılması gerektiği konusunda bilgiler verilmektedir.⁹⁵

⁸⁹ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına", (Sayı 160), s. 48.

⁹⁰ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", (Sayı 238), s. 94 -95.

⁹¹ Cangir, "Vergide Rekabet - I", (Sayı 91), s. 107.

⁹² Aynı, s. 107.

⁹³ Raporun ayrıntıları için Bkz; "Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000", (Erişim: 10.11.2001).
http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harntax.htm#Report.

⁹⁴ Öz, a.g.m, s. 50.

⁹⁵ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına", (Sayı 160), s. 49.

1998 Raporu ile oluşturulmasına karar verilen Forum'un yaptığı çalışmalar sonucunda 2000 Raporu ile vergi cenneti ülkelerin listesi ve OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin listesi kamuoyuna açıklanmıştır.⁹⁶

OECD Mali İşler Komitesi, 14 Kasım 2001 tarihli toplantısında zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelede 1998 ve 2000 Raporları doğrultusunda çalışmaların değerlendirildiği “Zararlı Vergi Uygulamaları Üzerine OECD’nin Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu” (The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: *The 2001 Progress Report*) başlıklı rapor kabul edilmiş ve yayınlanmıştır.⁹⁷

Rapor (İlerleyen konularda 2001 Raporu olarak anılacaktır), özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmalar olmak üzere, projede yaşanan gelişmeleri ele almaktadır. 2001 Raporu ile işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı da alınmıştır.⁹⁸

Görüldüğü gibi, 1996 yılında OECD bünyesinde başlatılan çalışmalar, 1998 raporunun ışığında ve bu raporda belirlenen esaslar doğrultusunda devam etmektedir.

1.1.1. Vergi Cennetlerine İlişkin Çalışmalar

1998 Raporunda vergi cennetlerinin temel nitelikleri belirlenmiş ve düşük vergi oranları uygulanması, bilgi değişiminin bulunmaması, vergi sisteminin şeffaflıktan yoksun olması gibi kriterler dikkate alınarak bir çalışma yapılması ve vergi cennetlerinin bir listesinin hazırlanması kararlaştırılmıştır. Alınan karar gereği Forum, daha önce yapılan çalışmalardan da yararlanarak vergi cenneti olarak kabul edilebilecek kırkyedi ülke belirlemiş ve bunlar ile ilgili detaylı bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışmada, Forum tarafından oluşturulan grupların hazırladıkları raporların yanı sıra ilgili ülkenin tek veya çok taraflı temaslar yoluyla sunduğu bilgiler de dikkate alınmıştır. Elde edilen bilgi ve bulgular ülkeler itibariyle ayrı ayrı titiz bir şekilde

⁹⁶ Öz, a.g.m, s. 50.

⁹⁷ Raporun ayrıntıları için Bkz; “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, (Erişim: 25.02.2002).

<http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf>

⁹⁸ Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına”, (Sayı 160), s. 53.

gözden geçirilmiş, tartışılmış ve liste hazırlanmıştır.⁹⁹ İlk aşamada sayıları kırkyedi olarak belirlenen vergi cenneti ülkeler, daha sonra vergi cenneti olma kriterlerini taşıyıp taşımadıkları açısından çeşitli yöntemlerle tekrar incelenmiş ve sonuçta kırkibir ülkenin vergi cenneti olma kriterlerini taşıdığı belirlenmiştir.

Ancak 2000 Raporu ile kamuoyuna açıklanan listede otuzbeş ülke yer almıştır. Çünkü altı ülke OECD'nin yaptığı işbirliği teklifini hemen kabul etmiş ve zararlı vergi uygulamalarından, 1998 Raporunda öngörülen süre ve esaslar çerçevesinde vazgeçeceklerini üst düzeyde taahhüt (Advance Commitment Jurisdictions) etmişlerdir.¹⁰⁰

1.1.1.1. OECD İle İşbirliği Yapma Taahhüdünde Bulunan Vergi Cenneti Ülkeler

OECD'nin 2000 Raporu ile yayınlanan vergi cenneti ülkeler listesinde yer almayan ve vergi sistemlerindeki zararlı vergi uygulamalarına belirtilen süreler ve esaslar dahilinde son vereceklerini üst düzeyde taahhüt eden ülkeler, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Maritus (Mauritius) dur. Ancak bu ülkeler, listede yer almamakla birlikte halen birer vergi cenneti ülke durumundadır. Bu nedenle söz konusu ülkelerin, vergi cenneti ülke olma niteliklerinden kurtulabilmesi için zararlı vergi uygulamalarının kapsamını genişletmemeleri ve bu nitelikte yeni uygulamaları yürürlüğe koymaktan kaçınmaları gerekmektedir. Ayrıca, vergi sistemlerindeki zarar verici vergi uygulamalarını da aşamalı olarak 31 Aralık 2005 tarihine kadar ortadan kaldırmaları gerekmektedir. Söz konusu ülkelerin taahhütlerini yerine getirmeleri konusunda OECD desteğini esirgemeyecek ve her türlü yardımı yapacaktır. Belirlenen sürelerde, bulunan taahhütlerin yerine getirilmemesi halinde bu ülkeler de “işbirliğine yanaşmayan ülkeler” listesine dahil edileceklerdir.¹⁰¹

Ülkelerin OECD ile işbirliği konusunda yayınladıkları taahhüt mektuplarında genel olarak aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

⁹⁹ Cangir, “Vergide Rekabet – II”, (Sayı 92), s. 73.

¹⁰⁰ Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına”, (Sayı 160), s. 52.

¹⁰¹ Aynı, s. 50-51.

OECD'nin 1998 Raporundaki tavsiyeleri doğrultusunda, vergi cenneti olma kriterlerini ortadan kaldırılacak düzenlemeler yapılacak (vergi mevzuatları yeniden düzenlenecek, bilgi değişimini sağlayıcı düzenlemeler yapılacak, vergi sisteminin şeffaf olması sağlanacak, kağıt üstündeki şirketlerin kurulmasına izin verilmeyecek), ticari işlemlerde OECD'nin transfer fiyatlandırma kuralları uygulanacak, zararlı vergi uygulamalarına 2003 yılı sonuna kadar son verilecek ve bu süre içinde zararlı vergi uygulamalarına yenileri eklenmeyecek, istisna, muafiyet ve diğer vergi avantajları makul düzeylere çekilecek ve bütün bu işlemler sırasında OECD ile ortak çalışılacak, işbirliğine yanaşmayan ülkeler için uygulanacak olan ortak yaptırımlara da iştirak edilecektir.

OECD'nin bu taahhütlerden beklentisi, finansal merkezlerin tamamen kapatılması ve vergilerin artırılması değil, uluslararası standartların sağlanması ile daha çok şeffaflık ve bilgi değişiminin artırılması yoluyla zarar verici vergi rekabetinin sonlandırılmasıdır.¹⁰²

Örnek olması açısından Aruba'ya ait taahhüt mektubu EK- 4'de verilmiştir.¹⁰³

1.1.1.2. OECD İle İşbirliğine Gitmesi Beklenen Vergi Cenneti Ülkeler

OECD ile işbirliğine gitmesi beklenen ancak yapılan işbirliği çağrısına cevap vermeyen vergi cenneti ülkeler, 2000 Raporu ile açıklanan listede yer alan otuz beş ülkeden oluşmaktadır. Bununla birlikte, OECD tarafından bu ülkelere, belli bir takvime bağlanmış bir taahhütte bulunarak (scheduled commitments) söz konusu listeden çıkma şansı da verilmiştir.¹⁰⁴ Bu amaçla söz konusu ülkeler ile ilgili olarak OECD tarafından 31 Temmuz 2001 tarihine kadar geçiş dönemi olarak adlandırılabilen bir süreç öngörülmüştür. Fakat daha sonraki çalışmalarda vergi cenneti ülkelerin taahhütte bulunabilmeleri için verilen sürenin teknik olarak yetersiz olduğu kanısına varılarak

¹⁰² Öz, a.g.m, s. 52.

¹⁰³ Diğer ülkelere ait taahhüt mektupları için Bkz; "Organisation for Economic Cooperation and Development", (Erişim: 01.05.2002).
<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-103-nodirectorate-no-21-4393-22,FF.html>

¹⁰⁴ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına", (Sayı 160), s. 51.

geçiş dönemi olarak adlandırılan bu sürenin 28 Şubat 2002'ye kadar uzatılması kararı alınmıştır. Buna göre, listede yer almalarına rağmen zararlı vergi uygulamalarını 31 Aralık 2005 tarihine kadar kademeli olarak kaldıracaklarını 28 Şubat 2002'ye kadar taahhüt eden ülkeler “işbirliği yapan ülkeler” kategorisine dahil edilecek ve taahhütlerine uydukları sürece herhangi bir yaptırımla karşı karşıya kalmayacaklardır. OECD ile işbirliğine gitmek isteyen ülkelerin, taahhütlerini nasıl gerçekleştireceklerini gösteren bir planı, taahhüt tarihinden itibaren altı ay içinde OECD'ye sunmaları gerekmektedir. OECD, taahhüdün ilgili ülkeyi temsil eden yetkilinin imzası ile yapılmasını ve hazırlanan planda zararlı vergi uygulamalarının kaldırılma takviminin açıkça belirtilmesini şart koşmuştur.¹⁰⁵

2000 Raporu'nda OECD ile işbirliği yapıp yapmama konusunda vergi cenneti ülkeler açısından üçlü bir kategori ortaya konmuştur. Buna göre vergi cenneti ülkeler; “üst düzey işbirliği yapan ülkeler” (2000 Raporu yayınlanmadan önce işbirliğine yanaşan ülkeler), “işbirliği yapan ülkeler” (28 Şubat 2002 tarihine kadar işbirliğine yanaşan ülkeler) ve “işbirliğine yanaşmayan ülkeler” (hiç bir şekilde taahhütte bulunmayan veya işbirliği göstermeyen ülkeler) olarak gruplandırılmıştır.¹⁰⁶

OECD'nin vergi cennetlerine tanıdığı geçiş dönemi süresi 28 Şubat 2002'de tamamlanmış ve 2000 Raporu'nda sözü edilen kategorilere giren ülkeler belirlenmiştir. Buna göre, 2000 Raporu'nda yer alan listenin dışında kalan altı ülke (Kıbrıs Rum Kesimi, Malta, San Marino, Bermuda, Cayman Adaları ve Maritus) işbirliği çağrısına hemen cevap vermiş ve “üst düzey işbirliği yapan ülkeler” kategorisine dahil olmuştur.

Listede yer alan otuz beş ülkeden yirmi beşi (Angila, Barbuda, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Man Adası, Jersey, Monsera, Hollanda Antilleri, Niyu, Panama, Samoa, Nevis, San Lusa, Seyşel, Grenadines, Turks & Caicos, Amerikan Virjin Adaları) 28 Şubat 2002 tarihine kadar işbirliği için taahhütte bulunmuş ve “işbirliği yapan ülkeler” kategorine girmiştir. Geriye kalan on ülkeden yedisi (Andora, Lihtenştayn, Liberya, Monako, Marşal Adaları, Nauru ve Vanatu) işbirliği için

¹⁰⁵ Cangir, “Vergide Rekabet – II”, (Sayı 92), s. 74.

¹⁰⁶ Karaca, “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına”, (Sayı 160), s. 50.

hiçbir girişimde bulunmayarak OECD'nin "kara liste" olarak adlandırdığı "işbirliğine yanaşmayan ülkeler" kategorisinde yer alırken üç ülke de (Barbados, Maldiv Adaları ve Tonga) yapılan incelemeler sonucunda bilgi değişimi ve şeffaflık kriterleri açısından vergi cenneti ülke olma niteliklerini taşımadıkları gerekçesiyle listeden çıkarılmıştır.¹⁰⁷

OECD ile işbirliğine yanaşmayan ülkeler, vergi sistemlerinde barındırdıkları zararlı vergi uygulamalarını devam ettirdikleri sürece 28 Şubat 2002 tarihinden sonra OECD üyesi ülkelerece uygulamaya konulan ortak yaptırımlara maruz kalacaklardır.

1.1.2. Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetine İlişkin Çalışmalar ile Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetine İlişkin Tavsiyeler

Birinci bölümde değinildiği gibi tercihli vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan bir çok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir. Bu rejimler, ülke dışındaki mobilitesi yüksek finansal hizmetleri hedefleyen cazip vergi rejimleridir.

Tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti, ülkelerin vergi oranlarını diğer ülkelere göre net bir şekilde düşük tutmaları sebebiyle global alanda vergi sistemleri ve ekonomiler üzerinde daha önce değinilen olumsuz etkilere neden olmuştur.¹⁰⁸ Söz konusu etkilerin ortadan kaldırılması amacıyla OECD tarafından 1998 yılında yayınlanan raporda, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetinin yatırım kararları üzerinde yaptığı tahribat nedeniyle ortaya çıkan etkinlik kayıplarının giderilmesi, diğer bir deyişle, vergilemeye ilişkin faktörlerin yatırım kararları üzerindeki etkisinin azaltılarak global anlamda dünya ekonomisinin geliştirilmesi açısından "adil/eşit ortam" yaratılması hedeflenmiştir. 1998 Raporu, başlangıç olarak coğrafi anlamda hareket yeteneği olan finansal işlemler ve hizmetler üzerinde yoğunlaşmakta ve zararlı vergi uygulamalarının önlenmesinde üye olan ve olmayan ülkelerle geniş kapsamlı bir işbirliği yapılmasına özel bir önem vermektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Fethi Heper & Şennur Hoşyumruk, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum – II", **Yaklaşım**. (Yıl 10, Sayı 117, Eylül 2002), s. 29-30.

¹⁰⁸ Bkz; Zarar Verici Vergi Rekabetinin Doğurduğu Sonuçlar. s. 48.

¹⁰⁹ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına", (Sayı 160), s. 46.

1998 Raporunda, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele amacını taşıyan bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Toplam ondokuz tane olan bu tavsiyelerin bir kısmı tercihli vergi rejimi uygulamalarını teşvik eden ülkeleri bu uygulamalardan vazgeçirmeye yöneliktir. Bir grup tavsiye ise, vergi mükelleflerinin vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri uygulamaları nedeniyle elde ettikleri vergisel avantajları ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Diğer grupta yer alan tavsiyeler ise, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusu üzerinde yoğunlaşarak dolaylı yoldan tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadeleyi hedeflemektedir.¹¹⁰

2000 Raporunda ise, işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelere ve bu ülkelerdeki zararlı vergi uygulamalarına karşı uygulanacak ortak yaptırımlara yer verilmiştir.

1998 Raporunda yer alan söz konusu tavsiyeler aşağıdaki gibidir:

1.1.2.1. Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler

Ülkelerin, ulusal mevzuat ve uygulamalarına ilişkin olarak yapacakları düzenlemeler, zararlı vergi uygulamaları ile mücadelede başvurulacak ilk ve önemli bir unsurdur. Çünkü global bir sorun haline gelen söz konusu zararlı uygulamaların ortadan kaldırılabilmesi için gerekli önlemlerin öncelikle ülkeler bazında alınması ve vergi sistemlerinin zararlı etkilere neden olan unsurlarına son verilmesi gerekmektedir. Bünyesinde zararlı vergi uygulamalarını barındıran her ülkenin bireysel olarak vergi sistemlerinde gerçekleştireceği düzenlemeler, sonuç olarak bütün dünya ülkelerini tehdit eden zararlı vergi uygulamalarının sonunu da getirebilecektir.

1998 Raporunda yer alan Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹¹¹

¹¹⁰ Cangir, “Vergide Rekabet – II”, (Sayı 92), s. 69-70.

¹¹¹ “Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue”. (Erişim: 10.11.2001).
<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

- Zarar verici vergi rekabetine neden olduğu kabul edilen yabancı şirketlere ilişkin bir mevzuatı olmayan ülkelerin, bunu hemen yürürlüğe koyması ve bu mevzuata sahip olan ülkelerin ise, mevzuat hükümlerini zarar verici vergi rekabeti oluşturduğu düşünülen gelir türleri veya kişilere uygulaması gereklidir.
- Yabancı yatırım fonları ile ilgili bir mevzuata sahip olmayan ülkelerin, mevzuatı bir an önce yürürlüğe koyması, bu mevzuata sahip olan ülkelerin ise, mevzuat hükümlerini zarar verici vergi rekabeti oluşturduğu düşünülen gelir türleri veya kişilere uygulaması gereklidir.
- Yurt dışından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla istisna yöntemini uygulayan ülkelerin, vergi cennetlerinden ve tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkelere elde edilen gelirleri istisna kapsamı dışına çıkarması gereklidir.
- Uluslararası alanda gerçekleştirilen işlemlerin veya kişi ve kurumların mukim ülke dışındaki faaliyetlerinin izlenip incelenmesine izin veren bir mevzuatı olmayan ülkelerin, bu mevzuatı yürürlüğe koyması ve bu sayede elde edilen bilgileri gerekli olduğu hallerde değişime tabi tutması gerekmektedir.
- Ülkeler, mükelleflere uygulanacak hükümlerin ve idari uygulamaların açık ve net olmasını, her mükellefe vergi uygulamaları açısından eşit davranılmasının sağlanmasını ve diğer ülkelerin, mükelleflere uygulanacak bu hükümler hakkında bilgi edinebilmesini sağlayacak düzenlemeleri gerçekleştirmelidirler.
- Ülkeler, OECD'nin 1995 yılında yayınladığı transfer fiyatlandırma ilkelerine uymalı ve söz konusu ilkeleri zarar verici vergi rekabetine yol açacak şekilde uygulamamalıdır.
- Ülkeler, zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede vergi idarelerinin bankacılıkla ilgili bilgilere ulaşmasını kolaylaştıracak ve bilgilere ulaşmanın önündeki engelleri kaldıracak şekilde mevzuatlarını yeniden düzenlemelidirler.

Burada sıralanan tavsiyeler analiz edildiğinde, temelde vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kişi ve gelir unsurlarına karşı bazı önlemler

alınmasının talep edildiği görülmektedir.¹¹² Ulusal düzeyde yapılacak bu tür düzenlemelerin zararlı vergi uygulamaları ile mücadelede önemli yararlarının olacağı düşünülmektedir.

1.1.2.2. Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiyeler

Zararlı vergi uygulamaları ile mücadelenin ikinci unsurunu, ülkelerin birbirleri ile yaptıkları vergi anlaşmalarında yapılması gereken düzenlemeler oluşturmaktadır. 1998 Raporunun ışığında, vergi anlaşmalarının zararlı vergi rekabeti yaratan ya da dolaylı olarak zararlı vergi uygulamalarını destekleyen hükümlerinin iptali ve gerekiyorsa bu anlaşmaların tamamen iptali, yerlerine söz konusu zararlı etkilere meydan vermeyecek türde yeni anlaşmaların yapılması gerekmektedir. Ayrıca, bu anlaşmalara zarar verici vergi rekabetini önleme konusunda yardımcı olacak hükümlerin de (örneğin, bilgi değişimi kurallarının uygulamaya konulması gibi) konulması gerekmektedir. Bu yolla ulusal mevzuat ve uygulamalarına ilişkin yapılacak düzenlemelere, vergi anlaşmaları ile destek olunması amaçlanmaktadır.

1998 Raporunda yer alan Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiyeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹¹³

- Ülkeler, vergi cennetlerindeki uygulamalar ve tercihli vergi rejimi uygulamaları nedeniyle zarar verici vergi rekabeti yaratan işlemler ile ilgili etkili ve kapsamlı bilgi değişimi kurallarını uygulamaya koymalıdır.
- Ülkeler, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanmak suretiyle zarar verici vergi rekabetine katkıda bulunan firmaların elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde, bu tür gelirlerin vergi anlaşmalarının kolaylık sağlayıcı hükümlerinden yararlandırılmaması amacıyla anlaşmaya hükümler koymalı, gerektiğinde mevcut hükümleri bu amacı gerçekleştirecek şekilde değiştirmelidirler.

¹¹² Cangir, “Vergide Rekabet – II”, (Sayı 92), s. 70.

¹¹³ “Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue”. (Erişim: 10.11.2001).
<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

- Ülkeler, zararlı vergi uygulamaları ile ilgili olarak ulusal mevzuatlarındaki hükümler ile vergi anlaşmalarındaki hükümlerin birbiri ile çelişmemesine dikkat etmeli, belirsizlik ve şüpheyi meydana vermemelidirler.
- OECD'nin daha sonraki çalışmalarında da kullanılmak üzere Mali İşler Komitesi tarafından ülkelerin belirli kişi ve gelirleri anlaşma hükümlerinden yararlandırmamak üzere vergi anlaşmalarına koydukları hükümleri kapsayan bir liste hazırlanmalıdır.
- Ülkeler, vergi cennetleri ile daha önce yaptıkları ve zararlı vergi uygulamalarını destekleyen hükümler içeren vergi anlaşmalarını yürürlükten kaldırmalı ve yeni vergi anlaşmaları için müzakerelere başlamalıdır.
- Ülkeler, zararlı vergi uygulamalarından yararlanan gelir unsurları ve mükelleflere karşı ortak vergi incelemeleri başlatmalı ve özel bilgi değişimi projeleri geliştirmelidirler.
- Ülkelerin yürürlükte bulunan vergi yasaları, zararlı vergi rekabetine neden olacak şekilde vergi kaçakçılığını teşvik ediyorsa ve diğer ülkelerin vergi alma konusundaki hakkını ihlâl ediyorsa, söz konusu ülkeler diğer ülkeler ile işbirliğine giderek bu uygulamaya son vermelidirler.

Yedi maddeden oluşan vergi anlaşmaları ile ilgili bu tavsiyeler incelendiğinde, ülkelerin birbirleri ile yaptığı ya da yapacağı anlaşmalar yolu ile zarar verici vergi uygulamalarının büyük oranda önüne geçilmesinin mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

1.1.2.3. Uluslararası Alanda İşbirliğine İlişkin

Tavsiyeler

Ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin düzenlemeler ve vergi anlaşmalarında yapılacak düzenlemelerden sonra üçüncü unsur olarak karşımıza uluslararası alandaki işbirliğinin gerekliliği çıkmaktadır. Zararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi uygulamalarını sonlandırmada ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin düzenlemeler ile vergi anlaşmalarına ilişkin düzenlemeler ile birlikte uluslararası alanda işbirliği yapılması, ortak hareket edilmesi ve ortak tutumlar sergilenmesi gerekmektedir. Ülkelerin,

abalarının uluslararası alanda desteklenmesi, OECD ve diğ er uluslararası kuruluşların bu konudaki çalışmalarına katılmaları ve desteklemeleri gerekmektedir.

1998 Raporunda yer alan Uluslararası İşbirliğine İlişkin Tavsiyeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.¹¹⁴

- Üye ülkelerdeki potansiyel olarak zarar verici niteliğe sahip vergi uygulamaları yoğun bir incelemeye alınarak, bu konuda ortak hareket etmek ve ortak tutum sergilemek amacıyla bazı ilkeler benimsenmelidir. Buna göre;
 - Üye ülkelerin, zarar verici vergi rekabetine neden olan zararlı vergi uygulamalarına gitmeleri engellenmeli ve söz konusu ülkelerdeki mevcut uygulamaların kademeli olarak ortadan kaldırılması sağlanmalıdır.
 - Mali İşler Komitesi bünyesinde oluşturulan Forum, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesi konusunda 1998 Raporundaki kriterleri göz önüne alarak sorunun çözümü için etkili önlemler almalıdır.
 - Üye ülkelerdeki zararlı vergi uygulamalarının bir listesi hazırlanmalı ve listeler her yıl gözden geçirilmelidir.
 - Zararlı vergi uygulamalarının etkilerini ortadan kaldıracak idari uygulamalar teşvik edilmeli, zararlı vergi uygulamalarını geliştirme ve devam ettirme yönündeki mevzuat ya da idari uygulamalar Forum’a bildirilmelidir.
 - 2003 yılı Nisan ayı sonuna kadar zararlı vergi uygulamalarına son verilmeli ancak, 31.12.2000 tarihi itibariyle zararlı vergi uygulamalarından yararlanmakta olan mükelleflerin 2005 yılı sonuna kadar bu uygulamalardan yararlanmaya devam etmelerine izin verilmelidir.
 - Üye ülkelerin hepsi zararlı vergi uygulamalarını önlemek amacıyla ulusal mevzuatlarını ve vergi anlaşmalarını düzenlemede Forum ile işbirliği yapmalıdır.
- Vergi cennetlerinin bir listesi çıkarılarak bu liste sürekli izlenmeli ve gelişmeler takip edilmelidir.

¹¹⁴ Aynı, <http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>

- Vergi cennetleri ile olan politik, ekonomik ve diğer ilişkilerde zarar verici vergi rekabetine neden olacak işlem ve uygulamalardan kaçınılmalı ve rekabeti artırıcı yöndeki işlemleri yapmaktan uzak durulmalıdır.
- Zarar verici vergi rekabeti sonucunu yaratacak idari uygulamalardan vazgeçilerek vergi idareleri arasındaki işbirliği geliştirilmelidir. Vergi yasalarındaki belli kişi ya da işlemlere avantaj sağlayıcı hükümler kaldırılmalı, yeni bir düzenlemeye gidilmelidir.
- Üye olmayan ülkelere işbirliği çağrısında bulunulmalıdır.

Bu tavsiyeler incelendiğinde, zarar verici vergi rekabetine karşı uluslararası işbirliğinin yoğunlaştırılması amacı ile üye olan ve olmayan ülkelere çağrıda bulunularak, geliştirilen ülkelere uygun davranılması ve zararlı vergi uygulamalarının mümkün olan en yakın zamanda aşamalı olarak ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerden bahsedildiği görülmektedir.

1.1.3. OECD Üyesi Ülkelerdeki Tercihli Vergi Rejimleri

OECD Mali İşler Komitesi tarafından oluşturulan Forum, 1998 Raporu'ndaki tavsiyeler ve belirlenen kriterler doğrultusunda üye ülkelerdeki tercih yaratan vergi rejimlerini belirlemiş ve incelemeye almıştır. Buna göre, OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri 2000 Raporunda aşağıdaki ana başlıklar halinde sıralanmıştır.

- Sigorta
- Finansman ve Leasing
- Fon Yönetimi
- Bankacılık (Kıyı Bankacılığı)
- Genel Merkez Rejimleri (Headquarter Rejimler)
- Dağıtım Merkezi Rejimleri
- Hizmet Merkezi Rejimleri
- Taşımacılık Rejimi
- Diğer Aktiviteler

2000 Raporu ile dokuz ana başlık altında sıralanan bu rejimler, üye ülkelerdeki uygulanma şekilleri itibarıyla çeşitlenmiş ve kırkyedi adet uygulamanın potansiyel zarar

verici vergi uygulaması olduğuna karar verilmiştir. Söz konusu uygulamaların Forum tarafından yapılacak değerlendirme sonrasında gerçekten zararlı bulunması halinde, Nisan 2003 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılması gerekecektir.

Ana başlıklar halinde sıralanan tercihli vergi rejimlerinin, ülkelerdeki uygulanış tarzı sebebiyle ortaya çıkan ve potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimi olarak adlandırılan alt dalları aşağıdaki gibidir:¹¹⁵

SİGORTA

- Avustralya : Kıyı Bankacılığı Birimi¹¹⁶
- Belçika : Koordinasyon Merkezi¹¹⁷
- Finlandiya : Aland Captive Sigortacılık Rejimi¹¹⁸
- İtalya : Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi¹¹⁹
- İrlanda : Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi¹²⁰
- Portekiz : Madera (Maderia) Uluslararası İş Merkezi¹²¹
- Lüksemburg : Reasürans Firmalarına Dalgalanmalara Karşı Tanınan Ayrıcalıklar¹²²

¹¹⁵ "Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000", (Erişim: 10.11.2001). http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harntax.htm#Report.

¹¹⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Offshore-Onshore - Australia - Offshore Banking Units", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/australia/ausbank.html>

¹¹⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Offshore-Onshore-Belgium Co-ordination Centres", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/belgium/bgmcoord.html>

¹¹⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Regime For Insurance Companies (Captives) In Off-Shore Jurisdictions", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.lowtax.net/lowtax/html/obruins.html+captive+insurance+regimes&hl=tr>

¹¹⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "The Offshore Centre For Financial And Insurance Services Of Trieste", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.itpa.org/open/archive/triestecentre.rtf>

¹²⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "International Financial Services Centre", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.irlgov.ie/taoiseach/organisation/ifsc/default.htm>

¹²¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Offshore Business Activities In Madeira", (Erişim: 02.01.2002). <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmdobs.html>

¹²² Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Working Document Risk Management Tools for EU Agriculture With A Special Focus On Insurance January 2001", (Erişim: 02.01.2002). http://europa.eu.int/comm/agriculture/publi/insurance/sum_en.pdf
"The Insurance Industry", (Erişim: 02.01.2002). http://www.investhelp.com/industries.phtml?content=is_insurance

İsveç : Yabancı (non-life) Sigorta İşletmeleri¹²³

FINANSMAN VE LEASİNG

Belçika : Koordinasyon Merkezi¹²⁴

Macaristan : Risk Sermayesi İşletmeleri¹²⁵

Macaristan : Yurtdışı Faaliyette Bulunan Firmaların Tercihli Rejimleri¹²⁶

İzlanda : Uluslararası Ticari Firmalar¹²⁷

İrlanda : Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi¹²⁸

İrlanda : (Şanon) Shannon Havaalanı Bölgesi¹²⁹

İtalya : Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi¹³⁰

Lüksemburg : Finans Bölümü¹³¹

Hollanda : Uluslararası Grup Finansmanı Risk Rezervleri¹³²

Hollanda : Grup içi Risk Rezervleri¹³³

¹²³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Guidelines for Personal Data Protection in Non-Life Insurance Companies”, (Erişim: 02.01.2002).

http://www.sonpo.or.jp/english/eng_5604.html

¹²⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore-Belgium Co-ordination Centres”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/belgium/bgmcoord.html>

¹²⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Venture Capital Investment And Income Taxation”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://freespace.virgin.net/huntrade.london/venture.htm>

¹²⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Hungary Investment Climate Statement”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.tradeport.org/ts/countries/hungary/climate.html+Hungary+Preferential+Regime+for+Companies+Operating+Abroad&hl=tr>

¹²⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Trading Companies in Iceland”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.tax.is/internat.htm>

¹²⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Financial Services Centre”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.irlgov.ie/taoiseach/organisation/ifsc/default.htm>

¹²⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore Tax And Law In Ireland”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jiroltr.html>

¹³⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “The Offshore Centre For Financial And Insurance Services Of Trieste”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.itpa.org/open/archive/triestecentre.rtf>

¹³¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Organizations Attempt To Eliminate Preferential Tax Regimes And Influence Tax Havens”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.camagazine.com/cica/camagazine.nsf/e2001dec>

¹³² Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Code of Conduct (Business Taxation) / Primaloro Group”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.uv.es/cde/TEXTOS/primaloro.html>

¹³³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “FAT-Taxation Cost Plus Rulling”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.fat.nl/taxation.html>

- Hollanda : Finans Bölümü¹³⁴
İspanya : Bask Bölgesi ve Navara (Navarra) Koordinasyon Merkezi¹³⁵
İsviçre : Yönetim Şirketleri¹³⁶

FON YÖNETİMİ

- Yunanistan : Yatırım Fonu / Portföy Yatırım Şirketleri (Fon yönetiminin vergilendirilmesi)¹³⁷
İrlanda : Uluslararası Finansal Hizmet Merkezi (Fon yönetiminin vergilendirilmesi)¹³⁸
Lüksemburg : Yönetim Şirketleri (sadece bir tane yatırım fonunun yönetimini elinde bulunduran şirketlerin vergilendirilmesi)¹³⁹
Portekiz : Madera (Maderia)Uluslararası İş Merkezi (Fon yönetiminin vergilendirilmesi)¹⁴⁰

BANKACILIK

- Avustralya : Kıyı Bankacılığı Birimi¹⁴¹

¹³⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Organizations Attempt To Eliminate Preferential Tax Regimes And Influence Tax Havens”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.camagazine.com/cica/camagazine.nsf/e2001dec>

¹³⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore-Spain-Co-ordination Centres”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncoord.html>

¹³⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Vaud: İdeal Environment For R&D, Production And İnternational Business”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.ygva.net/ygva/02/WG04/wg04Vaud.html>

¹³⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore - Greece - Mutual Funds And Portfolio Investment Companies”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/greece/gremfp.html>

¹³⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Financial Services Centre”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.irlgov.ie/taoiseach/organisation/ifsc/default.htm>

¹³⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Perspectives On The UCITS Directive Amendments And Implications For The Investment Funds Industry”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.kpmg.lu/download/ucits.pdf>

¹⁴⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore Business Activities İn Madeira”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmdobs.html>

¹⁴¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore - Australia - Offshore Banking Units”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/australia/ausbank.html>

Kanada	: Uluslararası Bankacılık Merkezleri ¹⁴²
İrlanda	: Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi ¹⁴³
İtalya	: Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi ¹⁴⁴
Kore	: Dövizle İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı İşlemleri ¹⁴⁵
Portekiz	: Madera (Maderia)Uluslararası İş Merkezindeki Dış Şube Birimleri ¹⁴⁶
Türkiye	: İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi ¹⁴⁷

GENEL MERKEZ REJİMLERİ (Headquarter Rejimler)

Belçika	: Koordinasyon Merkezi ¹⁴⁸
Fransa	: Genel Merkez Rejimleri (Headquarter Rejimler) ¹⁴⁹
Almanya	: İzleme ve Koordinasyon Birimleri ¹⁵⁰
Yunanistan	: Yabancı İşletme Ofisleri ¹⁵¹
Hollanda	: Transfer Fiyatlandırma İşlemleri ¹⁵²

-
- ¹⁴² Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Designation As An International Banking Centre”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.ccca-adrc.gc.ca/E/pbg/tf/t781eq/t781e.pdf>
- ¹⁴³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Financial Services Centre”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.irlgov.ie/taoiseach/organisation/ifsc/default.htm>
- ¹⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “The Offshore Centre For Financial And Insurance Services Of Trieste”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.itpa.org/open/archive/triestecentre.rtf>
- ¹⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Commercial Service Korea Trade Project Financing”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.buyusa.gov/korea/en/index.php?page=21>
- ¹⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Financial Centre Details”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.sdmadeira.pt/html/IBC/products/details/fcdetails.html>
- ¹⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; Erol Çember, “Türkiye’de Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Sorunları**. (Sayı 132, Eylül 1999), s. 44 - 53.
- ¹⁴⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore-Belgium-Co-Ordination Centres”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/belgium/bgmcoord.html>
- ¹⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Invest in France Agency Headquarters”, (Erişim: 04.01.2002).
http://www.afii.fr/DoingBusiness/Taxation/?p=special_rules.php
- ¹⁵⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore-Germany-Co-ordination Centres”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gercoord.html>
- ¹⁵¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Embassy Of Greece-Business-Economy”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.greekembassy.org/busin-econ/fcompanies/shipping.html>
- ¹⁵² Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Advance Tax Rulings”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.nfia.com/html/solution/fact4a.html>

- Portekiz : Madera (Maderia) Uluslararası İş Merkezi¹⁵³
İspanya : Bask Bölgesi ve Navara (Navarra) Koordinasyon Merkezleri¹⁵⁴
İsviçre : Yönetim Şirketleri¹⁵⁵
İsviçre : Hizmet İşletmeleri¹⁵⁶

DAĞITIM MERKEZİ REJİMLERİ

- Belçika : Dağıtım Merkezleri¹⁵⁷
Fransa : Lojistik Merkezler¹⁵⁸
Hollanda : Transfer Fiyatlandırma İşlemleri¹⁵⁹
Türkiye : Serbest Bölgeler¹⁶⁰

HİZMET MERKEZİ REJİMLERİ

- Belçika : Hizmet Merkezleri¹⁶¹
Hollanda : Transfer Fiyatlandırma İşlemleri¹⁶²

-
- ¹⁵³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Financial Centre Details”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.sdmadeira.pt/html/IBC/products/details/fcdetails.html>
- ¹⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Offshore-Onshore-Spain-Co-ordination Centres”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncoord.html>
- ¹⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Vaud: İdeal Environment For R&D, Production And İnternational Business”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.ygva.net/ygva/02/WG04/wg04Vaud.html>
- ¹⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Vaud: İdeal Environment For R&D, Production And İnternational Business”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.ygva.net/ygva/02/WG04/wg04Vaud.html>
- ¹⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “New Business - Information for Foreign Investors - Setting Up in Belgium – Corporate Tax Incentives”, (Erişim: 09.01.2002).
http://www.newbusiness.be/3_cotaxi.htm
- ¹⁵⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Rules Of Special İnterest To Foreign Companies”, (Erişim: 09.01.2002).
http://www.afii.fr/DoingBusiness/Taxation/?p=special_rules.php
- ¹⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Advance Tax Rullings”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.nfia.com/html/solution/fact4a.html>
- ¹⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Free Trade Zones in Turkey”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.mfa.gov.tr/grupd/da/dab/c4c.htm>
“Free Trade Zones TURKEY”, (Erişim: 09.01.2002).
http://www.ymm.net/TaxGuide/free_trade_zones.htm
- ¹⁶¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “New Business - Information for Foreign Investors - Setting Up in Belgium – Corporate Tax Incentives”, (Erişim: 09.01.2002).
http://www.newbusiness.be/3_cotaxi.htm
- ¹⁶² Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Advance Tax Rullings”, (Erişim: 09.01.2002).
<http://www.nfia.com/html/solution/fact4a.html>

TAŞIMACILIK (Nakliye)

- Kanada : Uluslararası Taşımacılık¹⁶³
 Almanya : Uluslararası Taşımacılık¹⁶⁴
 Yunanistan : Taşımacılık Ofisleri¹⁶⁵
 Yunanistan : Taşımacılık Rejimi¹⁶⁶
 İtalya : Uluslararası Taşımacılık¹⁶⁷
 Hollanda : Uluslararası Taşımacılık¹⁶⁸
 Norveç : Uluslararası Taşımacılık¹⁶⁹
 Portekiz : Madera (Maderia) Uluslararası Taşımacılık İşlemleri¹⁷⁰

DİĞER AKTİVİTELER

- Belçika : Fiktif Sermaye (İnformal Capital) Düzenlemeleri¹⁷¹
 Belçika : Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri İle İlgili
 Düzenlemeler¹⁷²

¹⁶³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “The Shipping Federation of Canada”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.shipfed.ca/Library/MarineLiability/MarineLiabilityActBrief.html>

¹⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “NSA Annual Report 1998 The International Safety Management Code”, (Erişim: 09.01.2002). <http://www.rederi.no/en/library/annualreport/1998/02.html>

¹⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Shipping Companies”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.greekembassy.org/busin-econ/fcompanies/shipping.html>

¹⁶⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “The Rising Stock Of Greek Shipping”, (Erişim: 09.01.2002).

http://www.maritimeadvocate.com/i14_gree.htm

¹⁶⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “NSA Annual Report 1998 The International Safety Management Code”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.rederi.no/en/library/annualreport/1998/02.html>

¹⁶⁸ Aynı, <http://www.rederi.no/en/library/annualreport/1998/02.html>

¹⁶⁹ Aynı, <http://www.rederi.no/en/library/annualreport/1998/02.html>

¹⁷⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; “International Shipping Register”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.sdmadeira.pt/html/IBC/products/mar.html>

¹⁷¹ Fiktif Sermaye (İnformal Capital), İşletmenin gelişimine destek olmak amacıyla, yabancı ortaklardan alınmış gibi gösterilen, ancak gerçekte aynı veya nakdi hiçbir değer alınmayan, sadece kağıt üzerinde alındı gösterilen, on yıl boyunca amortismanı tabi tutulan ve bu suretle vergi matrahını azaltan bir düzenlemedir. Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Legal and Fiscal”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.ofisa.be/an/fiscal04.htm>

¹⁷² Ayrıntılı bilgi için Bkz; “Foreign Sales Corporation”, (Erişim: 15.01.2002).

http://mineco.fgov.be/investors/why_invest_in_belgium/legal4.htm

Kanada	: Dar Mükellef Yatırım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler ¹⁷³
Hollanda	: Mobil Hizmetler Yönlendiren Dış Satım Şirketleri ile ilgili Düzenlemeler ¹⁷⁴
Hollanda	: Fiktif Sermaye (İnformal Capital) Düzenlemeleri ¹⁷⁵
A.B.D	: Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri ¹⁷⁶

Yukarıda verilen listede rejimler kategorilere ayrılmıştır. Ancak uygulanma şekline göre İtalya, Hollanda, İspanya gibi ülkelerde olduğu gibi bir rejimin birden çok versiyonu ortaya çıkmış ve bu nedenle de birden çok kategoride yer almıştır. OECD'nin 2000 Raporunda verilen rakam kırk yedi olmasına rağmen, bir rejimin birden çok kategoride yer alması nedeniyle sayı artmış gibi görünmektedir.

1.2. OECD Üyesi Olmayan Ülkeler İle İlgili Çalışmalar

Globalleşmenin doğal bir sonucu olarak OECD üyesi olmayan ülkeler de zarar verici vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilenmektedir. Bununla birlikte, bu ülkelerin bazıları da zararlı vergi uygulamalarına sahiptir. Bu nedenle OECD'nin başlattığı çalışmanın başarıya ulaşması, dünyadaki bütün ülkelerin çalışmalara katılması ve destek vermesi ile mümkün olacaktır.¹⁷⁷

OECD üyesi olmayan ülkelerin çalışmalara destek vermekte çekimser kalması ya da açıkça destek vermeyi reddetmesi halinde zararlı vergi uygulamalarının bu ülkelere kayması ve söz konusu ülkelerin rekabet açısından avantajlı duruma geçmeleri mümkün olabilecektir. Bu aynı zamanda zarar verici vergi rekabetine son vermek amacıyla yapılan çalışmaların sonuçsuz kalmasına da neden olabilecektir. Bu nedenle, OECD, 1998 Raporunda belirtilen hususlar çerçevesinde yapılan ve yapılacak olan çalışmalara, üye olmayan ülkelerin de katkılarının sağlanması konusuna büyük önem

¹⁷³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Taxation in Canada", (Erişim: 15.01.2002).
<http://www.weirfoulds.com/publications/bizcanada/05.html>

¹⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "How Foreign Sales Corporations Work?", (Erişim: 15.01.2002).
<http://www.owens.com/howfscw.htm>

¹⁷⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "FAT Taxation- Taxation in the Netherlands", (Erişim: 15.01.2002).
<http://www.fat.nl/taxation.html>

¹⁷⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "US Corporate Export Tax Breaks Held Illegal Again", (Erişim: 15.01.2002).
<http://www.twinside.org.sg/title/twe271c.htm>

¹⁷⁷ Öz, a.g.m, s. 59.

vermektedir. Bu amaçla OECD, üye olmayan ülkelerin öncelikle sahip oldukları zarar verici nitelikteki vergi uygulamalarını elimine etmeleri ve bu tür uygulamalara sahip olup aynı zamanda da işbirliğine yanaşmayan ülkelere uygulanacak ortak yaptırımlara da destek vermelerini sağlamak amacıyla çalışmalara devam etmektedir.¹⁷⁸

Gerek 1998 ve 2000 Raporlarında gerekse OECD konseyinin tavsiye kararlarında üye olmayan ülkeler ile diyaloga girilmesinin önemi vurgulanmıştır. Üye olmayan ülkeler ile diyalog kurulmasının sağlanması için bölgesel sempozyumlar yapılması ve bu sempozyumlar aracılığı ile ülkelerin öncelikle konu hakkında ve yürütülen çalışmalar hakkında bilgilendirilmeleri öngörülmektedir. Ayrıca, bu ülkelerin potansiyel zarar verici vergi uygulamalarına son vermeleri konusunda teşvik edilmeleri ve böylece zarar verici vergi uygulamalarının, mücadele açısından kontrol edilebilir bir seviyeye çekilmesi amaçlanmaktadır.¹⁷⁹

1998 ve 2000 Raporlarında yer verilen OECD üyesi olmayan ülkeler ile diyalogun sağlanması konusundaki ilk adım 29-30 Haziran 2000 tarihlerinde Fransa Maliye Bakanlığı ve OECD'nin ortaklaşa düzenlediği bir sempozyum ile atılmıştır. “Zarar Verici Vergi Uygulamalarına Karşı Uluslararası İşbirliğinin Geliştirilmesi” konulu sempozyuma, OECD üyesi ülkeler, işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan vergi cenneti ülkeler, AB, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlarla birlikte otuzdan fazla OECD üyesi olmayan ülke de katılmıştır. Maliye Bakanları düzeyinde gerçekleştirilen bu sempozyumda, zarar verici vergi uygulamalarının tanımlanması ve bunlara karşılık geliştirilecek önlemler ve uluslararası işbirliğinin önemi konuları tartışılmıştır.¹⁸⁰

OECD'nin çalışmaları işbirliği ve diyalogun geliştirilmesi yönünde devam etmektedir.

OECD'nin üye olmayan ülkeler üzerinde yaptırım gücünün olmaması işleri biraz zorlaştırsa da ülkelerin bu konuda hassasiyetli davranmaları beklenmekte ve işbirliği ve diyalog konularının önemi sürekli hatırlatılmaktadır.

¹⁷⁸ Cangir, “Vergide Rekabet – II”, (Sayı 92), s. 69-75.

¹⁷⁹ Aynı, s. 76.

¹⁸⁰ Öz, a.g.m, s. 59.

2. VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEDE ALINAN ÖNLEMLER

OECD, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkelere ve sistemlerinde zararlı vergi uygulamalarını barındıran ve bu uygulamalara son verme konusunda isteksiz davranan diğer ülkelere karşı OECD üyesi olan ve olmayan ülkelerin de desteğini kapsayacak şekilde bazı yaptırımların uygulanması kararını almıştır. Söz konusu ortak yaptırımlar 2000 Raporunda aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.¹⁸¹

- 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 ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili karşılıklı bilgi değişimi kurallarının uygulanması, bu kurallara uyulmadığı takdirde caydırıcı cezai yaptırımların uygulanması,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde faaliyet gösteren yabancı şirketlerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemlerinin tevkifata tabi tutulması,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili işlemleri üzerinden harç alınması,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarının avantajlarından yararlanan işlemler ile ilgili yabancı ülkelerde ödenen vergilerin, vergi indiriminden yararlandırılmaması,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili olarak kapsamlı ve sıkı vergi denetimleri yapılması,

¹⁸¹ “Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000”, (Erişim: 10.11.2001).
http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/harntax.htm#Report.

- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle veya bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili ulusal mevzuatlarda karşı önlemlere yer verilmesi,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerle kapsamlı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının yapılmaması, zararlı vergi uygulamalarına açık kapı bırakan mevcut anlaşmaların da iptal edilmesi için çalışmalar yapılması,
- İşbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerde şirket kurulması veya elde edilmesi halinde bu işlemlere ilişkin maliyet ve indirimlerin kabul edilmemesi.

Görüldüğü gibi OECD, vergi cenneti ülkelerle ilgili çalışmalarına devam etmekte ve söz konusu ülkelerin vergi cenneti olma kriterlerini ortadan kaldırarak bu ülkelerin sunduğu vergi avantajlarının cazibelerini kaybetmelerini sağlamaya çalışmaktadır.

3. OECD’NİN BAŞLATTIĞI MÜCADELEYE KARŞI VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN SAVUNMASI

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.¹⁸²

Söz konusu olumsuz etkilerin giderilmesi amacıyla OECD, 1996 yılından itibaren vergi cenneti ülkeler, vergi cenneti olmayan ülkelere de uygulanmakta olan tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile ciddi bir mücadeleye girişmiştir.

Girişilen mücadeleden elde edilmek istenen sonuç, OECD’nin belirlediği kriterler çerçevesinde vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerin bu sınıftan arındırılması, pek çok gelişmiş ülkenin de uygulamakta olduğu tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ve böylece zarar verici vergi rekabetinin de ortadan kaldırılması ile kişisel veya kurumsal yatırımcıların uluslararası alanda her açıdan eşit şartlarda rekabet edebilmelerini sağlamaktır.

¹⁸² Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, (Sayı 238), s. 97.

Bu amaçla OECD'nin ilk hedefi, esas itibariyle hiçbir reel ekonomik faaliyet göstermeyen tabela veya kağıt üzerindeki şirketlere vergi kolaylığı sağlayan, aynı zamanda da bu şirketler ile ilgili olarak diğer ülkelerin vergi makamlarına hiçbir şekilde bilgi vermeyen vergi cenneti ülkeler olmuştur.¹⁸³ Zira, tercihli vergi rejimlerinin de zarar verici vergi rekabetinin de kaynağını vergi cenneti ülkelerin uygulamaları oluşturmuştur.

Vergi cenneti ülkeler, uygulamalarından dolayı kendilerine karşı başlatılan bu organize mücadeleden rahatsız olmuş ve kendilerini savunma çabası içine girmişlerdir. Söz konusu ülkeler kendilerini savunurken, gerçekte uyguladıkları ekonomik politikaların başarılı olduğunu ve sahip oldukları ekonomik avantajlar nedeniyle yabancı yatırımcıların kendi ülkelerini tercih ettiklerini belirtmekte ayrıca, OECD'nin iddia ettiği gibi, bu bölgelerde yabancı şirketler tarafından yürütülen ticaretin kağıt üzerinde kalmadığını, önemli ticari aktivitelerin yürütüldüğünü ileri sürmektedirler.¹⁸⁴

Zararlı vergi uygulamalarına ilişkin OECD çalışmalarına karşı yapılan en önemli itiraz, niteliği itibariyle çok taraflı bir işbirliği organizasyonu olan OECD'nin, üyeleri dışındaki ülkelere ilişkin çeşitli yaptırımlar belirleme ve uygulama yetkisinin olup olmadığı konusunda ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁵

Yüksek vergilere sahip oldukları için kişisel ve kurumsal yatırımları ülkelerine çekemeyen güçlü ülkelerin, OECD aracılığı ile düşük vergilere sahip ve her açıdan güçsüz olan ülkelere vergi politikaları dikte etmeye çalıştıkları ve bunun da bağımsız ülkelerin vergi sistemlerine ve vergi politikalarına müdahale anlamına geldiği ifade edilmektedir.

Ayrıca OECD'nin ileri sürdüğü gibi vergi rekabetinin ülkeler arasında çok yaygın olmasına rağmen onlara zarar vermediği, aksine tasarruf ve yatırımların en kârlı şekilde değerlendirilmesi için uygun bir ortam yaratıldığı ileri sürülmektedir.¹⁸⁶

¹⁸³ Hakan Ay, "Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası**. (Sayı 236, Nisan 2001), s. 136.

¹⁸⁴ Ağbal, a.g.m., s. 79.

¹⁸⁵ Karaca, "Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına", (Sayı 160), s. 54.

¹⁸⁶ "Coalition For Tax Competition", (Erişim: 24.01.2002).

<http://www.freedomandprosperity.org/ctc/ctc.shtml>

Bu ifadelere karşın OECD, zararlı vergi rekabeti ile mücadele edilmesinin gerekliliğini savunarak, bu mücadelenin gerekçeleri olarak aşağıdaki nedenleri ortaya koymuştur.¹⁸⁷

- Vergi oranlarının düşük tutulması, sermaye ve finansal hizmetlerin yön değiştirmesine neden olmakta ve diğer ülkelerin vergi tabanlarını erozyona uğratmaktadır.
- Verginin, sermayenin kullanım alanı konusunda verilecek kararlarda baskın faktör olmaması gerekirken, vergi oranlarının düşük olması ve vergi avantajlarının geniş tutulması nedeniyle sermaye, gerçekten daha üretken kullanılabileceği alanlar yerine daha az üretken ancak daha kolay yoldan daha çok kazanç elde edilebilecek alanlara kaymaktadır.
- Vergilerin bu şekilde kullanımı aynı zamanda ticaret ve yatırımların da yönünü saptırarak global refahın azalmasına neden olmaktadır. Yatırımların birkaç merkezde toplanması ülkeler arasındaki yatırım ve ticaret dengelerini de etkilemektedir.
- Vergi oranlarının düşük tutulması nedeniyle ülkeler arasında ortaya çıkan vergi rekabeti, mükelleflerin vergi ödemeksizin kamu hizmetlerinden karşılıksız yararlanmasını da beraberinde getirdiği için kamu harcamalarının arz ve talebinin ve vergilerin düzeyinin yeniden biçimlenmesine neden olmaktadır.

Bu nedenlerden dolayı vergi rekabeti, uluslararası alandaki yatırımların ve ticaretin yönünü pozitif olarak etkilediği zaman kabul edilebilir bir olgu olarak karşımıza görülecektir. Aksi halde, ülkeleri her açıdan negatif yönde etkileyen bir rekabet, fayda yerine zarar getirecektir.

OECD'nin zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetlerine ilişkin olarak yürüttüğü çalışmalara yöneltilen eleştiriler ise aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Mitchell, "An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition - I", (Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395.html>.

¹⁸⁸ Danial J. Mitchell, "An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy - II", (The Heritage Foundation, Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395es.html>.

- OECD'nin, zararlı vergi rekabeti ile mücadele amacıyla ortaya koyduğu tavsiye niteliğindeki zorlayıcı hükümler ve bu tavsiyelere uymayanlara uygulanacak olan yaptırımlar, OECD üyesi olmayan ülkelerin vergi politikalarını kendi istekleri doğrultusunda belirleyebilme hak ve egemenliğini tehdit etmektedir. Yüksek vergilere sahip olan gelişmiş ülkeler, OECD aracılığı ile her açıdan zayıf durumda bulunan ve düşük vergiler uygulayarak ekonomik gelişmelerini tamamlamaya çalışan küçük ülkeler üzerinde baskı kurmaya çalışmakta ve politikalarını kendilerinin belirleyeceği bir vergi karteli oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bunu başardıklarında OECD, global alanda uygulanacak vergi politikalarını belirleme yetkisine sahip önemli bir güç haline gelecektir.
- OECD üyesi ülkeler, off-shore merkezler ile rekabet edemedikleri için bu tür uygulamalara sahip ülkeler üzerinde baskı kurmaya çalışmaktadır.
- Zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarda, OECD üyesi ülkeler ile diğer ülkeler arasında çifte standart söz konusudur. OECD üyesi olmayan ülkeler zararlı vergi uygulamalarını devam ettirirlerse OECD üyesi ülkelerin uygulayacağı katı ambargolara maruz kalacaklardır. Ancak OECD üyesi ülkeler hiçbir zaman bu tür cezalarla karşı karşıya kalmayacaklardır.
- Benzer şekilde OECD, gizlilik kuralları konusunda da çifte standart uygulamaktadır. Çoğu endüstrileşmiş ülke, finansal gizlilik ve banka işlemleri gizlilik kanunlarını elimine etmede isteksiz davranmaktadır. Örneğin İsviçre, uzun zaman önce finansal gizlilik kurallarını yürürlükten kaldırmayı reddetmiştir. Avustralya anayasası banka işlemlerinin gizliliğini garanti altına almıştır. Lüksemburg, Belçika ve Yunanistan finansal gizlilik kurallarından vazgeçmemekte, bunun kişi ve kurumlara işlem yapmada güven verdiğini belirtmekte ve bu ülkelerin hiçbiri diğerine ambargo uygulamamaktadır. Zararlı vergi rekabetine son verilebilmesi için OECD'nin öncelikle kendi üyelerini bilgi değişimi kurallarını uygulamaya ikna etmesi gerekmektedir.¹⁸⁹

¹⁸⁹ Mitchell, "An OECD To Eliminate Tax Competition - I", (Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395.html>.

- OECD'nin çalışmaları serbest ticarete ve globalizasyon kavramına aykırıdır. OECD 2000 Raporunda, üye ülkelere vergi cenneti ülkelere karşı katı ve ayrımcı finansal korumacılık uygulamalarını tavsiye etmektedir. Bu acımasız uygulama, uluslararası sermaye akışını büyük ölçüde engelleyerek daha ileriki dönemlerde hedef ülkelerin ekonomilerinde çöküşler başlayacak ve bu durum sonuç olarak dünya ekonomisinin gelişimini de olumsuz yönde etkileyebilecektir.¹⁹⁰

Vergi cenneti ülkelerin bu iddialarına karşı, OECD'nin yaptığı çalışmalara taraftar olanlar 2000 Raporunda yer alan tavsiyelerden yanlış anlamlar çıkarıldığını ve OECD'nin amacının, sadece vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele etmek olduğunu, sanıldığı gibi ülkelerin egemenliklerini tehdit etmek, bir vergi karteli oluşturmak ya da global anlamda bir vergi otoritesi olmak gibi bir çaba içinde bulunmadığını ifade etmektedirler.¹⁹¹

OECD ile özellikle işbirliğine yanaşmayan vergi cennetleri arasındaki iddia ve savunmalar devam ederken diğer taraftan da zararlı olarak kabul edilen bu oluşumlarla ilgili çalışmalar sürdürülmektedir.

4. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ İLE MÜCADELEDEYE DESTEK VEREN ÇOKULUSLU ORGANİZASYONLAR

Vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti tüm dünya ülkelerini etkileyen global bir sorun haline dönüştüğü için bu sorunla mücadelede OECD'nin dışında global alanda faaliyet gösteren ve bu mücadeleyi destekleyen başka çokuluslu organizasyonlar da vardır. Söz konusu organizasyonlar, OECD tarafından vergi cenneti olarak belirlenen ülkeleri, vergi yasalarında değişiklik yapmaları ve zarar verici vergi rekabeti yaratan faktörleri sonlandırmaları için OECD'nin 2000 raporu ile yayınladığı tavsiyelere uymaları ve işbirliği yapmaları konusunda ikna çabası içine girmişlerdir.¹⁹²

¹⁹⁰ Mitchell, , "An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition - II", (Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/background/bg1395es.html>.

¹⁹¹ Aynı, <http://www.heritage.org/library/background/bg1395es.html>.

¹⁹² Mitchell, "An OECD To Eliminate Tax Competition - I", (Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/background/bg1395.html>.

OECD'nin çalışmalarını destekleyen ve ayrıca kendi üye ülkelerindeki bu tür zararlı oluşumları elimine etme çabası veren organizasyonların başını Birleşmiş Milletler, G8, Avrupa Birliği ve (FATF) Finansal Eylem Gücü çekmektedir.

Söz konusu organizasyonların başlattığı çalışmalar arasında, ülkelerin vergi idareleri arasındaki işbirliğinin ve bilgi paylaşımının geliştirilmesi, vergi cennetleri, zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerine karşı ortak mücadele stratejilerinin geliştirilmesi, transfer fiyatlama konusunda ortak ilkelerin benimsenmesi, elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin ortak kuralların kabul edilmesi ve kara para ile mücadelede ortak tutum sergilenmesi gibi konular ön plana çıkmaktadır.¹⁹³

OECD dahil olmak üzere bu tür organizasyonların, vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti ile neden mücadele ettiklerinin ortaya konulabilmesi için öncelikle kuruluş amaçlarına ve hedeflerine ve daha sonra da yaptıkları çalışmalara bakmak gerekmektedir.

4.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), ekonomik ve sosyal gelişimi sağlamak, üyeleri arasında işbirliğini güçlendirmek, global bazda sorunlara çözüm üretmek üzere kurulmuş bir organizasyondur. Organizasyon bünyesinde tartışılan problemler üye ülkeler arasında anlaşmalar yolu ile çözümlenmeye çalışılır. Ancak çoğunlukla tercih edilen yöntem ulusal politikaların etkilerinin birbirleriyle paylaşım sonucu uyumlaştırılmasının sağlanması ve bu konuda yol gösterici rol oynanmasıdır.¹⁹⁴

OECD, yirmi kurucu ülke tarafından 14 Aralık 1960'da Paris Anlaşması ile kurulmuş ve anlaşma, 30 Eylül 1961'de yürürlüğe girmiştir.

OECD'nin kuruluşu sırasında üç temel amaç benimsenmiştir. Bunlar;

- Üye ülkelerde kendi kendine yeterli en yüksek ekonomik gelişme ve istihdamı sağlamak, bu esnada mali istikrarı korumak,

¹⁹³ Ağbal, a.g.m., 83.

¹⁹⁴ "Siber Suçlar V - OECD Hakkında Kısa Bir Bilgi", (Erişim: 12.02.2002).
<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

- Üye olan ve olmayan ülkelerde ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak,
- Dünya ticaretinin uluslararası taahhütler çerçevesinde ve ayrımcı olmayan bazda gelişmesine yardımcı olmaktır.

OECD'nin, uluslararası mali işbirliğinin sağlanması veya ticaretin serbestleştirilmesi şeklinde özel bir görev alanı yoktur. Daha çok ekonomik ve ticari konuların ele alındığı bir “tartışma ve inceleme forumu” niteliği vardır. OECD, uluslarüstü yetkiyle donatılmış bir kuruluş değildir. Diğer bir deyişle ülkeler üzerinde yaptırım gücü yoktur. OECD sadece, üye ülkelerin ekonomik, mali, sosyal ve siyasal uygulamalarının belli bir uyum içinde ortaklaşa öğrenilip ahenkleştirilmesine, ortak sorunların çözümlenmesine, bu alanlarda uyulması zorunlu veya ihtiyari kuralların ortaya konulmasına imkan hazırlamaya yönelik sürekli bir müzakere ve konferans ortamıdır.

OECD, üye ülkelere yönelik iki tip karar almaktadır. Bunlar, “Karar” ve “Tavsiye Kararları”dır. Kararlar aksine hüküm olmadıkça, lehte oy veren ülkeleri bağlayıcı niteliktedir. Buna karşılık tavsiye kararlarının hukuki yönden üye ülkeleri bağlayıcı niteliği yoktur. Üye ülkeler uygun görürse uygulamaya konulmaktadır.

Bütün bu kararlar, tüm üye ülkelerin onayıyla kabul edilir. Üyelerden birinin olumsuz oyu kararı engeller, üyelerden bir veya birkaçının çekimser kalması ise kararın kabul edilmesini engellemez. Ancak, alınan karar çekimser kalan ülkeyi bağlamaz. Hukuki yükümlülük getirmesine rağmen Konsey kararlarının müeyyidesi yoktur.¹⁹⁵

OECD'nin kuruluşu sırasında yirmi olan üye sayısı, 2002 yılı itibarıyla otuz olmuştur. Üye ülkeler genellikle sanayileşmiş ülkelerdir ancak aralarında henüz gelişimini tamamlayamamış İzlanda ve Yeni Zelanda gibi ülkeler de bulunmaktadır. OECD üyesi ülkeler 2002 yılı itibarıyla aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**. (Ankara: Turhan Kitabevi, 1998), s. 29-58.

¹⁹⁶ “OECD, Member Countries”, (Erişim: 28.02.2002).

<http://www.oecd.org/EN/countrylist/0,,EN-countrylist-0-nodirectorate-no-no-159-0,FF.html>

Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Norveç, Yeni Zelanda, Hollanda, Polonya, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere, Amerika ve Slovak Cumhuriyeti.

Görüldüğü gibi, OECD'nin kuruluş amacı üye olan ve olmayan ülkelerin ekonomik kalkınmasına katkıda bulunmak ve dünya ticaretinin gelişmesine yardımcı olmaktır. İşte bu amaç doğrultusunda OECD, bütün dünya ülkelerini tehdit eder hale gelen vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede önderlik görevi yapmaktadır.

4.2. Birleşmiş Milletler

Birleşmiş Milletler Örgütü (UN), milletler arasındaki barış ve güvenliği sağlamak, dostane ilişkileri geliştirmek, ekonomik, sosyal, kültürel ve insani mahiyetteki sorunların çözümlenmesi, insan hak ve hürriyetlerine saygının geliştirilip teşvik edilmesi konusunda milletlerarası işbirliğini sağlamak ve bu müşterek amaçları geliştirecek eylemlerin uyumlu hale getirilmesinde bir merkez görevi görmek amacıyla oluşturulmuş çokuluslu bir organizasyondur.¹⁹⁷

Birleşmiş Milletler Örgütü, 25 Haziran 1945'te Birleşmiş Milletler Anlaşmasının kabulü ile elli kurucu üye tarafından kurulmuş ve anlaşma 24 Ekim 1945'te yürürlüğe girmiştir. Birleşmiş Milletler Örgütü'nün aslî üyeler ve sonradan kabul edilen üyeler olmak üzere iki çeşit üyesi vardır. Örgütün başlıca organları Genel Kurul, Güvenlik Konseyi, Uluslararası Adalet Divanı ve Genel Sekreterliktir.

Birleşmiş Milletler Örgütü'nün kuruluş amaçları şunlardır:

- Ulusların birbirleri ile olan dostluk ilişkilerini geliştirmek,
- Ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda uluslararası işbirliğini sağlamak,
- Üyelerin dış siyasetlerini uyumlaştıran bir merkez olmak.

¹⁹⁷ "Siber Suçlar V – Birleşmiş Milletler Hakkında Kısa Bir Bilgi", (Erişim: 12.02.2002).

<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

Birleşmiş Milletler Örgütü, faaliyetlerini organları aracılığı ile gerçekleştirir. Merkezi New York'tadır. Birleşmiş Milletlere üye olmakta ülkeler arasındaki gelişmişlik farkı önemsizlenmemektedir. Sadece barışçıl bir ülke olmak ve kuruluşun amaçlarına uygun davranmak üyelik için yeterli görülmektedir.¹⁹⁸ Birleşmiş Milletler'in üye sayısı, 2002 yılı itibarıyla 189'dur.¹⁹⁹

Birleşmiş Milletler, 3-7 Mayıs 1999'da düzenlediği "Bilgi Değişimi" başlıklı dokuzuncu toplantısında OECD'nin zarar verici vergi rekabeti projesine destek vermek amacıyla, vergi konularında uluslararası işbirliğini sağlamakla yükümlü bir uzmanlar grubu oluşturmuş ve bu dokuzuncu toplantıda özellikle OECD'nin 1998 Raporu ele alınmıştır.

Toplantı sonunda OECD'nin çalışmalarına destek verilmesi kararı alınarak zararlı vergi rekabetinin önlenmesi konusunda özellikle OECD üyesi olmayan ülkeler ile işbirliği yapılması hedef olarak belirlenmiştir.²⁰⁰

Görüldüğü gibi Birleşmiş Milletler Örgütü, hemen hemen bütün dünya ülkelerini kapsayan büyük bir organizasyondur ve amaçlarından biri de ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda uluslararası işbirliğini sağlamaktır. Birleşmiş Milletler, bu amaç doğrultusunda hareket ederek OECD'nin vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadelesine destek vermektedir.

4.3. G-8 (Group Of Eight)

1975 yılında dünya üzerinde en gelişmiş endüstriye sahip olan yedi ülkenin (A.B.D., İngiltere, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya ve Kanada) G-7 olarak oluşturduğu bir organizasyondur. Daha sonra Rusya'nın da gruba katılmasıyla organizasyonun adı G-8'e dönüşmüştür. Avrupa Birliği de kurum olarak bu organizasyon içinde yer almaktadır.²⁰¹ Dünya politikası üzerinde uluslararası sermayenin en büyük gücü sayılan

¹⁹⁸ Karluk, *a.g.e.*, s. 109-130.

¹⁹⁹ B.M. üyesi ülkeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz; "List Of Member States", (Erişim: 01.03.2002).
<http://www.un.org/Overview/unmember.html>

²⁰⁰ "Harmful Tax Competition" (Erişim: 19.02.2002).
http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2000/harmful_tax.asp

²⁰¹ "Siber Suçlar V – G8 Hakkında Kısa Bir Bilgi", (Erişim: 13.02.2002).
<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

G-8, kuruluş ilkelerinde kendini bir karar gücü olarak görmemiş, sadece birliği oluşturan ülkeler arasında ekonomi, gelişim, rekabet, yardımlaşma vb. konularda görüş alışverişi amacını benimsemiştir. Ancak, kuruluş ilkelerinin aksine bugün dünya politikasını belirleyen ve aldığı kararlarla, dünyayı şekillendiren en büyük güç durumuna gelmiştir.²⁰²

G-8, sürekli çalışan bir sekreteryası, belli bir binası, çalışanları ve belli bir çalışma temposu bulunmayan bir organizasyondur. Başkanlık, üye ülkeler arasında sıra ile yapılmakta ve her yıl bir tane zirve toplantısı gerçekleştirilmektedir. O yılın gündemindeki konular uzman gruplar tarafından araştırılıp, konu ile ilgili raporlar hazırlanmaktadır.

Zirvenin sonunda başkan, bir bildiri yayınlamakta ve her ülke genel amaçlar doğrultusunda kendi bireysel eylemlerini koordine etmektedir.²⁰³ G-8'i oluşturan ülkelerin liderleri 1975 yılından itibaren her sene yıllık olarak toplanmakta ve aralarında teknolojik gelişim, suç ve terörizmin yer aldığı birtakım önemli problemleri masaya yatırmaktadırlar.²⁰⁴

Diğer organizasyonlar gibi G-8 de tüm dünya ülkelerini tehdit eder hale gelen zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede OECD'ye destek olmak amacıyla 1998 yılında yapılan Birmingham Zirvesi'nde vergi cennetleri ve zarar verici vergi rekabeti konusunu ele alarak bir mutabakata varmış ve buna da G-8 anlaşması adını vermiştir. Bu anlaşmaya göre;

- OECD'nin zararlı vergi rekabetinin önlenmesi konusundaki tavsiyeleri ve alınacak önlemleri desteklenecek ve rekabetin zararlı hale dönüşmemesi amacıyla Avrupa Birliği'nin ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili koymuş olduğu kurallar göz önünde bulundurulacaktır.

²⁰² "G8 Nedir?", (Erişim: 13.02.2002).

<http://www.ozgurpolitika.org/2001/07/21/hab33.html>

²⁰³ "What Is G8? - An Informal Club", (Erişim: 13.02.2002).

<http://birmingham.g8summit.gov.uk/brief0398/what.is.g8.shtml>

²⁰⁴ "Siber Suçlar V – G8 Hakkında Kısa Bir Bilgi", (Erişim: 13.02.2002).

<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

- Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri nedeniyle ortaya çıkan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı engellemek için ülkeler bazında ve global alanda daha fazla bilgi değişimini sağlayıcı önlemlere başvurulacaktır.
- G-8 daima, para aklama sistemleri tarafından ortaya çıkarılan vergisel suçlar konusunda yapılacak uluslararası eylem ve toplantılara öncülük edecek ve diğer uluslararası vergi otoritelerinin bu konudaki yükümlülüklerini paylaşacaktır.

G-8'ler bu anlaşma ile vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve zarar verici vergi rekabeti olarak varolmaya devam eden vergisel sorunlar konusunda OECD'ye açık desteğini sunmuş ve kendi üye ülkelerini de bir anlamda söz konusu oluşumların zararlı etkilerinden korumayı amaçlamıştır.

G-8'ler, Birmingham Zirvesi'nde G-8 anlaşmasını yürürlüğe koymakla zarar verici vergi rekabetinin yok edilmesi, tercihli vergi rejimleri ve vergi cennetlerindeki işlemler hakkında daha fazla bilgi elde edilmesi amacıyla OECD'nin 1998 Raporunu destekleyici bir tutum sergilemiştir.

G-8'lerin Birmingham Zirvesi sırasında ortaya koyduğu önemli bir nokta da finansal kuruluşların hazırladığı raporlara göre, anti-para aklama sistemlerinin, suç oluşturan unsurların doğrudan vergi ile ilgili olup olmadığının tespit edilememesi sebebiyle vergisel suçları önlemede yetersiz kaldığıdır. Ayrıca, para aklama işiyle uğraşanların bankerler, komisyoncular ve profesyonel danışmanlar sayesinde anti-para aklama sistemlerinden kaçabildikleri de belirtilerek, G-8'lerin vergi otoriteleri tarafından hazırlanan şüpheli işlem raporlarına dayanarak kanunların işletilmesine aracılık edeceği, vergisel suçlar konusunda yerel veya deniz aşırı araştırmalar yapılması için yeni istihbarat kaynakları sağlayacağı da belirtilmiştir.²⁰⁵

Görüldüğü gibi G-8'ler, vergi cennetleri, zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimleri ile mücadelede OECD'ye büyük oranda destek verme konusunda kararlı görünmektedir.

²⁰⁵ "G7 Initiative On Harmful Tax Competition", (Erişim: 01.04.2002).
<http://www.g7.utoronto.ca/g7/summit/1998birmingham/harmfultax.html>

4.4. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği ekonomi, sanayi, siyaset, yurttaş hakları ve dış politika alanlarını kapsayan çok sektörlü bütünleşmenin en ileri biçimidir.²⁰⁶

Avrupa Birliği barışı korumak, ekonomik ve sosyal ilerlemeyi pekiştirmek amacı ile bir araya gelmiş on beş üye devletten oluşmaktadır. Birliğin içinde ortak kurumları bulunan üç topluluk yer almaktadır. Bunlardan ilki 1951 tarihli Paris Antlaşması'yla kurulan (AKÇT) Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'dur. Daha sonra 1957 tarihli Roma Antlaşması'yla Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu kurulmuştur. Daha sonra üye devletler arasındaki bütün iç sınırlar kaldırılarak tek bir pazar oluşturulmuştur. 1992'de Maastrich'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması ile de ekonomik ve parasal birlik doğrultusunda ilerleyen ve belirli alanlarda hükümetlerarası işbirliğini içeren Avrupa Birliği kurulmuştur.²⁰⁷

Birliği yöneten kurumlar; demokratik yollarla seçilen Parlamento, üye devletleri temsil eden ve bakanlardan oluşan Konsey, Avrupa Devlet ve Hükümet Başkanları Doruğu, anlaşmaların koruyucusu olan Komisyon, topluluk hukukuna uyulmasını sağlayan Adalet Divanı ve birliğin mali yönetimini izleyen Sayıştay, ekonomik, sosyal ve bölgesel çıkar gruplarını temsil eden Danışma Kurulları, birliğin dengeli gelişimine katkıda bulunan projelerin finansmanını kolaylaştırmak amacıyla kurulmuş olan Avrupa Yatırım Bankası'dır.²⁰⁸

Avrupa Birliğinin hedefleri ise dört başlık altında sıralanabilir. Bunlar:²⁰⁹

- Avrupa Vatandaşlığı kavramının oluşturulması,
- Özgürlük, güvenlik ve adaletin güvence altına alınması,

²⁰⁶ "euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliği'nin Tarihçesi", (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>

²⁰⁷ "Avrupa Birliği", (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.deltur.ccc.eu.int/ab-ab.html>

²⁰⁸ "euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliği'nin Kurumsal Yapısı", (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>

²⁰⁹ "euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliğinin Hedefleri", (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>

- Ekonomik ve sosyal gelişmenin desteklenmesi,
- Dünyada Avrupa'nın rolünün vurgulanması.

Avrupa Birliği'nde, sınırların kaldırılmasından sonra ortaya çıkması muhtemel olan sorunları gidermek amacıyla üye ülkelerdeki vergilerin koordinasyonu ve uyumlaştırılması yoluna gidilmiştir.

Üye ülkelerdeki vergi konuları ve oranlarındaki farklılıkları gidermekle meşgul olan Avrupa Birliği, zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de yakından ilgilenmektedir. Zira, Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunda (Belçika, Hollanda, İspanya, Portekiz, İrlanda, Lüksemburg, İtalya gibi) tercihli vergi rejimlerinden doğan zarar verici vergi rekabeti söz konusudur.

Bu nedenle Avrupa Birliği, OECD'nin çalışmalarını desteklerken diğer yandan da üye ülkelerde uygulanmakta olan tercihli vergi rejimlerine de kısa zamanda son verilmesi amacıyla girişimlerde bulunmaktadır. Her ne kadar bir sonuç alınamamışsa da Avrupa Birliği Komisyonu, üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılacağı kararını almıştır.²¹⁰

4.5. Finansal Eylem Gücü (FATF)

Temel misyonu tüm ülkelerde gerekli tedbirlerin var olmasını sağlayarak kara para aklanmasının etkin olarak engellenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olmak olan Finansal Eylem Gücü (Financial Action Task Force – FATF), 1989'da Paris'teki G-8 zirvesinde kurulmuştur. Başta finans olmak üzere kanun düzenleyici ve uygulayıcı kesimden katılan uzmanların oluşturduğu FATF, kara paranın aklanmasının önlenmesine ilişkin yasal ve düzenleyici reformları etkileyebilecek siyasi iradeye yardımcı olmak için dizayn edilmiş bir politika üretim merkezi görevini yürütmektedir.²¹¹

²¹⁰ Herbert Smith, "Tax Briefing August 2001", (Erişim: 05.10.2002).
<http://www.herbertsmith.com/hspublications/PDF/TaxAug01.pdf>

²¹¹ "Kara Paranın Aklanması: Finansal Hizmetler Endüstrisindeki Riskler ve Başa Çıkma Yolları", (Erişim: 05.04.2002).
<http://www.activefinans.com/activeline/sayi5/karapara.html>

FATF, karaparanın aklanması ile ilgili olarak mali denetimin ve çok taraflı yardımların düzenlenmesini öngörmekte, yayınladığı tavsiyelere üye ülkelerin uyup uymadığını denetlemektedir.²¹² Üyeleri arasında Avrupa, Amerika ve Asya'nın önemli finansal merkezlerinin yer aldığı yirmi dokuz ülke (Arjantin, Almanya, Amerika, Avustralya, Avusturya, Belçika, Brezilya, Çin, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Hong-Kong, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Meksika, Norveç, Portekiz, Singapur, Türkiye, Yeni Zelanda, Yunanistan) ve iki çokuluslu organizasyon (Avrupa Komisyonu, Körfez İşbirliği Konseyi) bulunmaktadır.²¹³

1991 yılında FATF tarafından hazırlanan ve 1996 yılında bazı değişikliklere uğrayan kırk tavsiye kararı²¹⁴ ile, uyuşturucu suçu dışındaki suçlardan elde edilen gelirler de karapara kapsamına alınmış, şüpheli işlem bildirimleri zorunlu hale getirilmiş, yeni ödeme sistemlerine ve finans dışı sektörlerle ilişkin önlemler alınmıştır. Bu tavsiye kararlarının uygulanması, FATF tarafından sürekli olarak denetlenmektedir.²¹⁵

FATF, vergi cenneti ülkelerin aynı zamanda karapara aklama merkezleri olarak da kullanıldığını tespit etmiş ve bu konuda ayrıntılı çalışmalar yapmıştır. Bu amaçla OECD'nin hazırlamış olduğu liste haricinde bir liste hazırlamıştır. Bu iki liste tamamen birbirini ile aynı olmasa da FATF, vergi cennetlerinde şeffaflığın ve bilgi değişimi kurallarının bulunmaması nedeniyle bu ülkelerin para aklama konusunda ideal bölgeler olduğunu ortaya koymaktadır.²¹⁶

²¹² “Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı - Karaparanın Aklanması İle Mücadele”, (Erişim: 08.03.2002).

<http://www.kom.gov.tr/genel/karapara.htm>

²¹³ “FATF Members”, (Erişim: 03.06.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/Members_en.htm#Members

²¹⁴ FATF'ın yayınladığı Tavsiye Kararları hakkında detaylı bilgi için Bkz; “The Forty Recommendations”, (Erişim: 03.06.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/40Recs_en.htm - 47k - 08 April 2002

²¹⁵ “Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı - Karaparanın Aklanması İle Mücadele”, (Erişim: 08.03.2002).

<http://www.kom.gov.tr/genel/karapara.htm>

²¹⁶ “Offshore Tax Havens Reject Calls For Transparency”, (Erişim: 11.02.2002).

<http://www.twinside.org.sg/title/havens.htm>.

FATF, para aklama ile mücadelede işbirliği yapmayan ondokuz ülkeyi²¹⁷ kendi belirlediği kriterler doğrultusunda kara listeye almıştır. Bu ülkelerden sekiz tanesi (Cook Adası, Dominik, Grenada, Grenadines, Marshall Adası, Nauru, Niye, Nevis,) aynı zamanda vergi cenneti ülke, bir tanesi de (Macaristan) 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 FATF çalışmalarında birbirlerine destek vermektedirler.²¹⁸



²¹⁷ FATF'ın kara listeye aldığı ülkeler şunlardır:

Cook Adası, Dominik, Mısır, Grenada, Guatemala, Macaristan, Endonezya, İsraill, Lübnan, Marshall Adaları, Myanmar, Nauru, Nijerya, Niue, Filipinler, Rusya, Nevis, Grenadines, Ukrayna. "Financial Action Task Force on Money Laundering, Non-Cooperative Countries and Territories", (Erişim: 24.05.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/NCCT_en.htm

²¹⁸ Mandy Robinson, "FATF Says Worst Offending Tax Havens Must Remain On Money Laundering Blacklist", (Erişim: 24.05.2002).

http://www.tax-news.com/asp/story/story_print.asp?storyname=2101.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİ, TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ VE ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN OECD’NİN BELİRLEDİĞİ KRİTERLER ÇERÇEVESİNDE VERGİ CENNETİ ÜLKELERİN, OECD ÜYESİ ÜLKELERİN VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. VERGİ CENNETİ UYGULAMALARI AÇISINDAN OECD ÜYESİ ÜLKELERİN VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalar, sadece bir durum tespitinden ibarettir. İlk iki bölümde, 1996 yılında başlayarak günümüze değin OECD tarafından yürütülen ve halen yürütülmekte olan çalışmalar incelenmiş, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti olgularının çerçeveleri çizilmiş ve söz konusu olguların global alanda yarattığı iddia edilen zararlı etkileri üzerinde durulmuştur.

Bu bölümde ise, her üç olgu açısından OECD’nin belirlediği kriterler esas alınarak ve Türk Vergi Kanunları göz önünde bulundurularak Türkiye’nin, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti olgularının neresinde yer aldığı konusunda tespitlerde bulunularak konuya ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

Bilindiği gibi OECD tarafından yapılan çalışmalar sonucunda, vergi cenneti ülkelerin en önemli özelliğinin “düşük veya sıfır vergi oranı uygulaması” olduğu belirtilmiş ilave olarak da banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ilkelerinin uygulanması, nakit kontrolünün bulunmaması, vergi anlaşmaları yapılmaması, vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması ve fiilen faaliyette bulunulmaması gibi konular da vergi cennetlerini belirleyen faktörler olarak ortaya konulmuştur. Burada sözü edilen banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları uygulaması ile vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması konuları, OECD’nin önemle

üzerinde durduğu “etkin bilgi değişimi” konusunu karşılamaktadır. Vergi cenneti ülkelerin diğer ülkeler ile etkin bilgi değişimi konusunda işbirliği yapmaması daha evvel sözü edilen yedi ülkenin kara listeye alınmasında önemli rolü bulunan bir unsur olarak ortaya konulmuştur.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında, vergi cenneti ülkelerin özellikleri ve vergi cenneti ülkeleri belirleyen faktörlerden vergi oranları, banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ve nakit kontrolü, vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi ile fiilen faaliyette bulunulmaması kriterleri veri kabul edilerek, söz konusu kriterler, kara listeye alınan vergi cenneti ülkeler, rassal olarak seçilen OECD üyesi ülkeler ve Türkiye açısından karşılaştırmalar ile değerlendirilecektir. Karşılaştırmalar ve değerlendirmeler sırasında elde edilen veriler tablolar ve listeler halinde sunulacaktır.²¹⁹

1.1. Vergi Oranları Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD

Üyesi Ülkeler ve Türkiye’nin Değerlendirilmesi

Vergi cenneti olmanın en temel özelliği, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki oranlara göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Söz konusu düşük hatta sıfır oranlı vergilerin, vergi cenneti ülkelerde farklı uygulanma şekilleri vardır.

Bu anlamda vergi cenneti ülkeler;

- Gelir, Servet, Harca ve Sermaye Vergileri gibi vergilerin hiç bulunmadığı Nauru gibi ülkeler (No-Tax Havens),
- Gelir ve Kurumlar Vergisi bulunmakla birlikte sadece yurtiçinde elde edilen geliri vergileyen, yurtdışında elde edilen geliri ise vergiye tabi tutmayan Liberya gibi ülkeler (No-Tax-on-Foreign-Income Havens),
- Düşük vergi oranı uygulayan Lihtenştayn gibi ülkeler (Low-tax Havens),

²¹⁹ Vergi cenneti ülkelerin en önemli gayelerinin yabancı yatırımcıları ülkelerine çekmek olduğu bilindiği için değerlendirmeler sırasında sunulan veriler **yabancı yatırımcılar** açısından önem taşımaktadır.

- Sistemde hemen hemen bütün vergileri bulundurmak ve uygulamakla birlikte taşımacılık ve sinema şirketleri gibi bazı kuruluşları tamamen vergiden muaf tutan Lihtenştayn ve Monako gibi ülkeler (Special Tax Havens),

olmak üzere gruplara ayrılmaktadır.²²⁰

Tablo 1: Vergi Cenneti Ülkelerde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları

Ülkeler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Emlak Vergisi	Damga Vergisi	Diğer Vergiler
Andora ²²¹	0	0	0	%1-2	0	Belediye Vergileri Yıllık 15-20.000 Birim
Liberya ²²²	%1.08	0	0	0	0	0
Lihtenştayn ²²³	%18	%7.5 - %15	%2 - %6.5	%4	%1	V.İ.V. %0.5-%18
Marşal Adaları ²²⁴	%5 - %40	0	0	0	0	0
Monako ²²⁵	0	%0 - %35	%5.5- %19.6	0	%2 - 7.5	V.İ.V. %8-%16
Nauru ²²⁶	0	0	0	0	0	0
Vanatu ²²⁷	0	0	0	0	%1-%5	İthalat ve İhracat Vergisi %5, Harç %4

²²⁰ "Using Offshore Tax Havens Legitimately", (Erişim: 16.09.2002).

<http://www.libertyhaven.com/doityourself/offhaven.shtml>

²²¹ "Andorra ~ Tax Haven", (Erişim: 30.07.2002).

<http://www.escapeartist.com/andorra/andorra.htm>.

²²² "Analysis", (Erişim: 07.08.2002).

<http://www.newdemocrat.org/other/frontiers.htm>

²²³ "Personal taxation in Liechtenstein", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlidctx.html>

"Corporate Taxation in Liechtenstein", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlidctx.html>

²²⁴ "Republic of Marshall Islands Business Indicators", (Erişim: 30.07.2002).

<http://www.bizconnections.com/Republic%20of%20Marshall%20Islands%20Business%20Indicators.htm>.

²²⁵ "Personal taxation in Monaco", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcpctx.html>

"Corporate Taxation in Monaco", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcdctx.html>

²²⁶ "Nauru Offshore Company Formation - Swiss Offshore Group", (Erişim: 01.08.2002)

http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm.

²²⁷ "Personal Taxation in Vanuatu", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvapctx.html>

"Lowtax_net Description of Corporate Taxation in Vanuatu", (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvadctx.html>

Tablo 1'e bakıldığında kara listeye alınan vergi cenneti ülkelerde genellikle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi gibi bir vergi sisteminin olmazsa olmazı olarak kabul edilen temel vergilerin bulunmadığı görülmektedir. Bir kısmında Gelir Vergisi, bir kısmında Kurumlar Vergisi, çoğunluğunda da Katma Değer Vergisi bulunmamaktadır. Nauru'da ise dolaylı ya da dolaysız hiçbir vergi bulunmamakla birlikte bu ülkede faaliyet gösteren kişi ve kurumlar gelecekte uygulamaya konulabilecek vergilerden de elli yıl boyunca muaf tutulacaklardır.²²⁸ Diğerlerinden farklı bir durum sergileyen Lihtenştayn'da ise düşük oranlarda da olsa hemen bütün vergiler uygulanırken belli kişi ya da kurumlar açısından bu vergilerin tamamı uygulanmayabilmektedir.

Söz konusu ülkelerin vergi gelirleri, düşük oranlarda uygulanan Emlak Vergisi, Damga Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Belediye Vergileri gibi önemsiz düzeyde gelir sağlayan vergilerden ibarettir. Çoğunluğunun dünya haritası üzerinde yeri bile bulunamayacak kadar küçük ada ülkesi olduğu, tarım alanlarının bulunmadığı ve fiziki yatırımların olmadığı bu ülkelerin asıl gelir kaynaklarını daha evvel sözü edilen ve çeşitli istisna ve muafiyetler ile bezenen off-shore bankalar, off-shore holding şirketleri, off-shore finans merkezleri, lisans ve patent şirketleri, taşımacılık şirketleri, sigorta şirketleri gibi tercihli vergi rejimlerinin uygulandığı şirketler oluşturmaktadır.

Söz konusu şirketlere vergi cenneti ülkelerde, tüm vergilerden yirmi ya da elli yıllık muafiyetler, beyanname vermeme, denetime tabi olmama, faaliyetler hakkında bilgi vermeme, iki gün gibi kısa sürede şirket kurabilme, sadece bir ortak ve bir yönetici ile şirket kurabilme, banka, sigorta şirketi ya da tröst değilse şirket kurmak için gerekli minimum sermayeyi koymama gibi kolaylıklar sağlanmaktadır.²²⁹

²²⁸ "Nauru Offshore Company Formation - Swiss Offshore Group", (Erişim: 01.08.2002).
http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm.

²²⁹ "Offshore Tax Haven_ Seychelles as an Offshore Tax Haven", (Erişim: 16.09.2002).
http://www.offshore-tax-havens-offshore-tax-shelters-offshoretaxes.com/offshore_tax_haven/Offshore_Tax_Haven.htm

Tablo 2: Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Yürürlükte Bulunan Vergi Oranları

Ülkeler	Gelir Vergisi (%)	Kurumlar Vergisi (%)	Katma Değer Vergisi (%) (Standart oran)	Diğer Vergiler (Emlak, V.İ.V., Damga Vergisi)
Avustralya ²³⁰	20 - 47	36	10	Sair Vergiler 48.5
Çek Cumhuriyeti ²³¹	15 - 32	31	22	Emlak Vergisi 0.3 – 4.5, V.İ.V. 7 - 40.
Hollanda ²³²	33.9 - 60	35	17.5	Emlak Vergisi 0.6, V.İ.V. 0
İngiltere ²³³	10 - 40	30	17.5	Damga Vergisi 0 – 4, VİV 40,
İrlanda ²³⁴	22 - 44	16	21	Damga Vergisi 3 - 9, V.İ.V. 0
Japonya ²³⁵	10 - 50	41	5	Damga Vergisi 0, V.İ.V. 10 - 70
Kore ²³⁶	10 - 40	30.8	10	Damga Vergisi 0, V.İ.V. 10 - 50
Lüksemburg ²³⁷	0 - 46	31.3	15	Emlak Vergisi 0.5, V.İ.V. 1.8 – 14.4

²³⁰ “Australian Tax Rates 2001-2002”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://commerce.flinders.edu.au/tax/rate0002.htm>

²³¹ “Tax System of the Czech Republic”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.doingbusiness.cz/r/article.asp?id=106>

²³² “Constantin Group - The Netherland”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.constantin.com/lcpays/lcneth/eng/neth01us.htm>

²³³ “Fiscal Facts Current Tax Rates”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.ifs.org.uk/taxsystem/current.shtml>

²³⁴ “William Fry Solicitors, Ireland's Leading Law Firm -2002 ~ Personal Tax Summary”,

(Erişim: 13.08.2002). <http://www.williamfry.ie/Personal%20Tax%20Summary%202002.htm>.

“Tax Comparisons Inheritance Capital Gains VAT”, (Erişim: 13.08.2002).

http://www.ey.com/global/gcr.nsf/Isle_of_Man/TaxCentre_Tax_Comparisons_Inheritance_Capital_Gains_VAT.

“Irish Managed Companies - Why Ireland”, (Erişim: 13.08.2002).

<http://www.irishmanagedcompanies.com/whyireland/corptaxrates.html>

²³⁵ “Japanese Tax System”, (Erişim: 09.08.2002).

<http://www2.ipcku.kansai-u.ac.jp/~hkyoji/englishpage/Japantax.htm>

“Estate Tax Japan”, (Erişim:08.09.2002).

<http://downloads.intax.co.uk/estatetax/EstatetaxJapan.pdf>

²³⁶ “Doing Business In Korea”, (Erişim: 08.08.2002).

http://www.exeoffice.com/biz/99_6.html

“Korean Taxation”, (Erişim: 08.09.2002).

http://www.nts.go.kr/type4/counter/SvcCounter.asp?svc_id=4032

²³⁷ “Ernst & Young - Summary of Luxembourg Tax Law”, (Erişim: 06.09.2002).

http://www.eylux.lu/Lux_memfisc_en_2.htm

“Dialogue With Citizens Luxembourg”, (Erişim: 06.09.2002).

<http://europa.eu.int/scadplus/citizens/en/lu/1082.htm>

Meksika ²³⁸	1.7 – 8.2	30	15	VİV 0, Emlak Vergisi (%) 33.3
Türkiye ²³⁹	20 - 45	30	18	Emlak Vergisi (%) 1 – 3, Damga Vergisi (%) 1.5 - 7.5, VİV (%) Veraset yoluyla int. 1 – 10, İvazsız int. 10 – 30
OECD Ortalaması	14.26 – 41.22	28.03	15.1	

Tablo 2’de yer alan veriler incelendiğinde ise Türkiye ve OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan bütün vergilerin mevcut olduğunu ve birkaç istisna dışında hemen hepsinde birbirine yakın oranlarda vergileme yapıldığını görmekteyiz.

İncelemeye dahil edilen OECD üyesi ülkelerde yürürlükte bulunan vergi oranları analiz edildiğinde; Gelir Vergisinde Meksika (%1.7-8.2), Kurumlar Vergisinde İrlanda (%16) ve Katma Değer Vergisinde Japonya (%5) en düşük oranlara sahip iken Gelir Vergisinde Hollanda (%33.9-60), Kurumlar Vergisinde Japonya(%41) ve Katma Değer Vergisinde Çek Cumhuriyeti (%22) en yüksek vergi oranlarına sahiptir. Söz konusu ülkeler arasında Türkiye’nin vergi oranlarına bakıldığında ne yüksek ne de düşük görünmektedir. Mevcut ülkelerin vergi oranları dikkate alınarak OECD ortalaması alındığında Gelir Vergisinin %14.26, Kurumlar Vergisinin %28.03 ve Katma Değer Vergisinin %15.1’lik bir ortalama sahip olduğu görülmektedir. Bu da her ne kadar OECD üyesi ülkelerin tamamı incelemeye alınmamış olsa da Türkiye’de uygulanan oranların OECD ortalamasının üzerinde olduğunu ancak bariz bir farklılığın bulunmadığını göstermektedir.

Vergi cennetleri için böyle bir ortalama almak vergilerin genellikle sıfır olmasından dolayı imkansız bulunmaktadır. Bu durumda vergi oranları açısından Türkiye’nin, OECD ülkelerinde uygulanan ortalama oranların bile üzerinde vergi oranlarına sahip olmasından dolayı vergi cenneti bir ülke olması ihtimali söz konusu değildir.

²³⁸ “NM Economic Development Factbook”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.edd.state.nm.us/FACTBOOK/taxes.htm>

²³⁹ **Topluca Türk Vergi Kanunları**. (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002).

1.2. Banka İşlemleri Gizliliği - Ticari Gizlilik ve Nakit Kontrolü Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD Üyesi Ülkeler ve Türkiye'nin Değerlendirilmesi

Vergi cennetlerinin önemli özelliklerinden biri banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ve bir diğeri de nakit kontrolüdür. Vergi cenneti olarak nitelenen ülkeler, kendi ülkelerinde ya da ülkeleri aracılığıyla diğer ülkelerle iş yapan kişiler için güvenlik ve gizlilik ilkelerini ön planda tutmuşlardır. Bu gizlilik ilkeleri yasalara, örf ve adete dayanan uygulamalara veya yönetimin uygulamasına dayandırılmıştır. Gizlilik ve güvenlik ilkelerine göre, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir.²⁴⁰

Vergi cenneti ülkelerde Banka İşlemleri Gizliliği ve Ticari Gizlilik Kuralları ile Nakit Kontrolü uygulamasının bulunup bulunmadığını gösteren liste aşağıda verilmiştir:

Liste 2: Vergi Cenneti Ülkelerde Banka İşlemleri Gizliliği ve Ticari Gizlilik Kuralları ile Nakit Kontrolü Uygulaması

Ülkeler	Banka İşlemleri Gizliliği ve Ticari Gizlilik	Nakit Kontrolü
Andora	Uygulanıyor ²⁴¹	Uygulanmıyor ²⁴²
Liberya	Uygulanıyor ²⁴³	Uygulanmıyor ²⁴⁴
Lihtenştayn	Uygulanıyor ²⁴⁵	Uygulanmıyor ²⁴⁶

²⁴⁰ Smith, "Tax Havens", (Erişim: 25.07.2001).

<http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

²⁴¹ "Economy and Investment in Andorra", (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jancfir.html>

²⁴² Aynı, <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jancfir.html>

²⁴³ "Organisation for Economic Cooperation and Development", (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

²⁴⁴ "Libera", (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.offshore-manual.com/taxhavens/Liberia.html>

²⁴⁵ "Organisation for Economic Cooperation and Development", (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

²⁴⁶ "Offshore Tax and Law in Liechtenstein", (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlioltr.html#exchange>

Marşal Adaları	Uygulanıyor ²⁴⁷	Uygulanmıyor ²⁴⁸
Monako	Uygulanıyor ²⁴⁹	Uygulanmıyor ²⁵⁰
Nauru	Uygulanıyor ²⁵¹	Uygulanmıyor ²⁵²
Vanatu	Uygulanıyor ²⁵³	Uygulanmıyor ²⁵⁴

Liste 2’de görüldüğü gibi, vergi cenneti ülkelerin hepsinde banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları uygulanmakta bu suretle yabancı yatırımcılara ait hiçbir bilgi açıklanmamaktadır. Zaten söz konusu ülkelerin kara listeye alınmalarındaki en önemli nedenlerden birisi gizlilik kuralları uygulamak suretiyle bilgi değişimine izin vermemeleridir.

Nakit kontrolü konusuna önceki bölümlerde değinilirken vergi cenneti ülkelerin nakit kontrol sistemini uyguladıkları belirtilmiştir. Ancak Liste 1 incelendiğinde ilk bakışta hiçbirinin bu sistemi uygulamadığı görülmektedir. Durum böyle görünmekle birlikte vergi cenneti ülkelerin doğrudan yabancı yatırımcıya hitap ettiğini ve yerli yatırımcıyı yabancı yatırımcıdan ayrı tuttuğunu unutmamak gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergi cenneti ülkeler ikili nakit kontrol sistemi uygulamakta ve yerli yatırımcıları nakit kontrolüne tabi tutmaktadır. Yabancı yatırımcılar için böyle bir kontrol söz konusu değildir.

²⁴⁷ “Organisation for Economic Cooperation and Development”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

²⁴⁸ “GMC Offshore Companies South East Asia & Pacific Islands The Marshall Islands”, (Erişim: 06.09.2002).
http://www.global-money.com/offshore/se_asia-marshall.html

²⁴⁹ “Organisation for Economic Cooperation and Development”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

²⁵⁰ “Offshore Tax and Law in Monaco”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcoltr.html#exchange>

²⁵¹ “Organisation for Economic Cooperation and Development”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

²⁵² “Nauru Offshore Company Formation Swiss Offshore Group”, (Erişim: 26.08.2002).
http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm+Corporate+Taxation+in+Nauru&hl=tr&ie=UTF-8&inlang=tr

²⁵³ “Vanuatu Explains Refusal To Commit To OECD”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.tax-news.com/asp/story/story.asp?storyname=7460>

²⁵⁴ “Offshore Tax and Law in Vanuatu”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvaoltr.html#exchange>

Türkiye ve OECD üyesi ülkeler, banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları açısından incelendiğinde, OECD'nin 12 Nisan 2000 tarihli raporuna göre, vergisel amaçlara hizmet etmek üzere OECD ülkelerinin tümünde banka işlemleri gizliliğinin ve ticari gizlilik kurallarının ortadan kaldırıldığını görmekteyiz.²⁵⁵ Ancak gizlilik kurallarının kaldırılmış olması demek müşteri ya da mükelleflere ait bilgilerin herkese açık olduğu anlamına gelmemektedir. Mükellefe ait bilgiler sadece yetkili makamların gerekli gördüğü hallerde ve yetkili makamlar tarafından talep edildiğinde açıklanabilmektedir. Bu açıdan vergi cenneti ülkelerdeki gizlilik kuralları uygulaması ile Türkiye ve diğer OECD üyesi ülkelerdeki banka işlemlerinin gizliliği arasında bariz farklar bulunmaktadır. Zira, vergi cenneti ülkelerde hiçbir şart ve koşulda ve hiç kimseye mükellefler ve mükelleflere ait parasal işlemler hakkında bilgi verilmemektedir.

Aynı şekilde OECD ülkelerinde nakit kontrolü de uygulanmamaktadır. OECD'nin "Nakit Kontrol Politikası" başlığını taşıyan raporuna göre OECD üyesi ülkelerin hemen hemen tamamında yerli ve yabancı yatırımcı ayrımı olmaksızın nakit kontrolü uygulanmamaktadır.²⁵⁶

Türkiye de bir OECD üyesi ülke olduğu için Türkiye'de de banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları ile nakit kontrolü uygulaması söz konusu değildir.

1.3. Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Açısından Vergi Cenneti Ülkeler, OECD Üyesi Ülkeler ve Türkiye'nin Değerlendirilmesi

Vergi anlaşmaları, iki veya daha fazla devletin kendi aralarında aynı gelir, servet ve diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergilemeyi önlemek sonra da ortadan kaldırmak amacıyla karşılıklı rıza ve işbirliğine dayanarak yaptıkları anlaşmalardır.²⁵⁷

²⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "OECD Countries Issue Report On Improving Access To Bank Information For Tax Purposes", (Erişim: 12.09.2002).

<http://www1.oecd.org/media/release/nw00-34a.htm>

²⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Exchange Control Policy", (Erişim: 12.09.2002).

<http://www.oecd.org/pdf/M00029000/M00029245.pdf>

²⁵⁷ Murat Tokmakkaya, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, (Sayı 182, Ekim 1996), s. 80-81.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ise, taraf ülkelerin gelir unsurları itibariyle vergileme haklarını belirlemek, bilgi değişimi ve karşılıklı görüşme zemini sağlamak suretiyle, verginin uluslararası mal ve hizmet ticareti, yatırımlar ile sermaye, işgücü ve sermayenin serbest dolaşımı üzerindeki muhtemel olumsuz etkilerini gidermeyi amaçlamaktadır.²⁵⁸

Çifte vergileme sorununun uluslararası anlaşmalarla çözülmesine ilişkin çalışmalara ilk defa ondokuzuncu yüzyılda, İsviçre-İngiltere (1872) ve Avusturya-Rusya (1899) devletleri arasında yapılan anlaşmalarla başlanmıştır. Daha sonra I. ve II. Dünya Savaşını izleyen dönemlerde bu anlaşmalar iyice ihtiyaç haline gelmiştir. İhtiyacı karşılamak amacıyla 1977 yılında OECD ve 1979 yılında OECD'nin hazırladığı metni örnek alarak Birleşmiş Milletler model anlaşmalar geliştirmişlerdir.²⁵⁹

Günümüzde ülkeler gelişmişlik düzeylerine göre, OECD veya Birleşmiş Milletler modellerinden herhangi birini kullanarak çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapabilmektedirler.²⁶⁰

Vergi cenneti ülkelerde mevcut olan Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Anlaşmalarının listesi aşağıda verilmiştir:

Liste 3: Vergi Cenneti Ülkelerde Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi

Ülkeler	Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi
Andora	Hiçbir ülke ile bilgi değişimi ve vergilendirmeye ait herhangi bir anlaşması bulunmamaktadır. ²⁶¹
Liberya	Sadece İsveç ve Almanya ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşması mevcuttur. ²⁶²
Lihtenştayn	Sadece Avusturya ve ABD ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmış, bunun

²⁵⁸ Niyazi Cangir, "Türkiye'nin Taraf Olduğu", (Sayı 203), s. 30.

²⁵⁹ Tokmakkaya, a.g.m., s. 81.

²⁶⁰ OECD ve Birleşmiş Milletler Çifte Vergilemeyle ilgili Anlaşma Modelleri hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz; Tokmakkaya, a.g.m., s. 81- 83..

²⁶¹ "Double Taxation Treaties In Andorra", (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jan2tax.html>

²⁶² "Liberia", (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.offshore-manual.com/taxhavens/Liberia.html>.

dışında hiçbir ülke ile bilgi değişimi ve vergilemeye ait diğer konularda yapılmış bir anlaşma mevcut değildir.²⁶³

Marşal Adaları	Hiçbir ülke ile vergilemeye ve bilgi değişimine dair anlaşması bulunmamaktadır. ²⁶⁴
Monako	Sadece Fransa ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması; Fransa, İspanya, Belçika, Portekiz ve Lüksemburg ile de bilgi değişimi anlaşması yapmıştır. ²⁶⁵
Nauru	Hiçbir ülke ile vergilemeye ve bilgi değişimine dair anlaşması bulunmamaktadır. ²⁶⁶
Vanatu	Hiçbir ülke ile hiçbir anlaşmaya sahip değildir. ²⁶⁷

Liste 3 incelendiğinde Liberya, Lihtenştayn ve Monako tarafından yapılan birkaç özel anlaşma dışında vergi cenneti ülkelerin diğer ülkeler ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşması yapmadığı görülmektedir. Bu durum, vergi cennetlerinin tipik davranış biçimini ortaya koymaktadır.

OECD üyesi ülkelerin bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları konusundaki tutumu vergi cenneti ülkelerden çok farklı bir görüntü sergilemektedir. OECD üyesi ülkelerin bu konuda titiz davrandıkları ve tamamına yakınının OECD Model anlaşmasını benimsemiş olduğu görülmektedir.²⁶⁸

Türkiye ise, bir OECD ülkesi olarak OECD Modelini esas almakla birlikte, diğer OECD ülkeleri ile aradaki gelişmişlik düzeyi farkından doğacak öncelik ve çıkar farklılıklarını dikkate almış ve OECD Model Anlaşmasına ve Yorumuna koyduğu serhler ve çekinceler ile kendi Model Anlaşmasını yaratmıştır.²⁶⁹

²⁶³ “Double Taxation Treaties In Liechtenstein”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jli2tax.htm>

²⁶⁴ “Andreas Sofocleous & Co. Advocate Legal Consultant”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.soflawfirm.com/jurisdictions.htm>

²⁶⁵ “Double Taxation Treaties In Monaco” (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmc2tax.html>

²⁶⁶ “Nauru Offshore Company Formation Swiss Offshore Group” (Erişim: 26.08.2002).

http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm

²⁶⁷ “Double Taxation Treaties In Vanuatu” (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jva2tax.html>

²⁶⁸ Tokmakkaya, a.g.m., s. 82.

²⁶⁹ A.Feridun Güngör, “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**. (Sayı 190, Haziran 1997), s. 34.

Bu model anlaşma çerçevesinde Türkiye 2002 yılına kadar kırkbeş ülke ile çifte vergilemeyi önleme ve bilgi değişimi anlaşmaları imzalamıştır.

Türkiye ve OECD üyesi ülkelerde 2002 yılı itibariyle mevcut olan vergi anlaşmaları ve bilgi değişimi anlaşmalarının listesi aşağıda sunulmuştur:

Liste 4: Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi Anlaşmaları

Ülkeler	Vergi Anlaşmaları ve Bilgi Değişimi
Avustralya	35 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁰
Çek Cum.	50'de fazla ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷¹
Lüksemburg	32 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷²
Hollanda	20 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷³
İngiltere	124 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁴
İrlanda	34 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁵
Japonya	181 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁶
Kore	54 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁷

²⁷⁰ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "International Treaties: Their Impact On Australia", (Erişim: 27.08.2002).
<http://www.garethevans.dynamite.com.au/speechtexts%5Cforeign%5CINTTREAT.htm>

²⁷¹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Information About Czech Republic", (Erişim: 11.09.2002).
http://www.apollorece.cz/english/czech/tax_system.html

²⁷² "Double Taxation Treaties In Luxembourg", (Erişim: 06.09.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlx2tax.html>

²⁷³ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "The SCF Group - Offshore Company & Country Information", (Erişim: 27.08.2002).
<http://www.scfgroup.com/havens/nether.html>

²⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "List of UK Double Tax Treaties on Income and Capital", (Erişim: 27.08.2002).
<http://www.users.dircon.co.uk/~ross/dtas.htm>

²⁷⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Double Taxation Treaties In Ireland", (Erişim: 26.08.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jir2tax.html>

²⁷⁶ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "May 5 Edition of Tax Reform Update", (Erişim: 27.08.2002).
<http://www.tax.org/taxa/tadiscus.nsf/05097fc83970189b8525635300793eb6/1ebb8dc472f610ca8525648b0062bbd6?OpenDocument>

²⁷⁷ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "Korea Hopes To Sign Nine Double Tax Treaties This Year", (Erişim: 27.08.2002).
<http://www.tax-news.com/asp/story/story.asp?storyname=7470>

Meksika	14 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁸
Türkiye	45 ülke ile bilgi değişimi ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmasına sahiptir. ²⁷⁹

1.4. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması Açısından Vergi Cenneti Ülkeler ve Türkiye'nin Değerlendirilmesi

Çalışmanın Birinci Bölümünde, vergi cennetlerini belirleyen faktörler açıklanırken, vergi cenneti ülkelerdeki vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmadığı belirtilmişti. Asli faaliyetin vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmediği, zaten bu ülkelerin de böyle bir talebi bulunmadığı, bu nedenle de buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığının çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir telefon, bir faks, bir bilgisayar ve bir sekreterden daha öteye geçmediği, işlemlerin sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterildiği üzerinde durulmuştu.

Vergi cenneti ülkelerde fiilen faaliyette bulunulmadığının göstergesi olabilecek verilere ulaşabilmek için, söz konusu ülkelerin şirket kurma ve devamını sağlama ile ilgili düzenlemelerine bakmak yeterli olacaktır.

Genel olarak vergi cenneti ülkelerde, şirket kurmak ve onu devam ettirmek için gerekli şartlar şunlardır:

Minimum ortak sayısı ve yönetici sayısı (1)'dir ve genellikle yönetici ile ortak aynı kişidir. Hisselerin tamamı aynı kişiye ait olup, genel müdür veya genel sekretere ya da başka her hangi bir yöneticiye gerek yoktur. Sadece telefonları cevaplayacak bir sekretere ve sekreteri oturtacak bir ofise ihtiyaç vardır. Daimi temsilci bulundurmamak gerekmez, dönemlik ya da yıllık toplantı gerekli değildir. Şirket, ortaklar ya da yöneticiler hakkında her hangi bir kayıt-tescil işlemi yapılmaz, bilanço çıkarılmaz ve yıllık beyanda bulunulmaz. Şirket hakkında hiçbir inceleme, araştırma ve denetim

²⁷⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "How to Invest in Mexico", (Erişim: 29.08.2002).
<http://www.mexican-embassy.dk/invest.html>

²⁷⁹ Ayrıntılı bilgi için Bkz; "General Directorate Of Revenues", (Erişim: 02.09.2002).
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/MainEng?OpenFrameset>

gerekli değildir. Şirket kurmak için gereken en az sermaye miktarı 50.000\$ ve yıllık olarak ödenecek lisans bedeli veya vergi miktarı 150\$ dır. Şirketler sermaye şirketi şeklinde ve genellikle anonim şirket olarak kurulmaktadır.²⁸⁰

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı gibi, tek ortaklı bir şirketin fiilen faaliyette bulunmasının imkansızlığı bariz bir şekilde ortadadır. Nitekim, vergi cenneti ülkelerde kurulan bu tarz şirketlerin amacı zaten fiilen faaliyette bulunmak değil, kâr transferi yapmak gibi yollarla vergisiz kazanç sağlamaktır.

Olaya Türkiye açısından bakıldığında, Türk Ticaret Kanununda (T.T.K), Vergi Kanunlarında veya konuyla ilgili diğer kanunlarda, vergi cenneti ülkelerdeki düzenlemeleri anımsatacak herhangi bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Şöyle ki; Türkiye’de Anonim Şirketlerin kuruluşu vergi cenneti ülkelerdeki kadar kolay olmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun 269-474. maddeleri hükümlerine göre, bir Anonim Şirketin (A.Ş) kurulabilmesi için ortak sayısının en az beş olması ve kanunda belirtilen sermaye miktarının ödenmiş veya taahhüt edilmiş olması, bir ana sözleşme hazırlanması, ilgili makamlardan kuruluş izninin alınmış olması, ortaklığın Ticaret Mahkemesince onanması, şirketin ticaret siciline tescil ve ilanı gibi uzun zaman gerektiren bir takım işlemlerin tamamlanması gerekmektedir. Ayrıca Yine T.T.K hükümleri gereğince A.Ş.’lerin yönetim ve denetim kurulları bulunmakta ve bu kurullar yılın belli dönemlerinde toplanarak yapılan ve yapılacak faaliyetler ile şirketin gidişatı hakkında kararlar almaktadır. Ayrıca, A.Ş.’ler, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun muhtelif hükümlerine göre de bildirimde bulunmak, bilanço ve gelir tablosu hazırlamak gibi vergilendirme ile ilgili şekli ve maddi bütün yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlü tutulmuşlardır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere vergi cenneti ülkelerdeki uygulamalar ile Türkiye’deki uygulamalar arasında hiçbir anlamda benzerlik bulunmamaktadır.

²⁸⁰ “Liberia Company Secretarial”, (Erişim: 16.10.2002).
<http://www.consumoffshore.com/english/countries/liberia.html>

2. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ AÇISINDAN VERGİ CENNETİ ÜLKELER, OECD ÜYESİ ÜLKELER VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, Tercihli Vergi Rejimleri (Preferential Tax Regimes) ya da daha açık bir ifade ile tercih yaratan vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan bir çok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir.

Tercihli vergi rejimlerinin uygulanma amacı, yabancı yatırımcıyı ve dolayısıyla yabancı sermayeyi sunulan sınırsız vergi kolaylıkları yoluyla ülke içine çekmektir. Söz konusu rejimler çerçevesinde, yabancı yatırımcılar ile özel sözleşmeler yapılarak vergi kolaylıkları sağlamaya kadar dayanan uygulamalara gidilirken, yerli yatırımcılar bütün bu olanaklardan mahrum bırakılmaktadır.

OECD’nin tercihli vergi rejimlerini belirlemede ortaya koyduğu faktörler, vergi cennetlerinde de olduğu gibi düşük veya sıfır efektif vergi oranı uygulaması, şeffaflıktan yoksunluk ve etkin bilgi değişimi olmaması ve bunlara ilave olarak da vergi rejimi içinde serbest vergi kantonları yaratılması, matrahın suni olarak tanımlanmış olması, vergi oranı veya matrahın pazarlığa tabi olması, yurt dışında elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi, uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması gibi yardımcı faktörler de vardır. Bu faktörlerin hepsine Birinci Bölümde tek tek değinildiği için bu bölümde üzerinde durulmayacaktır.

OECD’nin 1998 Raporu’nda, OECD üyesi ülkelerde uygulanan ve diğer ülkelerin vergi sistemlerinde tahribat yaratma potansiyeline sahip olan uygulamalar belirlenmiş ve potansiyel zarar verici tercihli vergi rejimleri olarak dokuz grupta toplanmıştır. Bunlar;

- Sigorta
- Finansman ve Leasing
- Fon Yönetimi
- Bankacılık (Kıyı Bankacılığı)
- Genel Merkez Rejimleri (Headquarter Rejimler)
- Dağıtım Merkezi Rejimleri

- Hizmet Merkezi Rejimleri
- Taşımacılık Rejimi
- Diğer Aktiviteler'dir.

Ana başlıklar halinde ifade edilen bu rejimlerin Kıyı Bankacılığı Birimi, Serbest Bölgeler, Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi ve Fon Yönetimi Merkezleri gibi alt dalları da bulunmaktadır ve dünyanın pek çok ülkesinde bu rejimler uygulanmaya devam edilmektedir.²⁸¹

Bu bölümün birinci (1.) kısmında incelemeye alınan vergi cenneti ülkeler, OECD üyesi ülkeler ve Türkiye, çalışmanın bütünlük arz etmesi amacıyla tercihli vergi rejimleri konusunda da incelemeye baz olarak alınacaktır.

Vergi cenneti ülkelerde doğal olarak, tercihli diye adlandırılan rejimlerin tümü uygulanmaktadır. Örneğin Monako'da Hizmet Merkezleri, Genel Merkez (Headquarter) Rejimleri, Lojistik Merkezler, Kıyı Bankacılığı Birimi, Yabancı (non-life) Sigorta İşletmeleri, Fon Yönetimi, Uluslararası Taşımacılık,²⁸² Nauru'da Kıyı Bankacılığı Birimi, Yabancı (non-life) Sigorta İşletmeleri, Fon Yönetimi, Uluslararası Taşımacılık, Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi²⁸³ gibi tercihli vergi rejimleri uygulanmaya devam edilmektedir.

Çalışmaya baz oluşturan OECD üyesi ülkelerde ise vergi cennetleri kadar olmasa da yoğun şekilde tercihli vergi rejimleri kullanılmaktadır.

Sözü edilen OECD üyesi ülkelerde uygulanmakta olan tercihli vergi rejimlerinin listesi aşağıda sunulmuştur:

Liste 5: Türkiye ve OECD Üyesi Ülkelerde Mevcut Olan Tercihli Vergi Rejimleri

Ülkeler	Tercihli Vergi Rejimleri
Avustralya	Kıyı Bankacılığı Birimi

²⁸¹ Tercihli vergi rejimlerinin alt dalları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz; , s.65-71.

²⁸² "Offshore Business Activities In Monaco", (Erişim:10.10.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcobs.html>

²⁸³ "Nauru Offshore Company Formation. Swiss Offshore Group", (Erişim: 10.10.2002).

http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm

Çek Cum.	OECD tarafından belirlenmiş herhangi bir tercihli vergi rejimi bulunmamaktadır
Lüksemburg	Finans Bölümü, Reasürans Firmalarına Dalgalanmalara Karşı Tanınan Ayrıcalıklar, Yönetim Şirketleri (sadece bir tane yatırım fonunun yönetimini elinde bulunduran şirketlerin vergilendirilmesi)
Hollanda	Fiktif Sermaye (İnformal Capital) Düzenlemeleri, Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri ile ilgili Düzenlemeler, Uluslararası Taşımacılık, Transfer Fiyatlandırma İşlemleri, Finans Bölümü, Uluslararası Grup Finansmanı Risk Rezervleri, Grup içi Risk Rezervleri
İngiltere	OECD tarafından belirlenmiş herhangi bir tercihli vergi rejimi bulunmamaktadır
İrlanda	Şanon Havaalanı Bölgesi, Uluslararası Finansal Hizmet Merkezi (Fon yönetiminin vergilendirilmesi)
Japonya	OECD tarafından belirlenmiş herhangi bir tercihli vergi rejimi bulunmamaktadır
Kore	Dövizle İşlem Yapan Bankaların Kıyı Bankacılığı İşlemleri
Meksika	OECD tarafından belirlenmiş herhangi bir tercihli vergi rejimi bulunmamaktadır
Türkiye	Serbest Bölgeler, İstanbul Kıyı Bankacılığı Rejimi

Liste 5’de görüldüğü gibi, Lüksemburg, Hollanda ve İrlanda, sahip oldukları tercihli vergi rejimi uygulamaları nedeniyle neredeyse bir vergi cenneti görüntüsü sergilemektedir.

Listede yer almayan OECD üyesi ülkelerin büyük bir kısmında da tercihli vergi rejimleri uygulanmaktadır. Örneğin; Almanya’da İzleme ve Koordinasyon Birimleri ve Uluslararası Taşımacılık, Fransa’da Genel Merkez (Headquarter) Rejimleri ve Lojistik Merkezler, İtalya’da Trieste Finansal Hizmetler ve Sigorta Merkezi ve Uluslararası Taşımacılık, Belçika’da Dağıtım Merkezleri, Hizmet Merkezleri, Fiktif Sermaye (İnformal Capital) Düzenlemeleri ve Mobil Hizmetleri Yönlendiren Dış Satım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler, Kanada’da Uluslararası Bankacılık Merkezleri, Uluslararası Taşımacılık ve Dar Mükellef Yatırım Şirketleri İle İlgili Düzenlemeler gibi tercih yaratan ve yatırımların yönünü söz konusu ülkelere doğru çeviren uygulamalar mevcuttur.

OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimi uygulamalarının yoğunluğuna bakıldığında, bu ülkelerin de vergi cennetlerinden pek de farklı olmadıkları görülür.

Çünkü, vergi oranlarının düşük veya sıfır olmaması, etkin bilgi değişimi bulunması ve vergi anlaşmaları yapılmış olması bu ülkelerin tercihli vergi rejimlerini uygulamalarına engel teşkil etmemektedir. Tercihli vergi rejimlerinin bu şekilde kullanımı, hem OECD üyesi ülkeler arasında hem de global alanda zarar verici vergi rekabetine yol açmaktadır.

OECD'nin 2000 Raporuna göre, tercihli vergi rejimlerini uygulamakta olan ülkelerin, söz konusu uygulamalarını 2003 yılı Nisan ayı itibariyle sonlandırmaları ancak, 31.12.2000 tarihi itibariyle tercihli vergi rejimlerinden yararlanmakta olan mükelleflerin 2005 yılı sonuna kadar bu uygulamalardan yararlanmaya devam etmelerine de izin vermeleri gerekmektedir.

Tercihli vergi rejimlerinin Türkiye'deki görünümüne bakıldığında, Türkiye'nin diğer OECD ülkeleri kadar olmasa da global alanda gerçekleşen olaylara duyarsız kalmadığı ve 1985 yılında serbest bölgeler uygulamasına geçilmesiyle birlikte tercihli vergi rejimlerinden yararlanma konusunda onsekiz yıllık bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir.

OECD'nin 2000 Raporunda Türkiye'de tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerden biri olarak Serbest Bölgeler ve Kıyı Bankacılığı rejimleri ile listede yerini almış ve söz konusu uygulamaları 2003 yılı Nisan ayına kadar sonlandırması konusunda uyarılmıştır.

Serbest Bölgeler esasen 1967 yılında Birleşmiş Milletler Sosyal İşler Komisyonu tarafından gelişmekte olan ülkelerin ihracatını artırmada önemli bir araç olarak gündeme getirilmiş ve bu gelişmeden sonra tüm dünyada oluşturulan serbest bölge sayısı hızla artmaya başlamıştır.

2000 yılı verilerine göre 100'den fazla ülkede yaklaşık 900 serbest bölge faaliyet göstermektedir.²⁸⁴

Serbest bölgeler, “bir uluslararası liman veya havaalanı yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanından özel amaçlarla ayrılmış bir bölgesi içine ithal mallarının

²⁸⁴ Kevser Altay Ebiri, “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, **Vergi Raporu Dergisi**. (Haziran – Temmuz 2000), s. 45.

gümrüksüz olarak getirilebildiği, depolanabildiği, çeşitli işlemlerden geçirilebildiği, üretim amacıyla kullanabildiği ve malların ulusal gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi ve benzeri sınırlayıcı faktörlerin en aza indirildiği özel alanlardır” şeklinde tanımlanabilmektedir.²⁸⁵ Ancak daha genel bir ifade ile serbest bölgeler; bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük hattı ve vergi sınırları dışında kalan, ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinin kolaylaştırılması amacı ile devlet müdahalesinin en aza indirildiği, bir bakıma üçüncü ülke statüsündeki yer olarak tanımlanabilmektedir.²⁸⁶

Türkiye’de Ocak 2003 tarihi itibarıyla yirmialtı serbest bölge mevcuttur.²⁸⁷ Bu bölgelerden yirmibiri faal, beş tanesi ise kurulma aşamasındadır. Bölgelerde tekstil, gıda işleme, deri işleme, makine tamir-montaj-demontaj, kimyevi madde ambalajlama, bilgisayar, elektronik ve optik aletler, etiketleme, paketleme, ayakkabı, halı, mobilya gibi çeşitli ürünlerin imalat ve montajı, ithalat, ihracat, transit ticaret, takas, bankacılık, müşavirlik ve sigortacılık alanlarında faaliyet gösterilmektedir. Ancak Ege serbest Bölgesinin ağır sanayi alanına yöneldiği gibi bazı serbest bölgeler ihtisaslaşmaya giderek sadece belli alanlarda faaliyet gösterebilmektedirler.²⁸⁸

Serbest bölgelerin ihracatı artırma, ülkeye doğrudan döviz girişini ve yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, istihdamı artırma, transit taşıma ve diğer liman faaliyetlerini kolaylaştırma, artırma ve bu suretle ülke ekonomisinin gelişimine katkıda bulunma gibi olumlu etkilerinin yanında yerli firmalara serbest bölgedeki firmaların rakip olması, sosyal yapının bozulması ve ücret eşitsizliğinin artması, tekelleşme, yatırımların istenenin dışında alanlara kayması ve konumuz açısından en

²⁸⁵ Ejder Ayanoglu, “Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu”, **Yaklaşım**. (Yıl 4, Sayı 40, Nisan 1996), s. 99.

²⁸⁶ Atilla Bağrıaçık, “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Avantajları”, **Yaklaşım**. (Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000), s. 32.

²⁸⁷ “Free Zones In Turkey”, (Erişim: 10.03.2002).

<http://www.pwcglobal.com/tr/eng/ins-sol/publ/freezones.pdf>

²⁸⁸ Murat Aysan, “Serbest Bölgeler - Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti - Örtülü Kazanç”, **Vergi Denetmenleri Derneği**. (Sayı 43, Ekim – Kasım 1999), s. 45.

önemlisi yer altı ekonomisinin ve vergi kaçakçılığının artması gibi hiç de istenmeyen olumsuz etkileri de mevcuttur.²⁸⁹

1967 yılında Birleşmiş Milletler Sosyal İşler Komisyonu serbest bölgelerin oluşumuna öncülük ederken sadece gelişmekte olan ülkelerin ihracatını artırmayı ve ekonomik kalkınmalarını hızlandırmayı amaçlamış, serbest bölgelerin bütün dünya ekonomisini olumsuz yönde etkileyebilecek olan sonuçlarının ortaya çıkmasını istememiştir.

Bazı ülkelere, serbest bölgelerin neredeyse tamamen vergiden arındırılmış bir yapıya büründürülmesi, ülkenin tamamına yakın bir bölümünün serbest bölge statüsüne kavuşturulması ve söz konusu alanların ülkenin ihracatını artırıcı faaliyetlerden ziyade mükelleflerin, vergi matrahını azaltıcı hileli yollara başvurarak daha az vergi ödeme, örtülü kazanç dağıtımını yapma ve transfer fiyatlaması konusundaki ilkeleri kötüye kullanma suretiyle ödenecek vergiden tasarruf etme gibi kişisel çıkarlarının ön planda tutulması bu tür vergiden arındırılmış alanlara sahip olmayan ülkeler açısından haksız rekabete yol açmaktadır. Durum böyle olunca yatırımların ve ticaretin yönü değişmekte, başlangıçta hiç istenmemiş bile olsa günümüzde vergiler yoluyla dünya ekonomisinin yönü sürekli ve plansız bir şekilde değişmektedir.

OECD yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı zarar verici vergi rekabetine yol açtığı gerekçesiyle serbest bölgeleri, tercihli vergi rejimleri arasına alarak söz konusu uygulamaya sahip OECD üyesi olan ve olmayan tüm ülkeleri ve tabii ki Türkiye'yi de 2003 yılı Nisan ayına kadar serbest bölgeler rejimini sonlandırması konusunda uyarmıştır.

Ancak, OECD, serbest bölgeleri zarar verici tercihli vergi rejimleri listesine dahil ederken, serbest bölgelerin tamamen ortadan kaldırılmasını değil, sadece serbest bölgelerde uygulanan ve zarar verici vergi rekabetine neden olduğu belirlenen indirim, istisna, muafiyet ve teşviklerin kaldırılmasını amaçlamıştır. Aksi halde dünyada mevcut olan dokuzyüz sebest bölgenin kaldırılması gibi anlamsız bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

²⁸⁹ Ayanoğlu, a.g.m., s.103-104.

Türkiye'nin serbest bölgeler rejimi ile OECD'nin listesine dahil olmasının sebebi ve OECD'nin asıl üzerinde durduğu nokta, serbest bölgelerde uygulanan ve yatırımların ve ticaretin yönünü saptıran, haksız rekabete neden olan, vergisel anlamda avantaj olarak adlandırılan uygulamalardır. Söz konusu uygulamalar (avantajlar) aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:²⁹⁰

- Serbest bölgelerde yapılan faaliyetler sonucu elde edilen gelirler, vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerine tabi değildir. Bu nedenle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi dahil hiçbir vergi uygulanmamaktadır.
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ve iratlar, Türkiye dahil istenen herhangi bir ülkeye hiçbir vergi ve izne tabi olmaksızın serbestçe transfer edilebilmektedir.
- Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretinden Gelir Vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Bu da yurtiçine oranla %25'e yakın bir avantaj sağlamaktadır.
- Diğer birçok ülkedeki serbest bölgelerden farklı olarak, özellikle ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli olarak temin edilebilmesi açısından Türkiye serbest bölgelerinden Türkiye'ye yönelik mal satışlarına ve takas ticaretine kısıtlama getirilmemiştir.

Yukarıda sıralanan avantajlar, Türkiye'deki serbest bölgelerin kullanımını, AB ülkeleri ve diğer OECD ülkelerindeki serbest bölge kullanımından ayırmaktadır. Çünkü, AB ülkeleri ve OECD ülkelerinde serbest bölge kavramının anlamı, sadece gümrüksüz alanda bekletme ve antrepoculuktur. Türkiye örneğinde olduğu gibi, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olmak değildir. İşte bu ve benzeri nedenlerle Türkiye'deki uygulama OECD'nin tespitlerine göre zarar verici vergi rekabetine neden olmaktadır.

Türkiye, bu olumsuz durumdan kurtulmak ve OECD'nin listesinden çıkmak amacıyla 2002 yılı başlarında bir takım girişimlerde bulunmuştur. Henüz kesinlik

²⁹⁰ "Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar", (Erişim: 03.02.2003).

<http://www.tianet.net/v0/show.php?PG=774>

kazanmamakla birlikte haksız rekabete yol açtığı iddia edilen indirim, istisna ve muafiyetlerin sınırlandırılması ve olumsuzlukların giderilmesi konusunda çalışmalar devam etmektedir.

Türkiye, OECD'nin direktifleri doğrultusunda serbest bölgelerdeki indirim, istisna ve muafiyetleri tamamen kaldırarak olursa, serbest bölgelerin cazibesi kalmayacak ve yabancı yatırımcı artık Türkiye'yi tercih etmeyecektir. Bunun anlamı da dış ticaret hacminde yaklaşık %10'luk bir daralma demektir. Çünkü serbest bölgelerdeki ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler, Türkiye ekonomisi için hiç de azımsanmayacak miktarlara ulaşmıştır. Şöyle ki;

Serbest bölgelerde, kuruldukları 1987 yılından itibaren 2002 yılı sonuna kadarki dönemde 50 milyar doların üzerinde büyük bir ticaret hacmi gerçekleşmiştir. Tablo 10, 11 ve 12'de yer alan verilere göre 2002 yılı itibariyle toplam yirmialtı serbest bölgeye sahip olan Türkiye, bu bölgelerde, 1998 yılında 7.7 milyar dolar, 1999 yılında 7.8 milyar dolar, 2000 yılında 11.3 milyar dolar, 2001 yılında 8.3 milyar dolar, 2002 yılında ise 11.1 milyar dolarlık ticaret hacmine ulaşmıştır. Kriz ortamlarında bile ticaret hacminde artış yaratabilen serbest bölgeler, 2000 yılındaki krizde ise %43'lük bir artış yaratmayı başarmıştır.

Serbest bölgelerde her yıl elde edilen bütçe gelirlerinin, bölgelerde oluşan yıllık gayri safi kazançlara oranının son beş yıllık ortalaması da yüzde 10,87'dir. Oysa, aynı dönemde Türkiye'nin GSYİH'sı içinde toplam doğrudan vergilerin oranı yüzde 8,53 olarak gerçekleşmiştir. Üstelik, doğrudan vergilerin büyük bir bölümü Türk Lirası olarak, izleyen yıl içinde ve üç taksitte toplanırken, serbest bölgelerdeki kesinti ABD doları üzerinden ve işlemin gerçekleştiği anda yapılmaktadır. Yine aynı dönemde, dolaylı vergilerin GSYİH'ye oranı yüzde 11,45 olmakla beraber, bu oran serbest bölgeler için karşılaştırılabilir değildir. Zira, dolaylı vergiler son kullanıcı tarafından ödenen vergilerdir ve bu nedenle serbest bölge çıkışlı mallar serbest bölgede değil Türkiye'de vergilendirilmektedir.

Türkiye'deki serbest bölgelerin toplam dış ticarete oranı %12'dir. Bu oran, dünya ortalaması olan %10'un üzerinde bir rakamdır. Ayrıca, 2002 yılı verilerine göre serbest bölgelerde yaklaşık 26 bin kişi istihdam edilmekte ve 3.200 civarında firma

faaliyet göstermektedir. Özel sektör tarafından yapılan yatırım miktarı beşyüz milyon dolar civarındadır ve yatırımlar halen devam etmektedir.²⁹¹ Devletin, fon payları ve arsa kiralardan elde ettiği gelir ise yaklaşık kırk trilyon liradır.²⁹² Her ne kadar serbest bölgelerde her türlü vergiden tam bir muafiyet söz konusu olsa da, bütün işlemler üzerinden (net kazanç üzerinden değil) binde 5 tutarında bir fon kesintisi yapılmaktadır. Bu kesinti malın girişinde ve çıkışında ayrı ayrı yapıldığından, toplamda yüzde 1'e ulaşmaktadır. 14 yıllık süre içerisinde serbest bölge faaliyetlerinden bu şekilde elde edilen bütçe gelirlerinin toplamı 300 milyon doları aşmış olup, bu tutar, özel sektörün bu ticaretten elde ettiği ve GSYİH'ya bir ilave olarak düşünülmesi gereken kümülatif gayri safi kazanç tutarı olan 3 milyar doların %10'una karşılık gelmektedir.²⁹³

Tablo 3: Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri (1000 ABD \$)

Bölgeler	1998	1999	2000	2001	2002
Adana-Yumurtalık	-	2.202	60.864	59.267	46.845
Antalya	168.084	176.153	215.132	185.019	245.992
Avrupa	-	12.834	105.655	212.865	343.062
Bursa	-	-	-	82.294	448.185
Denizli	-	-	-	-	3.543
Doğu Anadolu	476	614	1.789	1.881	177
Ege	1.446.380	1.188.896	1.662.598	1.291.910	1.828.870
Gaziantep	-	15.750	35.671	54.355	109.627
İstanbul Ahl	1.778.062	2.196.891	2.893.199	2.193.739	2.475.194
İstanbul Deri ve End.	2.354.483	2.486.357	4.059.383	2.324.919	2.827.979
İstanbul Trakya	19.769	72.784	181.535	237.939	659.152
İzmir Menemen Deri	178.578	180.678	240.262	251.479	277.385
Kayseri	-	656	22.554	27.071	83.646
Kocaeli	-	-	-	-	9.249
Mardin	13.698	5.270	5.522	5.284	23.626
Mersin	1.697.068	1.504.442	1.767.854	1.337.790	1.643.140
Rize	1.726	11.987	15.816	16.447	11.347
Samsun	1.958	4.384	16.845	12.329	11.907
Trabzon	57.482	26.662	15.914	36.661	48.511
Tübitak-Mam Teknoloji	-	-	-	-	5.158
Toplam	7.717.764	7.886.562	11.300.593	8.331.246	11.102.596

Kaynak: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Erişim: 20.01.2003).
<http://www.dtm.gov.tr/sb/sb.htm>

²⁹¹ "Serbest Bölgelerde Mevcut Durum (II)", (Erişim: 22.01.2003).

<http://www.isbi.com.tr/makaleler/makale5.htm>

²⁹² "Türk Dış Ticaretinde Serbest Bölgelerin Yeri", (Erişim: 13.12.2002).

<http://www.isbi.com.tr/dokuman/isbi-izmirseminernotlari.doc>

²⁹³ "Serbest Bölge Vergi Muafiyetleri Üzerinde Tartışmalar", (Erişim: 24.01.2003).

<http://www.dtm.gov.tr/sb/sb/htm>

Tablo 4: Serbest Bölge Fon Gelirinin Gayri Safi Kazanç İçindeki Payı

			Dolar
Yıllar	Gayri Safi Kazanç	Fon Gelirleri	%
1997	192.306.000	31.155.000	16.20
1998	335.335.000	42.467.000	12.66
1999	629.885.000	42.899.000	6.81
2000	542.875.000	61.863.000	11.40
2001	732.446.000	53.246.000	7.27
Ortalama			10.87

Kaynak: T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, (Erişim: 20.01.2003).
<http://www.dtm.gov.tr/sb/sb.htm>

Tablo 5: Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Yeri

Milyar TL							
Yıllar	GSMH	Toplam Vergi Gelirleri	%	Dolaysız Vergiler	%	Dolaylı Vergiler	%
1997	27.863.871	4.745.484	17.03	1.931.970	6.93	2.813.514	10.10
1998	50.679.570	9.232.930	18.22	4.303.893	8.49	4.929.037	9.73
1999	75.100.697	14.807.267	19.72	6.712.882	8.94	8.094.385	10.78
2000	119.518.033	26.514.127	22.18	10.849.182	9.08	15.664.945	13.11
2001	174.834.653	39.767.892	22.75	16.080.397	9.20	23.687.495	13.55
Ortalama			19.98		8.53		11.45

Kaynak: T.C. Merkez Bankası, (Erişim: 20.01.2003).
<http://www.tcmb.gov.tr/>

Görüldüğü gibi, serbest bölgeler, Türkiye'nin dış ticareti açısından ve devlete sağladığı artı gelirler nedeniyle Türkiye ekonomisinde çok önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle, serbest bölgeler hakkında yapılacak herhangi bir düzenlemenin olumsuz sonuç vermesi Türkiye'nin dış ticaretine vurulacak bir sekte olacaktır. Çünkü, serbest bölgelerden elde edilen gelirlerin, serbest bölgeler olmasaydı da elde edilebilecek olduğunu gösteren herhangi bir gösterge bulunmamaktadır.

Kıyı (off-shore) bankacılığı da OECD'nin tercihli vergi rejimleri listesinde yer almış ve Türkiye bu uygulamanın da sonlandırılması için OECD tarafından uyarılmıştır.

Tüm dünyada yaygın olarak faaliyette bulunan kıyı bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların yine ülke dışında kullandırılmasını amaçlayan ve ülkede bankacılık

sektörü için düzenlenmiş her türlü yasal düzenlemelerin dışında kalan bir tür serbest bankacılıktır.²⁹⁴

Türkiye’de kıyı bankacılığı ile ilgili ilk ciddi çalışmalar 1980’den sonra uygulamaya konulan ekonomik düzenlemeler doğrultusunda başlamış ancak, İstanbul Atatürk havalimanı Serbest Bölgesi’nde Kıyı Bankacılığı kurulmasına ilişkin yönetmelik 27.02.1991 tarihinde yürürlüğe girebilmiştir.²⁹⁵

Kıyı bankacılığı mevzuatı çerçevesinde faaliyette bulunan bankalar, bu amaçla kurulan bankalar ve Türkiye’de fiilen bankacılık faaliyetinde bulunmayan yabancı bankalardır. Bu kurumlar, Türk mevzuatı açısından yurt dışında yerleşik kabul edilmekte ve Türkiye’de yerleşik kişilerden mevduat kabul etmemektedir. Bu tür bankaların, gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Kambiyo mükellefiyetine dair mevzuata tabi değildirler ve söz konusu bankalar, elde ettikleri kazanç ve iratları Türkiye’nin diğer yerlerine getirdiklerini tevsik ettikleri durumda Gelir ve Kurumlar Vergisi de ödemezler. Diledikleri ülkeye kazanç transferi yapmaları mümkündür ve ayrıca Bankalar Kurulu Kararları’nda yer alan teşviklerden yararlanabilirler.²⁹⁶

Kıyı bankalarının, faaliyette bulunduğu ülkelere lisans ücretleri, personel ödemeleri, kira v.b ödemeler nedeniyle gelir sağlamaları, istihdam alanları yaratmaları, bankacılık hizmetleri ve finansman tekniklerinin gelişimini sağlamaları, ev sahipliği yapan ülkenin ekonomisinin yurt dışı ekonomilere entegrasyonunu sağlamaları ve uluslararası piyasalara girmelerini kolaylaştırmaları gibi faydaları²⁹⁷ söz konusu olmakla birlikte, kıyı bankacılığı hem mevduat toplamada elde edilen kolaylık hem de sağlanan kazançların her surette vergi dışı bırakılması sebebiyle zarar verici vergi rekabetine neden olabilmektedir.

²⁹⁴ Çember, a.g.m. s. 44.

²⁹⁵ Aynı, s. 45-48.

²⁹⁶ Billur Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğine Geçiş Sürecinde Türk Kamu Maliyesinin Uyumı**. (Türmob Yayınları, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002), s. 173-174.

²⁹⁷ Çember, a.g.m. s. 48-49.

OECD, halen İstanbul Kıyı Bankacılığına tercihli vergi rejimleri arasında yer verse de 1999 yılında yapılan bir düzenleme ile Türkiye’de kıyı bankacılığı henüz oluşmadan ortadan kalkmıştır. Yapılan düzenleme ile Türkiye’de kurulu bankaların Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak amacıyla şube açmalarına engel olunmuştur. Türkiye’de yeni bir banka kurmanın maliyeti ve bürokrasisi ile uğraşmak külfetli ve güç bir iş olduğu için bankalar, Türkiye dışındaki kıyı bankacılığı merkezlerinde şube açarak faaliyetlerine devam etmektedirler.²⁹⁸

3. ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ AÇISINDAN VERGİ CENNETİ ÜLKELER, OECD ÜYESİ ÜLKELER VE TÜRKİYE’NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği gibi zarar verici vergi rekabeti, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin ortaya koyduğu bir olgudur. Söz konusu olgu, vergi matrahlarındaki aşınmaya bağlı olarak ulusal vergi gelirlerinde azalma, vergi gelirlerine bağlı olarak kamu harcamalarının düzeyinde düşüş ve kamu açıklarında artış ile birlikte, vergi yükünün akışkan olmayan üretim faktörleri üzerinde birikmesi olarak kendini ortaya koyan ve mali çöküş olarak ifade edilebilen bir olgudur.²⁹⁹

Zarar verici vergi rekabeti daha evvel de açıklandığı üzere global alanda, vergi yapılarının bütünselliğini ve vergi adaletini zedelemiş, finansal akımların ve dolaylı olarak da fiziki yatırım akımlarının yönünü değiştirmiş, ülkeler bazında, vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden ayarlanmasına neden olmuş, vergi yükünün önemli bir bölümünün haksız bir biçimde, özellikle emek olmak üzere mobilitesi daha düşük olan üretim faktörleri üzerine kaymasına neden olmuş, vergi cennetlerinde ve tercihli vergi rejimlerini uygulayan ülkelerde özellikle vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olaylarının kolay olması sebebiyle mükelleflerin vergi mevzuatına uyum konusundaki kanaatlerini zayıflatmıştır.

²⁹⁸ Ahmet Erol-Mehmet Fındıkçı, “Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması (1)”, **Mükellefin Dergisi**. (Sayı 106, Ekim 2001), s. 217.

²⁹⁹ İsmail Engin, **Avrupa Birliğine Geçiş Sürecinde Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**. (Türmob Yayınları, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002), s.182.

Dünyada yaşanan ekonomik bütünleşmeler ve artan finansal hareketliliğe bağlı olarak ülkeler, sermaye hareketlerini ve çokuluslu şirketleri kendi piyasalarına çekmek için düşük vergi oranları uygulamakta ve bu suretle diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya yol açmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ve tarımsal üretim veya fiziki yatırım alanları kısıtlı olan veya hiç bulunmayan küçük ülkeler, yabancı finansal kaynaklara gereksinim duymakta ve sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü hafifletmeye yönelik adımlar atmaktadırlar.³⁰⁰ Ancak söz konusu adımlar, tamamen vergisiz alanlar yaratma ya da sıfır vergi oranı uygulama şekline dönüştüğünde her bir ülke için tehlike yaratıcı boyutlara ulaşabilmektedir.

Vergi rekabeti dolayısıyla vergi gelirlerinde değişiklik ortaya çıkabilmesi vergi matrahındaki değişimle doğrudan ilintilidir. Özellikle kapalı ekonomi varsayımı altında, bir ülkenin vergi oranını artırması halinde doğrudan etki vergi gelirlerinin artması biçiminde gerçekleşmektedir. Ancak dışa açık ekonomilerde, vergi oranlarındaki artış, mobil sermaye stoğunun yurt dışına çıkarılması ve vergi matrahının dolayısıyla vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmaktadır. Vergi rekabeti nedeniyle matrah aşınmasına bağlı olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gelirlerinde azalma, Tüketim Vergileri ve sosyal güvenlik ödemelerinde ise artış beklenmektedir. Çünkü ülkeler, vergi gelirlerindeki azalmayı sosyal güvenlik ödemelerindeki artış ile telafi etmeye çalışacaklardır. İşte bu noktada vergi rekabeti, vergi oranlarını artırmak durumunda kalan ülkeler için bir tehdit unsuru olmaktadır.³⁰¹

Vergi cenneti ülkeler ve tercihli vergi rejimlerinin yarattığı etkiler açısından OECD üyesi ülkelerdeki vergi gelirlerinin 1990 ve 1999 yılları arasındaki gelişimi incelendiğinde Tablo 6'da da görüldüğü gibi, genel olarak zararlı vergi rekabetinden beklenen ilk etkilerin tümüyle ortaya çıkmadığı görülmektedir. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki paylarında görülen düzenli artışlar, ilk bakışta hiçbir sorunun yaşanmadığı izlenimini vermektedir.

OECD ortalamasına bakıldığında, toplam vergi gelirlerinde yıllar itibariyle istikrarlı bir artış yaşandığı görülmektedir. Fakat niteliksel değişimde yaşanan

³⁰⁰ Aynı, s. 181.

³⁰¹ Aynı, s. 183.

gelişmeler vergi rekabetinin yaratması düşünülen etkilerini az da olsa ortaya koymaktadır.

Tablolar (6,7,8,9,10,11,12) dikkatlice incelendiğinde, başlangıç yılı (1990) ve son yıl (1999) dikkate alındığında ve sosyal güvenlik ödemelerinin hariç tutulduğu durumda, toplam vergi gelirlerinin beklenenin altında bir artış trendine sahip olduğu görülmektedir. Aynı yıllarda, sosyal güvenlik ödemelerinin de hesaba katıldığı durumda ise artış trendinin nispeten hızlandığı gözlenmektedir. Buradan çıkarılacak sonuç, toplam vergi gelirlerindeki artışın en önemli nedenin sosyal güvenlik ödemelerinde yapılan artışlar olduğudur. Ayrıca, 1990 ve 1999 yıllarında sosyal güvenlik ödemelerine paralel olarak mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payında görülen artışları, vergi yükünün özellikle işgücü ve son tüketici üzerinde yoğunlaştığını göstermektedir.

Yine OECD ortalaması dikkate alındığında, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin artış trendini sürdürdüğü ancak, gelir üzerinden alınan vergilerin düşüş eğilimine sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin, çokuluslu şirketlerin yatırımlarını çekebilmek için yapılan küçük kanuni oran değişiklikleri ve matrah tanımlamalarında yapılan oynamalar sayesinde korunabildiği ama gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerdeki düşüşün kişisel davranış tarzı nedeniyle önlenemediği söylenebilmektedir.

Bu çalışmaya temel teşkil eden OECD üyesi ülkelerde sunulan kamu hizmetlerinin düzey ve bileşimi ise, zararlı vergi rekabetinden oldukça etkilenmiştir. Vergi cenneti ülkelerin sunduğu avantajlardan yararlanan şirketlerin, mukim olduğu ülkenin kamu hizmetlerinden yararlandığı halde bu hizmetlerin finansmanına katılmaması diğer bir deyişle kamu hizmetlerinden karşılıksız yararlanması nedeniyle mukim ülkenin hazinesi zarara uğratılmakta ve kamu hizmetlerinin düzey ve bileşimi düzensiz şekilde azalma veya artma yönünde dalgalı bir değişim göstermektedir. Tablo 12'ye bakıldığında OECD ülkeleri genelinde son yıllarda kamu harcamalarının artış trendinde bir azalışın meydana geldiği görülmektedir. Ülkelerin kamu harcamalarında kısıntıya gidebileceği alanların en önemlisi kamu yatırımlarıdır. Kamu yatırımlarının azalması demek, ilgili ülkede uzun dönemde ortaya çıkacak yüksek işsizlik oranları demektir. Nitekim, OECD üyesi ülkelerin çoğunluğunda işsizlik oranları 1990 ile 1999

dönemi arasında artma yönünde eğilim göstermiştir. Örneğin, İngiltere’de 1990 yılında işsizlik oranı %5.9 iken 1999’da %6.7’ye, Avustralya’da %7’den %7.5’e, Japonya’da %2.1’den %4.9’a yükselmiştir.³⁰²

Zarar verici vergi rekabetinin etkilerine Türkiye açısından bakıldığında, OECD ülkeleri gibi Türkiye’nin de bu zararlı oluşumdan etkilendiğini -yıllar itibariyle vergi gelirlerindeki ve sosyal güvenlik ödemelerindeki artış hızları karşılaştırılarak- görmek mümkün olmaktadır.

Tablolardan yararlanarak 1990 ve 1999 yılları arasında Türkiye’de vergi gelirlerinin gelişimi izlendiğinde OECD üyesi ülkelerdeki trendin altında olsa da düzenli bir artış oranının olduğu görülmekle birlikte özellikle Gelir ve Kurumlar Vergisi gelirlerindeki artış oranının sosyal güvenlik ödemelerindeki artış oranının altında kaldığı görülmektedir. 1990 ve 1999 yılları arasında, sosyal güvenlik ödemelerinin GSYİH içindeki payında 2.1’lik bir artış yaşanırken, Gelir Vergisinin payında 2.0 ve Kurumlar Vergisinin payında 1.1’lik bir artış olmuştur. Dolayısıyla emek gelirleri ve tüketim harcamaları üzerindeki vergi yükü artmıştır. Bunun anlamı, OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi Türkiye’nin, vergi gelirlerindeki azalışı sosyal güvenlik ödemelerindeki artış ile telafi etmeye çalışmış olduğudur. Aynı şekilde aradan geçen dokuz yıl içinde kamu harcamalarının düzey ve bileşiminde düzenli bir artış yaşanırken göze batacak kadar önemli bir artışın olmadığı gözlemlenmektedir.

Yukarıda yer verilen tespitler sonucunda Türkiye’nin, vergi gelirlerinin artış oranındaki azalışlar ve kamu harcamalarının düzey ve bileşimindeki olumsuz değişimler nedeniyle az da olsa zararlı vergi rekabetinden etkilendiğini söylemek mümkündür.

Türkiye, zararlı vergi rekabetinden etkilenmekle birlikte aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olan bazı uygulamalara da sahiptir. Söz konusu uygulamalar, OECD’nin oluşturduğu listede tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılan ve aynı zamanda zararlı vergi rekabetine neden olduğu belirtilen Serbest Bölgeler ve İstanbul Kıyı Bankacılığı uygulamalarıdır. Bu uygulamalara daha önce değinildiği için burada tekrar yer verilmeyecektir.

³⁰² Uluslararası Ekonomik Göstergeler. (Ankara: DPT, 2000), s.65.

Türkiye, sözü edilen uygulamaların dışında, OECD'nin listesinde yer almamakla birlikte, zararlı vergi rekabetine neden olabileceği düşünülen bir takım uygulamaları da bünyesinde barındırmaktadır.

Türkiye, günümüze kadarki dönemde, siyasi ve politik istikrarsızlıklar, enflasyon, bürokratik engellerin çokluğu gibi çeşitli nedenlerle doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından gerektiği şekilde yararlanamamıştır.³⁰³ Bu nedenle yeni arayışlara girilmiş ve yatırımları teşvik etmek, yurtdışında çalışan Türk işçilerinin tasarruflarını Türkiye'de yatırıma yönlendirmek ve yabancı sermaye girişinin artırılmasını sağlamak amacıyla endüstri bölgelerinin kurulmasına karar verilmiştir. Endüstri bölgelerinin kurulmasına ilişkin yasa, 9 Ocak 2002 tarihinde kabul edilerek 19.01.2002 Tarih ve 24645 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.³⁰⁴

Endüstri bölgeleri, organize sanayi bölgelerinin daha büyük ölçekli bir versiyonu olarak görülmektedir. Çünkü, organize sanayi bölgelerine sağlanan her türlü teşvik ve avantaj endüstri bölgeleri için de geçerli olacak ancak, hangi teşviklerin verileceğine ve verilecek teşviklerin hangi yatırımlara ne şekilde ve ne ölçüde uygulanacağına, Bakanlar Kurulu karar verecektir.³⁰⁵ Bununla birlikte, yatırım teşvik belgesi kapsamında verilecek teşvikler; Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası, Yatırım İndirimi, Katma Değer Vergisi İstisnası, Damga Vergisi ve Harç İstisnası, Fondan Kredi Tahsis, belli şartları taşıyorsa 5 vergilendirme dönemi Gelir ve Kurumlar Vergisi muafiyeti, çalışanların ücretlerinden kesilecek vergilere ait beyannamelerin iki yıl ertelenmesi gibi teşviklerdir.³⁰⁶

Henüz tam anlamıyla uygulamaya geçmeyen endüstri bölgeleri ile ilgili olarak ileride çıkabilecek sorunlar, yasada yer alan hükümlere ilişkin düzenlemelerin açık

³⁰³ “Endüstri Bölgeleri Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, (Pamukbank T.A.Ş. Kredi ve Risk Yönetimi Bölümü, Erişim: 14.10.2002).

http://www.pamukbank.com.tr/pb/pdf/endustri_bolgeleri_kanunu.pdf

³⁰⁴ “Türkiye Yeni Yatırımcılar Bekliyor”, (Erişim: 14.10.2002).

http://www.itkib.org.tr/hedef/200204_nisan/resmigazete1.htm

³⁰⁵ “Endüstri Bölgeleri ve Küme Yaklaşımı”, (Erişim: 14.10.2002).

http://www.activefinans.com/activeline/sayi23/endustri_bolgeleri.html

³⁰⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz; “Endüstri Bölgeleri Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, (Erişim: 14.10.2002).

http://www.pamukbank.com.tr/pb/pdf/endustri_bolgeleri_kanunu.pdf

olmaması ve endüstri bölgelerine tanınacak teşvikler konusunda Bakanlar Kurulunun yetkili kılınmasından dolayı yerli ve yabancı yatırımcı arasında ayrımcılık yapılması ve yabancılara sağlanacak teşviklerin genişletilmesi olarak belirtilebilir. Böyle bir durumda henüz zarar verici vergi rekabeti yaratacak etkilere sahip olduğu söylenemeyen endüstri bölgeleri, ileride yapılacak uygulamalar nedeniyle zarar verici bir potansiyele sahip duruma gelebilecek ve tercihli vergi rejimleri listesindeki yerini alacaktır.

Zarar verici vergi rekabetine neden olabilecek bir diğer uygulama da 1980'li yıllarda finansal sermaye üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıyla birlikte, hem ekonomideki darboğazı aşmak hem de globalleşme hareketlerine dahil olmak amacıyla yabancı sermaye yatırımlarına tanınan geniş teşviklerdir. Bu teşvikler hem portföy yatırımları hem de fiziki yatırımlar açısından halen devam etmektedir ve tercihli vergi rejimi kapsamında değerlendirilebilecek bir niteliğe sahiptir.

Gelir Vergisi Kanunu Ek Madde 1'de yer alan Yatırım İndirimi Uygulamasının bazı bentleri vergi cenneti ülkelerin de uyguladığı izole edilmiş rejimler uygulamasını anımsatmaktadır.³⁰⁷ Tek farkla; Türkiye'de yerli ve yabancı yatırımcı ayrımı söz konusu değildir. Özellikle kalkınmada öncelikli yöreler için, yapılacak yatırım tutarının normal yörelerde yapılacak yatırım tutarının yarısı kadar olması; indirim oranının normal yörelerde %40 iken kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olması; yatırımların 250 Milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşması durumunda %200 indirim oranı uygulanması, çalışanlardan kesilecek vergilerin iki yıl ileriye atılarak ödenebilmesi; bu bölgelerde kurulacak işletmeler için Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Emlak Vergisi ve Harçlar ile Belediye Gelirleri Kanunu'na göre alınan vergi, resim ve harçların uygulanmaması; 2002 yılı sonuna kadar uygulanmak üzere Sigorta Primi İşveren Payı'nın Hazine tarafından karşılanması; bedelsiz yatırım yeri tahsis edilmesi ve kullanılacak elektriğin bedelinin %50 indirimli olması gibi her türlü avantaj sağlanmıştır.

K.V.K'nun İstisnalar başlığını taşıyan 8. Maddesinin 4. fıkrasının a, b, c, d ve e bentlerinde yer alan menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları vergiden istisna edilmiş ve sadece kaynakta kesinti

³⁰⁷ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz; Tercihli Vergi Rejimlerini Belirleyen Faktörler. s. 35

ile yetinilmiştir. Bu uygulama da vergi cenneti ülkelerdeki uygulamalarla benzerlik göstermektedir.

G.V.K Madde 7/1’de yer alan parantez içi hükümde, dar mükelleflerin, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın ihraç etmeleri halinde, bu işlerden doğan kazançlarının Gelir Vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir. Böyle bir durumda, dar mükellefin ikametgahının vergilerin bulunmadığı bir ülkede olduğu kabul edilirse söz konusu mükellef elde ettiği kazançtan dolayı ne Türkiye’de ne de ikametgahının bulunduğu ülkede vergi ödemeyecek ve aynen vergi cennetlerinde olduğu gibi vergisiz kazanç sağlayacaktır. Bu nedenle, adı geçen hüküm zararlı vergi rekabetine neden olabilecek bir içeriğe sahip bulunmaktadır.

Bütün bu açıklamalar ve tablolardaki verilerden de anlaşılacağı gibi, zarar verici vergi rekabeti sadece OECD üyesi ülkeleri değil, bütün dünya ülkelerini etkilemektedir. Ancak, bir noktayı da belirtmekte yarar vardır. O da, tablolarda yer alan verilerin sadece zararlı vergi rekabeti nedeniyle değişmediğidir. Bilindiği gibi, ülkelerin ekonomik ve politik tercihlerindeki değişiklikler, içine düştükleri krizler ve bunlara benzer pek çok unsur tablolarda yer alan verilerin değişiminde önemli rol oynamaktadır.

Tablo 6:Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Dahil) GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	26.9	27.3	27.9	27.9	28.0
OECD-Pasifik Bölgesi	29.3	28.9	29.2	28.8	29.0
OECD-Avrupa	37.4	39.2	39.4	39.5	39.9
OECD Toplam	35.0	36.5	36.8	36.9	37.3
Türkiye	20.0	25.4	27.9	28.4	31.3

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09 10 2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 7: Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Ödemeleri Hariç) GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	22.3	22.4	23.1	22.9	22.9
OECD-Pasifik Bölgesi	26.8	25.9	25.8	25.3	25.5
OECD-Avrupa	27.4	28.0	28.1	28.3	28.7
OECD Toplam	26.8	27.1	27.3	27.3	27.7
Türkiye	16.1	21.4	23.8	24.3	25.5

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09.10.2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 8: Sosyal Güvenlik Ödemelerinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	4.6	4.9	4.9	5.0	5.0
OECD-Pasifik Bölgesi	2.5	3.0	3.4	3.4	3.4
OECD-Avrupa	10.0	11.2	11.3	11.2	11.2
OECD Toplam	8.2	9.4	9.5	9.6	9.5
Türkiye	3.9	4.0	4.0	4.1	6.0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09.10.2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 9: Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	2.3	3.0	3.3	3.2	3.1
OECD-Pasifik Bölgesi	4.0	3.8	3.7	3.7	3.6
OECD-Avrupa	2.5	2.9	3.1	3.2	3.2
OECD Toplam	2.7	3.0	3.2	3.3	3.3
Türkiye	1.3	1.5	1.6	1.7	2.4

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09.10.2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 10: Gelir Vergisinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	12.5	12.2	12.6	13.0	13.2
OECD-Pasifik Bölgesi	10.5	9.4	9.4	9.3	9.2
OECD-Avrupa	10.6	10.0	9.9	10.0	10.0
OECD Toplam	10.7	10.1	10.1	10.1	10.1
Türkiye	5.4	5.2	6.0	7.7	7.4

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09.10.2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 11: Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

	1990	1996	1997	1998	1999
OECD-Amerika Kıtası	7.9	7.8	7.8	7.5	7.6
OECD-Pasifik Bölgesi	8.6	8.7	8.8	8.6	8.8
OECD-Avrupa	11.8	12.6	12.5	12.3	12.6
OECD Toplam	10.8	11.6	11.5	11.4	11.6
Türkiye	5.6	9.7	10.3	10.2	11.2

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999, (Erişim: 09.10.2002). <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Tablo 12: OECD Ülkelerinde Kamu Harcamalarının GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1990	1996	1997	1998	1999
Avustralya	19.6	19.3	18.9	18.7	19.0
Çek Cumhuriyeti	9.0	10.1	10.2	10.4	10.5
Lüksemburg	13.7	18.2	17.3	16.8	16.5
Hollanda	14.5	14.0	13.8	13.6	23.1
İngiltere	20.5	19.4	18.4	18.2	18.3
İrlanda	16.8	17.7	17.7	15.0	11.7
Japonya	9.0	10.0	9.9	10.2	10.3
Kore	10.2	10.2	10.1	11.1	10.28.4
Meksika	8.4	9.7	9.9	9.4	10.0
Türkiye	10.0	9.9	10.8	11.0	13.2

Kaynak: Uluslararası Ekonomik Göstergeler. DPT, Ankara 2000, s.16.

SONUÇ

1980’li yıllarda dünyanın gündemine giren globalleşme olgusu, ekonomik anlamda ulusal sınırların kalkmasına neden olmuş, malların, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımına olanak sağlarken global alanda vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti gibi bir takım oluşum ve sorunları da beraberinde getirmiştir.

Globalleşme ile birlikte ulusal şirketler, çokuluslu şirketlere dönüşmüş, böylece sermaye dünya piyasalarında dolaşmaya başlamıştır. Dünyada bu gelişmeler yaşanırken özellikle azgelişmiş ve sermaye birikimleri yetersiz düzeyde bulunan, fiziki yatırım ve tarım alanları bulunmayan, harita üzerinde bile yerleri bulunamayacak kadar küçük ada ülkeleri durumundaki bazı gibi ülkeler, yabancı sermayeyi çekmek ve ekonomik kalkınmalarını sağlamak amacıyla dolaylı ve dolaysız vergilerde azalış yönünde ayarlamalara girişmişlerdir.

Vergi oranlarının sıfıra kadar indirilmesi, istisna ve muafiyetlerin geniş tutularak matrahın daraltılması ve vergilendirilecek alanların sınırlandırılması gibi yöntemlerle yapılan ayarlamalar, yatırımların ve sermayenin yönünü değiştirerek, globalleşmeden beklenen, sermayenin ve yatırımların etkin şekilde dağıtımını amacını zedelemiş aynı zamanda da ülkelerin vergi tabanlarında aşınmalara neden olarak mali yapılarında bozulmalara yol açmıştır. Her anlamda küçük olarak kabul edilen söz konusu ülkelerin vergilendirme alanında yaptığı ayarlamalar, global alanda geniş yankılar bulmuş ve dünya gündemini uzunca bir süre meşgul edecek olan zarar verici vergi rekabetini ortaya çıkarmıştır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkeyi az ya da çok etkisi altına alan zarar verici vergi rekabeti, 1996 yılında OECD’nin gündemine oturmuş ve söz konusu olgu ile mücadele amaçlı ilk ciddi çalışmalara bu tarihten itibaren başlanmıştır.

OECD öncelikle zarar verici vergi rekabetine neden olan etkenleri belirlemek amacıyla çalışmalara başlamış ve iki yıl süren bir araştırma ve tespit çalışması sonucunda 1998 yılında, kapsamı “zararlı vergi rekabetinin, yatırım ve finansman kararları ve ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerinde yarattığı olumsuz ve çarpıklık yaratıcı etkilerin engellenmesine dönük sistemlerin geliştirilmesi” olarak belirtilen “Zararlı Vergi Rekabeti–Yükselen Global Bir Sorun” (Harmful Tax Competition - *An Emerging Global Issue*) başlığını taşıyan raporu yayınlamıştır.

Kısaca 1998 Raporu olarak adlandırılan raporda, zararlı vergi rekabetine neden olan etkenler olarak vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri gösterilmiş ve vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinin özellikleri ile bunları belirleyen faktörler açıklanmış daha sonra da vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabetine ilişkin önlemlere ve tavsiyelere yer verilmiştir.

1998 Raporuna göre, vergi cennetlerinin en temel özelliği, vergi oranlarının diğer ülkelerdeki oranlara göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Diğer özellikleri ise, vergi cenneti ülkelerdeki bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgilerin ve ticari sırların hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilemeyeceği anlamını taşıyan banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik ilkeleri uygulaması; yabancı yatırımcıları ülkeye çekmekte kolaylık sağlama amacını güden nakit kontrolünün bulunmaması uygulaması; yine yabancı yatırımcıları korumak amacıyla diğer ülkelerin vergi idarelerine bilgi vermeme amacını taşıyan vergi anlaşmaları yapmama uygulaması olarak belirtilmiştir.

Tercihli vergi rejimleri ise, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek amacıyla vergi cennetleri ile birlikte gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkenin de uyguladığı, vergisiz kazanç elde etmede sağladığı avantajlar nedeniyle tercih edilme sebebi olan uygulamalardır.

Tercihli vergi rejimlerinin ve vergi cenneti olma niteliklerini taşıyan ülkelerin listesi, 1998 Raporunda belirlenen kriterler doğrultusunda hazırlanan ve “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” (Towards Global Tax Co-Operation: *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*) başlığını taşıyan 2000 Raporu ile OECD tarafından kamuoyuna açıklanmıştır.

2000 Raporu ile kamuoyuna açıklanan listede, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin sayısı otuzbeş, tercihli vergi rejimleri kapsamında değerlendirilen uygulamaların sayısı ise -sadece OECD üyesi ülkelerdeki uygulamalar dikkate alınarak- dokuz ana başlık altında ve kırkyedi alt dal olarak belirlenmiştir.

Listenin yayınlanmasından sonra OECD söz konusu otuzbeş ülkeye işbirliği çağrısında bulunarak 28 Şubat 2002 tarihine kadar geçiş süreci olarak adlandırılan bir süre tanımış ve işbirliği yapacak ülkelere her türlü desteği sağlayacağı garantisini vermiştir.

OECD'nin çağrısına yirmibeş ülke cevap vermiş, yedi ülke işbirliğine hiç yanaşmamış, üç ülke ise durumları tekrar değerlendirilerek vergi cenneti olma kriterlerini taşımadığı gerekçesiyle listeden çıkarılmıştır. Böylece işbirliğine yanaşmayan yedi ülke kara listeye alınmış ve söz konusu ülkeler, 2000 Raporunda açıklanan ortak yaptırımlarla karşı karşıya kalma riskini kabullenmiştir.

OECD'nin başlattığı bu çalışmalara daha sonra Birleşmiş Milletler, G-8, Avrupa Birliği ve Mali Eylem Gücü (FATF) gibi çokuluslu organizasyonlar da destek vermişlerdir.

OECD'nin 1996 yılında giriştiği ve mücadele olarak adlandırdığı bu çalışmaların amacı, vergi cennetleri ve bu şekilde nitelenen ülkelerdeki tercihli vergi rejimleri ile bu uygulamaların neden olduğu zarar verici vergi rekabeti üzerine gidilerek bunların ortadan kaldırılması ya da en azından birtakım uluslararası standartlara oturtulması ve böylece kişisel veya kurumsal yatırımcıların uluslararası alanda her açıdan eşit şartlarda rekabet edebilmesini sağlamak olarak belirlenmiştir.

Fakat, OECD'nin zarar verici vergi rekabetini önlemek amacıyla başlattığı mücadeleyi sürdürmesi konusunda bazı engeller bulunmaktadır. Şöyle ki; OECD, IMF ve GATT gibi uluslararası ya da uluslararası yetkiyle donatılmış bir kuruluş değildir. Diğer bir deyişle, OECD'nin üye olan ve olmayan ülkeler üzerinde hiçbir yaptırım gücü yoktur. Sadece, üye ülkelerin ekonomik, mali ve sosyal politika uygulamalarının belli bir uyum içinde ortaklaşa öğrenilip ahenkleştirilmesine, bu alanlarda uyulması ihtiyari veya zorunlu kuralların ortaya konulmasına imkan hazırlamaya yönelik sürekli bir müzakere ve konferans ortamıdır. Görüleceği gibi, OECD üyesi olan ve olmayan

Ülkelerin, zarar verici vergi rekabetini nlleme konusunda sürdürülen çalışmalara destek vermemeleri gibi bir durumda karşı karşıya kalacakları ciddi bir yaptırım söz konusu değildir. Bu anlamda OECD'nin yürüttüğü çalışmalara destek vermek, ülkelerin kendi inisiyatiflerinde bulunmaktadır. Diğer taraftan, dünyadaki toplam ülke sayısı ikiyzn üzerindeyken OECD'nin ye sayısı sadece otuzdur. Bu da, OECD yesi ülkelerin tamamının çalışmalara destek vermesi halinde bile diğer ülkelerden beklenen desteğin gelmemesi durumunda OECD'nin, zarar verici vergi rekabeti ile mücadeleyi tek başına gerçekleştirmesinin mümkün olmayacağını göstermektedir. Kaldı ki, ye ülkelerin OECD'ye ne kadar destek vereceği de bilinmemektedir. Bilindiği gibi OECD, ye ülkeler üzerinde hukuki yaptırım gücü olan uluslarüstü yetkilerle donatılmış bir organizasyon değildir. Sadece, ekonomik ve sosyal gelişimi sağlamak, yeleri arasında işbirliğini güçlendirmek, global bazda sorunlara çözüm üretmek üzere kurulmuş sürekli bir müzakere ve konferans ortamıdır. Bu nedenle OECD yesi ülkelerden herhangi birinin OECD'nin direktiflerine uymaması durumunda, söz konusu ülke için uygulanacak hiçbir hukuki yaptırım bulunmamaktadır. Dolayısıyla, böyle bir durum ortaya çıktığında uluslararası platformda OECD'nin varoluş sebepleri tartışma konusu olabilecektir.

Globalleşmenin doğal bir sonucu olarak, hem OECD yesi ülkeler hem de OECD yesi olmayan ülkeler zarar verici vergi rekabetinden olumsuz yönde etkilenmektedir. Bununla birlikte, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülke, zararlı vergi uygulamalarına ev sahipliği yapmaktadır. Bu nedenle OECD'nin başlattığı çalışmanın başarıya ulaşması, dünyadaki bütün ülkelerin çalışmalara katılması ve destek vermesi ile mümkün olacaktır.

OECD yesi olmayan ülkelerin çalışmalara destek vermekte çekimser kalması ya da açıkça destek vermeyi reddetmesi halinde zararlı vergi uygulamalarının bu ülkelere kayması ve söz konusu ülkelerin rekabet açısından avantajlı duruma geçmeleri mümkün olabilecektir. Bu, aynı zamanda zarar verici vergi rekabetine son vermek amacıyla yapılan çalışmaların sonuçsuz kalmasına da neden olabilecektir.

Bu türden olumsuz bir sonucu arzulamayan OECD, ye olmayan ülkelerden, zarar verici vergi rekabeti için destek istemiş ancak söz konusu lkeler OECD'nin isteğine pek sıcak bakmamışlardır. Vergi cenneti ülkelere haksız muamele yapıldığı

düşüncesine sahip Tonga, Barbados ve Maldiv Adaları gibi OECD üyesi olmayan bir kısım ülkeler, OECD'nin, zararlı vergi rekabeti ile mücadele amacıyla ortaya koyduğu tavsiye niteliğindeki zorlayıcı hükümler ile bu tavsiyelere uymayanlara uygulanacak olan yaptırımlar sayesinde, OECD üyesi olmayan ülkelerin vergi politikalarını kendi istekleri doğrultusunda belirleyebilme hak ve egemenliğini tehdit edebileceğini ileri sürmektedir. Ayrıca, yüksek vergilere sahip olan gelişmiş ülkelerin, OECD aracılığı ile her açıdan zayıf durumda bulunan ve düşük vergiler uygulayarak ekonomik gelişmelerini tamamlamaya çalışan küçük ülkeler üzerinde baskı kurmaya çalıştıklarını ve politikalarını kendilerinin belirleyeceği bir vergi karteli oluşturma gayreti içine girdiklerini, bunu başardıklarında OECD'nin, global alanda uygulanacak vergi politikalarını belirleme yetkisine sahip önemli bir güç haline gelebileceğini iddia etmektedirler.

Ancak, sözü edilen iddiaların gerçekleşmesi en azından yakın gelecek için imkansız görünmektedir. Çünkü, bireysel olarak ülkelerin ve AB, BM ve G-8'ler gibi çokuluslu organizasyonların, vergilendirme yetkisinin devri konusunda hem fikir olmaları uzak bir ihtimal olarak görünmektedir. Ayrıca, bu tarz bir davranış OECD'nin, uluslararası vergilendirme ilkeleri üzerinde ortak bir paydanın yaratılması ve uluslararası sorunlara tek taraflı çözümler üretme yerine global çözümler getirme şeklinde belirlenen misyonuna da ters düşmektedir.

OECD üyesi olmayan ülkelerin yukarıda belirtilen tutumu göz önüne alındığında, OECD'nin zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede uluslararası desteği sağlama konusunda ne kadar başarı elde edeceği tartışmaya açık bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

OECD üyesi olmayan ülkelerin tutumu olumsuz yönde iken buna bir de OECD'nin zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede kapsamında, ülkeler arasında ayrımcılık yaratacak tarzda düzenlemeleri içeren bir takım kararları da eklenmiştir. Şöyle ki; OECD, üye olmayan ülkelerin de desteğini isterken, kendi üye ülkelerine zararlı vergi uygulamalarını ortadan kaldırmaları için 2003 yılı Nisan ayına kadar süre vermiş, üye olmayan ülkeler için böyle bir takvim belirlemeyerek işbirliği yapmamaları halinde yaptırımlara maruz kalacaklarını belirterek çifte standart uygulamıştır. Diğer bir deyişle, OECD üyesi olmayan ülkeler zararlı vergi uygulamalarını devam ettirirlerse,

OECD üyesi ülkelerin uygulayacağı katı ambargolara maruz kalacaklar ancak OECD üyesi ülkeler hiçbir zaman bu tür cezalarla karşı karşıya kalmayacaklardır. Benzer şekilde OECD, banka işlemleri gizliliği ve ticari gizlilik kuralları uyguladıkları için vergi cenneti yedi ülkeyi kara listeye almış ancak, OECD üyesi çoğu endüstrileşmiş ülke finansal gizlilik ve banka işlemleri gizlilik kurallarını uygulamaya devam etmekte ve hiçbir yaptırıma maruz kalmamaktadır. OECD üyesi ülkelere, örneğin İsviçre, uzun zaman önce finansal gizlilik kurallarını yürürlükten kaldırmayı reddetmiştir. Avustralya Anayasası banka işlemleri gizliliğini garanti altına almıştır. Lüksemburg, Belçika ve Yunanistan finansal gizlilik kurallarının kişi ve kurumlara işlem yapmada güven verdiğini belirterek söz konusu uygulamalardan vazgeçmemekte ve bu ülkelerin hiçbirini diğerine ambargo uygulamamaktadır.

Olaya tercihli vergi rejimleri açısından bakıldığında, OECD'nin sadece kendi üye ülkelerinde mevcut uygulamaları çalışma kapsamına aldığı görülmektedir. Bu anlamda OECD üyesi olmayan Arjantin, Brezilya, Çin, Hindistan ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi ülkelere varlığını devam ettiren serbest bölgelerin ve Bangladeş, Brunei, İsrail, Endonezya, Mısır, Kuveyt, Hindistan, Çin ve Küba gibi ülkelere faaliyette bulunan kıyı bankacılığı birimlerinin sonlandırılması için OECD'nin herhangi bir girişimi yoktur. Bu da OECD üyesi ülkeler ile üye olmayan ülkeler arasında fırsat eşitsizliğine neden olmakta bu sebeple de OECD üyesi ülkeler mevcut tercihli vergi rejimlerini sonlandırma konusunda isteksiz davranmaktadır. Bilindiği gibi, tercihli vergi rejimlerinin OECD'nin direktifleri doğrultusunda 2003 yılı Nisan ayında sonlandırılması gerekmektedir. Ancak, henüz hiçbir ülke söz konusu uygulamaları elimine etme çabası içine girmemiştir. Aksine, Portekiz ve İspanya'daki serbest bölge uygulamaları 2011 ve 2024 yılına kadar varlığını devam ettireceği belirtilmektedir. Bu da çalışmalarda somut olarak her hangi bir gelişmenin olmaması anlamını taşımaktadır.

Zarar verici vergi rekabetinin başarıya ulaşmasının önündeki engellerden bir diğeri de, işbirliğine gitmeyen vergi cenneti ülkeler ile sistemlerinde zararlı vergi uygulamalarını barındıran ve bu uygulamalara son verme konusunda isteksiz davranan diğer ülkelere karşı uygulanacak olan ortak yaptırımlara ve tavsiye kararlarına göre, tüm ülkelerin vergi sistemlerinde önemli düzenlemeler yapmak zorunda kalacak olmalarıdır. Her ne kadar bu düzenlemeler ülkelerin yararına olacak olsa da ekonomik ve politik

bazı nedenlerden dolayı bütün ülkelerin eş zamanlı olarak vergi sistemlerini değiştirmeleri güç görünmektedir.

OECD'nin, yukarıda sözü edilen engelleri aşarak zarar verici vergi rekabeti ile mücadele konusunda başarıya ulaşması durumunda ortaya çıkması beklenen muhtemel etkilerin başında, yatırımların ve sermayenin yönünün olumlu yönde değişmesi gelmektedir. Diğer bir deyişle, yatırımların ve sermayenin yönü artık sıfır oranlı vergiler aracılığıyla değil ekonomik veriler ve şartlar göz önüne alınarak fayda-maliyet analizleri yoluyla belirlenecektir. Böylece, yatırımlar ve sermaye, kişisel ve kurumsal yatırımcıların üretime ve dünya ticaret hacmine katkısı olmaksızın sadece kârı maksimize etmek için kullanılmayacak, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasına da katkıda bulunacaktır. Ayrıca, zararlı vergi rekabeti dolayısıyla ülkelerin vergi gelirlerinde yaşanan erozyon önlenerek, mali yapılarda meydana gelecek bozulmaların daha ileri boyutlara taşınması engellenebilecektir. Global alanda trilyon dolarlar ile ifade edilen bir sermayenin vergisiz kazanç sağlamak amacıyla vergi cenneti ülkelere ve tercihli vergi rejimlerine akışı önlendiğinde, ifade edilmesi bile güç olan bu tutar, yatırım ve üretime aktarılacak, bu sayede ülkelerin yabancı sermayeden beklediği etkiler ve yararlar ortaya çıkacaktır. Tek tek ülkelerin kalkınması, dünya ekonomisinin gelişmesi anlamına geleceği için global alanda refah artacaktır.

Zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimleri açısından Türkiye'nin durumu değerlendirildiğinde, OECD'nin 1998 Raporu ile belirlediği kriterler ve 2000 Raporu ile yayınladığı listeye göre, Türkiye'nin vergi cenneti bir ülke olmadığı ancak, serbest bölgeler ve kıyı bankacılığı uygulamaları nedeniyle OECD'nin tercihli vergi rejimleri listesinde yer aldığı görülmektedir.

OECD'nin zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede başarıya ulaşmasının ilk ayağını, tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması oluşturmaktadır. Söz konusu rejimlerin sonlandırılması, ülkelerin bu rejimlerden sağladığı gelirlerden vazgeçmek istememesi nedeniyle pek kolay görünmemektedir. Zira, ticaret hacminin önemli bir kısmı, tercihli vergi rejimlerinin sağladığı gelirlerden oluşan ülkelerde, rejimlerin sonlandırılması durumunda oluşacak gelir açığının nasıl finanse edileceği bilinmemektedir.

Türkiye, OECD'nin yaptığı çalışmalar sonucunda, serbest bölgeler ve kıyı bankacılığı uygulamaları ile listeye alınmıştır. Ancak, OECD Türkiye'yi, serbest bölgelerin tamamen kaldırılması açısından değil, serbest bölgelerde uygulanmakta olan ve zarar verici vergi rekabetine neden olduğu ileri sürülen vergi indirim, istisna ve muafiyetleri açısından listeye dahil etmiştir. Bu anlamda Türkiye'de kurulu yirmialtı serbest bölge varlığını devam ettirecek ancak, uygulanmakta olan indirim, istisna ve muafiyetlere son verilecektir.

Onbeş AB üyesi ülkede toplam otuzaltı ve tek başına ABD'de ise ikiyüzotuz serbest bölge mevcut olmasına rağmen OECD'nin yayınladığı listede sadece Türkiye'nin adının bulunuyor olması tesadüf ya da Türkiye'ye yapılan bir haksızlık değildir. Zira Türkiye'deki serbest bölge uygulaması Avrupa ve Amerika'daki uygulamadan tamamen farklıdır ve bünyesinde zarar verici vergi rekabetine neden olabilecek unsurları barındırmaktadır. İşte OECD'nin itirazı da bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Türkiye'deki serbest bölge uygulamaları ile AB ülkeleri ve diğer ülkelerdeki uygulamalar karşılaştırıldığında OECD'nin Türkiye'yi neden listeye aldığı açıkça görülebilmektedir. Şöyle ki;

- AB ülkelerinde serbest bölgeler, gümrük mevzuatı içinde bir bölüm diğer bir deyişle bir gümrük düzenlemesidir.
- Türkiye'de ise serbest bölgeler, hem Dış Ticaret Müsteşarlığının yetki alanında bulunmakta hem de gümrük mevzuatı AB'den alınıp aynen tercüme edildiği için tanım ve işleyiş olarak Gümrük Mevzuatı kuralları uygulanmaktadır. Serbest bölge uygulamaları ile ilgili kararların Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından mı alınacağı yoksa Gümrük Mevzuatı kurallarının mı uygulanacağı konusunda tam bir açıklık söz konusu değildir. Başka bir ifade ile serbest bölge uygulamaları ile ilgili olarak tam bir şeffaflık bulunmamaktadır.
- AB'de, serbest bölgeler, (bazı serbest bölgelerdeki istisnalar dışında) kullanıcı ve işleticilere genel ekonomik politikalardan farklı bir rekabet avantajı sunulmayan, ülke içinde faaliyet gösterenlere haksız rekabet oluşturmayan, ülke

içinde ihtiyaç duyulan girdi ve malların fiyat ve zaman maliyetini en aza indirme işlevini yerine getiren yerler olarak kullanılmaktadır.

- Türkiye'deki serbest bölgeler ise bölgede faaliyet gösteren firmalar açısından AB'dekilerin aksine bölgedeki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirler ile ilgili olarak; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV dahil bütün vergilerden muaftır. Ayrıca, serbest bölgelerde elde edilen kazançlar ve iratlar, Türkiye dahil istenen herhangi bir ülkeye hiçbir vergi ve izne tabi olmaksızın serbestçe transfer edilebilmektedir. Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretinden Gelir Vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Bu da yurtiçine oranla yaklaşık %20'ye yakın bir avantaj sağlamaktadır. Diğer birçok ülkedeki serbest bölgelerden farklı olarak, özellikle ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli olarak temin edilebilmesi açısından Türkiye serbest bölgelerinden Türkiye'ye yönelik mal satışlarına ve takas ticaretine kısıtlama getirilmemiştir.

Yukarıda yapılan karşılaştırmadan çıkarılacak sonuç, serbest bölgeler uygulaması açısından bütün göstergelerin Türkiye'deki uygulamalar aleyhinde olduğudur. Bu nedenle 2002 yılı başlarında bir girişim başlatılmış ve Bakanlar Kurulu 12 Ocak 2002'de vergi sisteminin iyileştirilmesi ve yeniden düzenlenmesi hakkında karar almıştır. Bu karara göre; serbest bölgelerde uygulanan istisnalar (Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnaları dahil) kaldırılacak, bölgede çalışanların ücretleri tam olarak vergilendirilecek, bölgede şirket kurulması ve yurtiçi pazara satış oranının %15 i geçmemesi koşuluyla diğer bir deyişle %85 ve üstünde ihracat performansı gerçekleşmesi koşuluyla bir vergi indirimi söz konusu olacaktır.

Ancak, yukarıda anılan karar çerçevesinde yürütülmekte olan kanun çalışmasının tamamlanarak bu haliyle yasalaşması durumunda hem yurtiçinde hem de uluslararası alanda yeni hukuki ve ekonomik sorunlar ortaya çıkabilecektir.

Bu sorunları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- İlk olarak, %85 ve üzeri ihracat performansı kriterine bağlı bir vergi indirimi uygulaması, Türkiye açısından ihracatçıyı teşvik etmek ya da ödüllendirmek gibi değerlendirilse de OECD tarafından "ayrımcılık" olarak nitelendirilecek ve rejim "zararlı" olmaktan kurtulamayacaktır. Ayrıca, böyle bir durum, Dünya Ticaret

Örgütü'nün dış ticarete ayrımcılık yapılmaması ile ilgili kurallarına da aykırı olacaktır.

- Yeni çıkarılacak yasa ile, mevcut mevzuat çerçevesinde daha önce verilen hakların geri alınması halinde, serbest bölgelerdeki yatırımcıların Türkiye hakkındaki düşünceleri olumsuz yönde değişecek ve yatırımcılar Türkiye'yi yatırımlar açısından güvenilir bulmayacaklar ve hatta yatırımlarına son verebileceklerdir. Bu da ileride gelmesi muhtemel yatırımların önemli bir kısmının gelmemesi riskini ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle yapılacak düzenlemeler konusunda dikkatli davranılması gerekmektedir. Zira, serbest bölgelerdeki ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler, Türkiye ekonomisi için hiç de azımsanmayacak miktarlara ulaşmıştır. Şöyle ki;

Serbest bölgelerde, 1988 yılından 2002 yılı sonuna kadarki dönemde 50 milyar doların üzerinde büyük bir ticaret hacmi gerçekleşmiştir. (Veriler için bkz. Tablo:10, 11, 12) 2002 yılı itibariyle toplam yirmialtı serbest bölgeye sahip olan Türkiye, bu bölgelerde, sadece 2002 yılında 11.1 milyar dolarlık ticaret hacmine ulaşmıştır. Kriz ortamlarında bile ticaret hacminde artış yaratabilen serbest bölgeler, 2000 yılındaki krizde ise %43'lük bir artış yaratmayı başarmıştır.

Serbest bölgelerde elde edilip bütçeye aktarılan fon gelirlerinin, bölgelerde oluşan yıllık gayri safi kazançlara oranının son beş yıllık ortalaması %10,87'dir. Oysa, aynı dönemde Türkiye'nin GSYİH'sı içinde toplam dolaysız vergilerin oranı %8,53 olarak gerçekleşmiştir. Üstelik, dolaysız vergilerin büyük bir bölümü Türk Lirası olarak, izleyen yıl içinde ve üç taksitte toplanırken, serbest bölgelerdeki fon kesintileri ABD doları üzerinden ve işlemin gerçekleştiği anda yapılmaktadır. Yine aynı dönemde, dolaylı vergilerin GSYİH'ye oranı yüzde 11,45 olmakla beraber, bu oran serbest bölgeler için karşılaştırılabilir değildir. Çünkü, dolaylı vergiler son kullanıcı tarafından ödenen vergilerdir ve bu nedenle serbest bölgeler için anlamlı değildir.

Türkiye'deki serbest bölgelerin toplam dış ticarete oranı %12'dir. Bu oran, dünya ortalaması olan %10'un üzerinde bir rakamdır. Ayrıca, serbest bölgelerde yaklaşık 26 bin kişi istihdam edilmekte ve 3.200 civarında firma faaliyet göstermektedir. Özel sektör tarafından yapılan yatırım miktarı beşyüz milyon dolar

civarındadır ve yatırımlar halen devam etmektedir. Devletin, arsa kiralardan elde ettiği gelir ise yaklaşık kırk trilyon liradır. Her ne kadar serbest bölgelerde her türlü vergiden tam bir muafiyet söz konusu olsa da, bütün işlemler üzerinden (net kazanç üzerinden değil) binde 5 tutarında fon kesintisi yapılmaktadır. Bu kesinti malın girişinde ve çıkışında ayrı ayrı yapıldığından, toplamda yüzde 1'e ulaşmaktadır. 14 yıllık süre içerisinde serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen gelirler üzerinden yapılan ve bütçeye aktarılan fon gelirlerinin toplamı 300 milyon doları aşmış olup, bu tutar, özel sektörün bu ticaretten elde ettiği ve GSYİH'ya bir ilave olarak düşünülmesi gereken kümülatif gayri safi kazanç tutarı olan 3 milyar doların %10'una karşılık gelmektedir.

Görüldüğü gibi, serbest bölgeler, Türkiye'nin dış ticareti açısından ve devlete sağladığı artı gelirler nedeniyle Türkiye ekonomisinde çok önemli bir yere sahiptir.

Eğer Türkiye, serbest bölgelerdeki vergi indirim, istisna ve muafiyetlerini tamamen kaldırma yönünde bir düzenleme yapacak olursa, yabancı yatırımcı için serbest bölgelerde yatırım yapmanın ya da bu alanlarda faaliyet göstermenin hiçbir cazibesi kalmayacaktır. Henüz kesin bir düzenleme yapılmamışken basında yer alan haberlerden bile olumsuz etkilenerek yatırımlarını askıya alan yabancı yatırımcı, artık Türkiye'yi tercih etmeyecektir. Bunun anlamı ise dış ticaret hacminde yaklaşık %10'luk bir daralma demektir.

Her ne kadar Türkiye'nin dış ticaret hacminin %10 gibi önemli bir kısmı serbest bölge faaliyetlerinden elde ediliyor olsa da, yabancı yatırımcılar için Türkiye'nin cazibesi kalmayacak olsa da tercihli vergi rejimlerinin global alanda yarattığı zararlı etkilerin bertaraf edilebilmesi için OECD'nin direktifleri doğrultusunda serbest bölgelerde uygulanmakta olan istisna ve muafiyetler sınırlandırılmalı hatta gerekirse tamamen kaldırılmalıdır. Serbest bölgeler nitelik olarak, Avrupa Birliği ülkelerindeki standartlara kavuşturulmalı diğer bir deyişle "malları gümrüksüz alanda bekletme" olarak belirlenen kuruluş amaçlarına uygun hale getirilmelidir.

Tercihli vergi rejimlerini uygulamakta olan bütün ülkeler, sadece kendi ülkelerine sağladıkları menfaatleri bir yana bırakmalı, vergilerin yönlendirmediği bir rekabet ortamının sağlanması ve global refahın artırılması için tercihli vergi rejimlerine son vermelidir.

Türkiye’de, serbest bölge uygulamalarının sonlandırılması durumunda, serbest bölgeler ile hemen hemen aynı sakıncaları doğuracak niteliklere sahip bir başka rejimin, “Endüstri Bölgeleri”nin faaliyete geçirilmesi hazırlıkları yapılmaktadır. Henüz OECD’nin tercihli vergi rejimleri listesinde yer almayan ancak büyük olasılıkla ileriki zamanlarda itirazlara neden olacak olan endüstri bölgeleri, organize sanayi bölgelerinin daha büyük ölçekli bir versiyonu olarak tasarlanmıştır. Endüstri bölgeleri, tam anlamıyla uygulamaya geçmemekle birlikte, serbest bölgelerde yaşanacak gelir kayıplarını telefi edebilecek niteliğe sahip alanlar olarak görülse de tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması çalışmaları açısından doğru bir uygulama olmayacaktır. Türkiye, serbest bölge uygulamalarına son verirken aynı niteliklere sahip bir başka alanı faaliyete geçirmekle belki gelir kayıplarını azaltacak ancak, tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması çalışmalarına içtenlikle katılmış olmayacaktır. Bu nedenle endüstri bölgeleri uygulamasına hiç geçilmemesi yerinde bir karar olacaktır.

Türkiye’nin, OECD’nin tercihli vergi rejimleri listesinde yer almasına neden olan bir diğer uygulama, kıyı bankacılığıdır. Ancak, 1999 yılında yapılan bir düzenleme ile Türkiye’de kıyı bankacılığı henüz oluşmadan ortadan kalkmıştır. Yapılan düzenleme ile Türkiye’de kurulu bankaların Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak amacıyla şube açmalarına engel olunmuştur. Bu nedenle, kıyı bankacılığı faaliyetinde bulunmak isteyen bankalar, Türkiye dışındaki kıyı bankacılığı merkezlerinde şube açarak faaliyetlerine devam etmektedirler.

Sonuç olarak, OECD, global alanda yatırımların ve ticaretin yönünün değişmesine neden olan etkileri ortaya çıkaran zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede, bir yandan yayınladığı tavsiye kararları ile ulusal bazlı önlemlerin hayata geçirilmesini hedeflerken diğer yandan da dünyadaki bütün ülkeleri işbirliğine çağırarak global önlemler almaya gayret etmektedir. Ancak, ülkelerin bireysel olarak yapacakları düzenlemeler, çıkar çatışmaları ve yeni ekonomik sorunlar çıkması ihtimali nedeniyle henüz hayata geçirilemezken global alandaki çabalarda da somut olarak bir ilerleme kaydedebilmiş değildir. Ayrıca, OECD ile işbirliği yapma taahhüdünde bulunan yirmibeş vergi cenneti ülkenin de taahhütlerini yerine getirip getirmeyecekleri konusunda şüpheler bulunmaktadır. Zira, OECD’nin vergi cenneti ülkelere her alanda yapmayı taahhüt ettiği hatta garanti ettiği yardımların sınırının ne olduğu ya da ne

zamana kadar bu yardımlara devam edileceği hakkında kesin ve net bilgiler bulunmamaktadır. Bütün bu belirsizliklere ve çalışmaların ağır ilerlemesine rağmen yine de, ülkelerin vergi matrahlarında oluşan erozyonun önlenmesi, sermayenin fiili olarak üretime hiçbir katkısı olmaksızın sadece vergisiz kâr elde etmek amacıyla kullanımının önüne geçilmesi, yatırımların ve sermayenin dünya ticaret hacmine katkı sağlayacak ve fiilen üretimde kullanılacak alanlara yönlendirilmesi ve global refahın sağlanması için, vergi cennetlerinin, tercihli vergi rejimlerinin ve bu iki olgunun bir sonucu olarak ortaya çıkan zarar verici vergi rekabetinin sona erdirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla OECD çalışmalarına devam etmekte ve ilk aşamada zararlı vergi rekabetinin etkilerini minimum düzeye çekmeye çalışmaktadır.



EKLER

Ek-1. Vergi Cenneti Ülkelerin Dünya Üzerindeki Konumları	137
Ek-2. Şirketler İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Vergi Cenneti Ülkeler	138
Ek-3. Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Vergi Cenneti Ülkeler	139
Ek-4. Aruba'ya Ait Taahhüt Mektubu	140

EK-2: Şirketler İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Vergi Cenneti Ülkeler

	Sıfır Kurumlar Vergisi Uygulayan Ülkeler	Anlaşmalar İle Düşük Vergi Oranı Uygulayan Ülkeler	Vergi Muafiyeti Tanıyan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Geliri Vergilemeyen Ülkeler	Holding Şirketleri	Off-shore Şirket Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Off-shore Banka Kurulmasına İzin Veren Ülkeler	Sigorta Şirketleri
Andora	X							
Angila	X							X
Barbuda			X			X		
Bahamalar	X					X	X	X
Bahreyn	X						X	
Barbados		X	X			X	X	X
Bermuda						X		X
İng.Virjin Ada.							X	
Cayman Ada.	X				X	X	X	X
Cook Adaları			X		X	X	X	X
Kıbrıs		X	X				X	X
Dominik Cum.				X				
Cebelitarık			X		X	X		X
Grenada			X					
Man Adası			X			X	X	X
Liberya							X	
Lihtenştayn			X	X	X	X		X
Maldiv Adaları	X							
Malta			X					
Marşal Adaları							X	
Monako						X		
Monsera		X						
Nauru	X				X	X	X	
Hollanda Antil.		X	X		X		X	X
Nevis						X		
Panama				X		X	X	X
Seyşel			X	X		X		
San Lusa		X	X				X	
Turks&Caicos	X					X	X	
Vanatu		X				X		X

Kaynak: Yetkiner, a.g.m., s. 81.

EK-3: Şahıslar İçin Vergi ve Yatırım Avantajları Sunan Vergi Cenneti Ülkeler

	Sıfır Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler	Düşük Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler	Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamayan Ülkeler	Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Geliri Vergilemeyen Ülkeler	Sadece Transfer Edilen Geliri Vergileyen Ülkeler	Banka İşlemleri Gizliliği Sağlayan Ülkeler
Andora	X		X			X
Angila	X		X			X
Barbuda	X		X			
Bahamalar	X		X			X
Bahreyn	X		X			
Bermuda	X		X			
İng. Virjin Adaları			X			
Cayman Adaları	X					X
Cook Adaları				X		
Kıbrıs		X			X	
Cebelitarık					X	
Man Adası		X	X			X
Lihtenştayn		X				X
Malta		X				
Monako	X			X		
Nauru	X		X	X		X
Panama			X			X
Seyşel					X	
Tonga				X		
Turks&Caicos	X		X			X
Vanatu	X		X			X

Kaynak: Yetkiner, a.g.m., s. 83.

EK- 4: Aruba'ya Ait Taahhüt Mektubu

**MINISTER VAN FINANCIEN**

Wayaca 31-c, Oranjestad, Aruba
Telefoon (297)-839035 Fax (297)-35084

Mr. Donald Johnston
Secretary General
OECD
2 RUE André Pascal
75775 Paris Cedex 16
France

Uw kenmerk:

Uw brief:

Ons kenmerk:

Onderwerp:

Oranjestad, 31 MEI 2001

Dear Mr. Johnston,

COMMITMENT OF ARUBA

I am writing in connection with the OECD's project on harmful tax competition and in particular the OECD's Report, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998 ("the 1998 Report"), which sets forth the criteria of Harmful Tax Competition, and the OECD's Report, "Towards Global Tax Co-operation", 2000 ("the 2000 Report").

In 1995 the Government of Aruba has initiated a process of changing the part of its legislation and tax practice that have caused Aruba – which has a substantial tourist and petroleum industry - to be perceived as a tax haven. Since then, the Government of Aruba has been working on reforming its tax system, and on modifying the Aruba Exempt Company regime, for its relatively small off-shore sector. Aruba's aim is to bring these laws in line with the internationally accepted principles of taxation and transparency and to join ranks with the OECD-member countries and committed non-member countries.

The Government of Aruba realizes that it can significantly advance the further development and diversification of its economy if it is able to strengthen its ties with other OECD countries. By publicly committing and by implementing the internationally accepted principles of taxation, the Government removes what it believes to be the main obstacle for other countries to conclude tax treaties with Aruba.

The Government of Aruba has recently discussed with a delegation of the OECD the amendments to its tax reform within the context of the principles of effective exchange of information, transparency, and ring fencing.

In view of the positive outcome of these discussions, I am pleased to inform you that the Government of Aruba commits to the elimination of features that have been determined by the

Forum on Harmful Tax Practices to be in breach with the principles referred to above, and that have resulted in the listing of Aruba in the 2000 Report. Consequently, Aruba undertakes to implement such legislative and non-legislative measures as are necessary to fulfill this commitment.

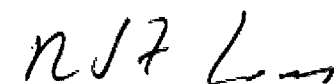
The commitment is given on the basis that:

1. Aruba is not included on the OECD list of un-cooperative tax havens in July 2001;
2. The principles referred to above which apply to Aruba are equally applied to OECD member countries;
3. Aruba will be enabled to participate on an equal basis in the Global Forum that is engaged in developing internationally accepted standards for the application of the principles referred to above.

In addition, Aruba commits to refrain from:

- Introducing any new regime that falls within the scope of the 1998 Report and that would constitute a harmful tax practice under this report;
- Modifying any existing regime that falls within the scope of the 1998 Report in such a way that, after the modifications, it would constitute a harmful tax practice under this report;
- Strengthening or extending the scope of any existing measure that currently constitutes a harmful tax practice under the 1998 Report.

Yours truly,



Dr. Robertico R. Croes
Minister of Finance

For and on behalf of the
Government of Aruba

Attachment

This attachment outlines the measures that the Government of Aruba will take on a phased basis by 31 December 2005 to implement its commitment to eliminate harmful tax practices in accordance with the principles of effective exchange of information, transparency, and ring fencing.

1. Establish effective exchange of information

- The Government of Aruba is prepared to adopt legal mechanisms that allow tax information to be exchanged with other tax authorities upon request. To this end, the Government of Aruba is prepared to enter into tax information exchange agreements with OECD countries that do not presently have an arrangement for exchange of information with Aruba.
- The Government of Aruba will make such domestic law changes as are necessary to allow information to be exchanged with tax authorities of other states through administrative means in the context of civil or criminal tax matters.
- √ This information would be provided without regard to whether or not there is an interest of Aruba in the case.
- √ The Government of Aruba would preclude any impediment to the disclosure of any exchanged information to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, taxes.
- √ In the case of information required for the investigation and prosecution of criminal tax cases, the information will be provided without the requirement that the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of Aruba, if it occurred in Aruba.
- The Government of Aruba will provide mechanisms that allow its regulatory or tax authorities to exchange information relevant to determining a taxpayer's tax affairs in the state requesting the information. This would include the exchange of information on beneficial ownership, bank information, annual accounts (whether audited or filed) and other related financial information.
- The Government of Aruba will maintain administrative practices and resources in place so that the legal mechanism for exchange of information will function effectively and can be monitored.

2. Transparency

- The Government of Aruba commits to make such domestic law changes as are necessary so as to ensure that information on beneficial ownership of Aruban companies, partnerships and other entities, of managers and beneficiaries of Aruban collective investment funds, is available to its tax or regulatory authorities. The commitment may be undertaken by making beneficial ownership information available to the public or by ensuring that such information is reliably available to tax or regulatory authorities and can be exchanged with tax authorities of foreign jurisdictions.

- The Government of Aruba commits that its regulatory or tax authorities will have access to bank information to the extent the information is relevant to a taxpayer's tax affairs in another state.
- The Government of Aruba must require the keeping and auditing or filing of accounts by Aruban companies, collective investment funds, managers, and other entities carrying on business in Aruba (whether or not they are resident in Aruba for tax purposes).

3. No Substantial Activities

- The Government of Aruba commits to remove any elements of ring fencing as defined by the OECD's Forum on Harmful Tax Practices.

4. Other

- Aruba commits to ensure that there are no non-transparency features of its tax system, such as rules that depart from accepted laws and practices, secret rulings, or the ability of investors to "elect" or "negotiate" the rate of tax to be applied.

Kaynak: oecd.org (Erişim: 05.05.2002).

http://www1.oecd.org/daf/fa/harm_tax/com_Aruba.htm

KAYNAKÇA

Ağbal, Naci. “Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği – II”, **Yaklaşım**. Yıl 9, Sayı 106, Ekim 2001.

Ay, Hakan. “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası**. Sayı 236, Nisan 2001.

Ayanoglu, Ejder. “Türkiye’de Serbest Bölgeler, Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Gümrük Birliği Sürecinde Serbest Bölgelerin Durumu”, **Yaklaşım**. Yıl 4, Sayı 40, Nisan 1996.

Aysan, Murat. “Serbest Bölgeler - Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti - Örtülü Kazanç”, **Vergi Denetmenleri Derneği**. Sayı 43, Ekim – Kasım 1999.

Bağrıaçık, Atila. “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Avantajları”, **Yaklaşım**. Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000.

Cangir, Niyazi. “Türkiye’nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Sayısal Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**. Sayı 203, Temmuz 1998.

_____. “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – I”, **Yaklaşım**. Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000.

_____. “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi – II”, **Yaklaşım**. Yıl 8, Sayı 92, Ağustos 2000.

Coşkun, İsa. “Vergi Cennetleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı 192, Ağustos 1997.

Çamlıca, Mustafa. “Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, **Vergi Sorunları**. Sayı 93, Haziran 1996.

Çember, Erol. “Türkiye’de Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve Vergisel Boyutu”, **Vergi Sorunları**. Sayı 132, Eylül 1999.

- Dileyici, Dilek & Özlem Özkivrak. “Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma”, (Erişim: 17.10.2002).
<http://www.sbe.deu.edu.tr/SBEWEB/dergi/dergi05/ozkivrak.htm>
- Ebiri, Kevser Altay. “Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Vergisel Boyutu (1)”, **Vergi Raporu Dergisi**. Haziran – Temmuz 2000.
- Engin, İsmail. **Avrupa Birliğine Geçiş Sürecinde Türk Kamu Maliyesinin Uyumı**. Türmob Yayınları, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002.
- Erdem, Ahmet Ersin. “Uluslararası Çifte Vergilemenin Tanımı ve Türk Vergi Mevzuatında Bunun Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**. Sayı 120, Şubat 1999.
- Erol, Ahmet ve Mehmet Fındıkçı. “Off-Shore (Kıyı) Bankacılığı ve Türkiye Uygulaması (1)”, **Mükellefin Dergisi**. Sayı 106, Ekim 2001.
- Eyüpgiller, S.Saygın. “Vergi Cennetleri ve Tercihli Vergi Sistemleri: Vergi Rekabetinin 1998 OECD Vergi Komitesi Raporu Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı 222, Şubat 2000.
- Günaydın, İhsan. “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**. Sayı 126, 1999.
- Güngör, A.Feridun. “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”, **Vergi Dünyası**. Sayı 190, Haziran 1997.
- Güvemli, Oktay. “Türkiye’de Serbest bölgelerin Gelişimi ve Vergisel Avantajları”, **Mükellefin Dergisi**. (Sayı 73, Ocak 1999).
- Heper, Fethi & Şennur Hoşyumruk. “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum II”, **Yaklaşım**. Yıl 10, Sayı 117, Eylül 2002.
- Karaca, Yüksel. “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, **Vergi Dünyası**. Sayı 238, Haziran 2001.

- _____. “Zararlı Vergi Rekabetinden Zararlı Vergi Uygulamalarına: OECD Projesine İlişkin 2001 Raporu Yayınlandı”, **Vergi Sorunları**. Sayı 160, Ocak 2002.
- Karadağ, Hikmet. “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**. (Sayı 247, Mart 2002).
- Karluk, Rıdvan. **Uluslararası Ekonomi**. Üçüncü Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, Kasım 1991.
- _____. **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**. Ankara: Turhan Kitabevi, 1998.
- Karsan, M. Erol. **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği**. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, İstanbul: 25 Mart 1984.
- Kızılot, Onur. “Vergi Cenneti Ülkeler (1)”, **Yaklaşım**. Sayı 76, Nisan 1999.
- Mitchell, Danial J. “An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes And Less Privacy - I”, (The Heritage Foundation, Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395.html>.
- _____. “An OECD Proposal To Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy - II”, (The Heritage Foundation, Erişim: 20.07.2001).
<http://www.heritage.org/library/backgrounder/bg1395es.html>
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. (Ankara: Savaş Yayınları, Üçüncü Baskı, 1995.
- Öz, N.Semih. “Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar”, **Vergi Sorunları**. Sayı 143, 1999.
- Özel, Salih. “Globalleşme (Küreselleşme) ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım**. Yıl 6, Sayı 72, Aralık 1998.

Platt, C. J. **Tax Systems of Western Europe**. U.S.A: Gower Publishing Company Limited, Third Edition, 1985.

Robinson, Mandy. "FATF Says Worst Offending Tax Havens Must Remain On Money Laundering Blacklist", (Erişim: 24.05.2002).
http://www.tax-news.com/asp/story/story_print.asp?storyname=2101.

Schwarz, Jonathan S. "Transfer Pricing", (Bulletin for International Fiscal Documentation, Erişim: 14.11.2001).
<http://www.jschwarz.demon.co.uk/jsmain10ctp.html>

Smith, Herbert. "Tax Briefing August 2001", (Erişim: 05.10.2002).
<http://www.herbertsmith.com/hspublications/PDF/TaxAug01.pdf>

Smith, Stephen. "Tax Havens", The George Washington University, Minerva Program, (Erişim: 25.07.2001).
<http://www.gwu.edu/~ibi/minerva/Fall1999/Wu.Tun.pdf>

Solicitors, William Fry. "Ireland's Leading Law Firm -2002 ~ Personal Tax Summary", (Erişim:13.08.2002).
<http://www.williamfry.ie/Personal%20Tax%20Summary%202002.htm>.

Soydan, Billur Yaltı. "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**. Sayı 91, Nisan 1996.

_____. **Avrupa Birliğine Geçiş Sürecinde Türk Kamu Maliyesinin Uyum**. Türmob Yayınları, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002.

Tokmakkaya, Murat. "Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulamaları", **Vergi Dünyası**. Sayı 182, Ekim 1996.

Topluca Türk Vergi Kanunları. (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002).

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 5. Baskı, 1993.

Uluslararası Ekonomik Göstergeler. Ankara: DPT, 2000.

Yetkiner, Erkan. “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı 235, Mart 2001.

_____. “Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları”, **Vergi Dünyası**. Sayı 237, Mayıs 2001.

“Advance Tax Rulings”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.nfia.com/html/solution/fact4a.html>

“Analysis”, (Erişim: 07.08.2002).

<http://www.newdemocrat.org/other/frontiers.htm>

“Andorra ~ Tax Haven”, (Erişim: 30.07.2002).

<http://www.escapeartist.com/andorra/andorra.htm>.

“Andreas Sofocleous & Co. Advocate Legal Consultant”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.soflawfirm.com/jurisdictions.htm>

“Australian Tax Rates 2001-2002”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://commerce.flinders.edu.au/tax/rate0002.htm>

“Avrupa Birliği”, (Erişim: 03.04.2002).

<http://www.deltur.cec.eu.int/ab-ab.html>

“Bermuda Fact Sheet”, (Erişim: 23.12.2002).

<http://www.offshoreon.com/othertext/Bermuda/Bermuda.asp?juris=Bermuda>.

“Coalition For Tax Competition”, (Erişim: 24.01.2002).

<http://www.freedomandprosperity.org/ctc/ctc.shtml>

“Code of Conduct (Business Taxation) / Primaloro Group”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.uv.es/cde/TEXTOS/primaloro.html>

“Commercial Service Korea Trade Project Financing”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.buyusa.gov/korea/en/index.php?page=21>

“Company Secretarial – Liberia”, (Erişim: 22.12.2002).

<http://webservice.mcb.net/manxoffshore/companysecretarial-liberia.html>.

“Constantin Group - The Netherland”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.constantin.com/lcpays/lcneth/eng/neth01us.htm>.

“Corporate Taxation in Liechtenstein”, (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlidctx.html>

“Corporate Taxation in Monaco”, Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcdctx.html>

“Designation As An International Banking Centre”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.ccra-adrc.gc.ca/E/pbg/tf/t781eq/t781e.pdf>

“Dialogue With Citizens Luxembourg”, (Erişim: 06.09.2002).

<http://europa.eu.int/scadplus/citizens/en/lu/1082.htm>

“Doing Business In Korea”, (Erişim: 08.08.2002).

http://www.exeoffice.com/biz/99_6.html.

“Double Taxation Treaties In Andorra”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jan2tax.html>

“Double Taxation Treaties In Ireland”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jir2tax.html>

“Double Taxation Treaties In Liechtenstein”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jli2tax.html>

“Double Taxation Treaties In Luxembourg”, (Erişim: 06.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlx2tax.html>

“Double Taxation Treaties In Monaco”, (Erişim: 26.08.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmc2tax.html>

- “Double Taxation Treaties İn Vanuatu”, (Erişim: 26.08.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jva2tax.html>
- “Economy and Investment in Andorra”, (Erişim: 05.09.2002).
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jancfir.html>
- “Embassy Of Greece-Business-Economy”, (Erişim: 04.01.2002).
<http://www.greekembassy.org/busin-econ/fcompanies/shipping.html>
- “Endüstri Bölgeleri Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, (Pamukbank T.A.ř. Kredi ve Risk Yönetimi Bölümü, Erişim: 14.10.2002).
http://www.pamukbank.com.tr/pb/pdf/endustri_bolgeleri_kanunu.pdf
- “Endüstri Bölgeleri ve Küme Yaklaşımı”, (Erişim: 14.10.2002).
http://www.activefinans.com/activeline/sayi23/endustri_bolgeleri.html
- “Ernest & Young - Summary of Luxembourg Tax Law”, (Erişim: 06.09.2002).
http://www.eylux.lu/Lux_memfisc_en_2.htm
- “Estate Tax Japan”, (Erişim:08.09.2002).
<http://downloads.intax.co.uk/estatetax/EstatetaxJapan.pdf>
- “euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliğinin Hedefleri”, (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>
- “euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliği’nin Kurumsal Yapısı”, (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp?>
- “euturkey - Avrupa Birliği İletişim Platformu - Avrupa Birliği’nin Tarihçesi”, (Erişim: 03.04.2002).
<http://www.euturkey.org.tr/abportal/defaultcontent.asp>
- “Exchange Control Policy”, (Erişim: 12.09.2002).
<http://www.oecd.org/pdf/M00029000/M00029245.pdf>

“FAT Taxation- Taxation in the Netherlands”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.fat.nl/taxation.html>

“FATF Members”, (Erişim: 03.06.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/Members_en.htm#Members

“FAT-Taxation Cost Plus Rulling”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.fat.nl/taxation.html>

“Financial Action Task Force on Money Laundering, Non-Cooperative Countries and Territories”, (Erişim: 24.05.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/NCCT_en.htm

“Financial Centre Details”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.sdmadeira.pt/html/IBC/products/details/fcdetails.html>

“Fiscal Facts Current Tax Rates”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.ifs.org.uk/taxsystem/current.shtml>.

“Foreign Sales Corporation”, (Erişim: 15.01.2002).

http://mineco.fgov.be/investors/why_invest_in_belgium/legal4.htm

“Free Trade Zones in Turkey”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.mfa.gov.tr/grupd/da/dab/c4c.htm>

“Free Trade Zones TURKEY”, (Erişim: 09.01.2002).

http://www.ymm.net/TaxGuide/free_trade_zones.htm

“Free Zones İn Turkey”, (Erişim: 10.03.2002).

<http://www.pwcglobal.com/tr/eng/ins-sol/publ/freezones.pdf>

“G7 Initiative On Harmful Tax Competition”, (Erişim: 01.04.2002).

<http://www.g7.utoronto.ca/g7/summit/1998birmingham/harmfultax.html>

“G8 Nedir?”, (Erişim: 13.02.2002).

<http://www.ozgurpolitika.org/2001/07/21/hab33.html>

“General Directorate Of Revenues”, (Erişim: 02.09.2002).

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/MainEng?OpenFrameset>

“GMC Offshore Companies South East Asia & Pacific Islands The Marshall Islands”, (Erişim: 06.09.2002).

http://www.global-money.com/offshore/se_asia-marshall.html

“Guidelines for Personal Data Protection in Non-Life Insurance Companies”, (Erişim: 02.01.2002).

http://www.sonpo.or.jp/english/eng_5604.html

“Harmful Tax Competition”, (Erişim: 19.02.2002).

http://www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2000/harmful_tax.asp

“Harmful Tax Competition - *An Emerging Global Issue* 1998”, (Erişim: 10.11.2001).

<http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000814/fco14062.html>.

“How Foreing Sales Corporations Work?”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.owens.com/howfscw.htm>

“How to Invest in Mexico”, (Erişim: 29.08.2002).

<http://www.mexican-embassy.dk/invest.html>

“Hungary Investment Climate Statement”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.tradeport.org/ts/countries/hungary/climate.html+Hungary+Preferential+Regime+for+Companies+Operating+Abroad&hl=tr>

“Information About Czech Republic”, (Erişim: 11.09.2002).

http://www.apollorec.cz/english/czech/tax_system.html

“International Treaties: Their Impact On Australia”, (Erişim: 27.08.2002).

<http://www.garethevans.dynamite.com.au/speechtexts%5Cforeign%5CINTTREAT.htm>

“International Financial Services Centre”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.irlgov.ie/taoiseach/organisation/ifsc/default.htm>

“International Organizations Attempt To Eliminate Preferential Tax Regimes And Influence Tax Havens”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.camagazine.com/cica/camagazine.nsf/e2001dec>

“International Shipping Register”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.sdmadeira.pt/html/IBC/products/mar.html>

“International Trading Companies in Iceland”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.tax.is/internat.htm>

“Invest in France Agency Headquarters”, (Erişim: 04.01.2002).

http://www.afii.fr/DoingBusiness/Taxation/?p=special_rules.php

“Irish Managed Companies - Why Ireland”, (Erişim: 13.08.2002).

<http://www.irishmanagedcompanies.com/whyireland/corptaxrates.html>.

“Japanese Tax System”, (Erişim: 09.08.2002).

<http://www2.ipcku.kansai-u.ac.jp/~hkyoji/englishpage/Japantax.htm>.

“Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı - Karaparanın Aklanması İle Mücadele”, (Erişim: 08.03.2002).

<http://www.kom.gov.tr/genel/karapara.htm>

“Kara Paranın Aklanması: Finansal Hizmetler Endüstrisindeki Riskler ve Başa Çıkma Yolları”, (Erişim: 05.04.2002).

<http://www.activefinans.com/activeline/sayi5/karapara.html>

“Karapara Aklama Suçu ile Mücadele”, (Erişim: 08.01.2002).

<http://www.kom.gov.tr/yayinlar/99kitaptr-4.htm+vergi+cennetleri&hl=tr>

“Korea Hopes To Sign Nine Double Tax Treaties This Year”, (Erişim: 27.08.2002).

<http://www.tax-news.com/asp/story/story.asp?storyname=7470>

“Korean Taxation”, (Erişim: 08.09.2002).

http://www.nts.go.kr/type4/counter/SvcCounter.asp?svc_id=4032.

“Legal and Fiscal”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.ofisa.be/an/fiscal04.htm>

“Liberia”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.offshore-manual.com/taxhavens/Liberia.html>

“Liberia Company Secretarial”, (Erişim: 16.10.2002).

<http://www.consumoffshore.com/english/countries/liberia.html>

“Liechtenstein”, Erişim: (15.12.2001).

http://www.offshore-manual.com/224_2.html

“List Of Member States”, (Erişim: 01.03.2002).

<http://www.un.org/Overview/unmember.html>

“List of UK Double Tax Treaties on Income and Capital”, (Erişim: 27.08.2002).

<http://www.users.dircon.co.uk/~ross/dtas.htm>

“Lowtax_net Description of Corporate Taxation in Vanuatu”, (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvadctx.html>

“Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M¼d¼rl¼ę¼, OECD Gelir İstatistikleri 1965-1999”,
(Erişim: 09.10.2002.)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

“May 5 Edition of Tax Reform Update,” (Erişim: 27.08.2002).

<http://www.tax.org/taxa/tadiscus.nsf/05097fc83970189b8525635300793eb6/1eb8dc472f610ca8525648b0062bbd6?OpenDocument>

“Monaco”, (Erişim: 22.12.2002).

<http://www.corporate-premier.com/english/monaco.html>

“Nauru Offshore Company Formation - Swiss Offshore Group”, (Erişim: 01.08.2002).

http://www.finemint.com/incorp_nauru.htm.

“New Business - Information for Foreign Investors - Setting Up in Belgium – Corporate Tax Incentives”, (Erişim: 09.01.2002).

http://www.newbusiness.be/3_cotaxi.htm

“NM Economic Development Factbook”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.edd.state.nm.us/FACTBOOK/taxes.htm>

“NSA Annual Report 1998 The International Safety Management Code”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.rederi.no/en/library/annualreport/1998/02.html>

“OECD Countries Issue Report On Improving Access To Bank Information For Tax Purposes”, (Erişim: 12.09.2002).

<http://www1.oecd.org/media/release/nw00-34a.htm>

“OECD Member Countries”, (Erişim: 28.02.2002).

<http://www.oecd.org/EN/countrylist/0,,EN-countrylist-0-nodirectorate-no-no-159-0,FF.html>

“OECD Report On Tax Havens”, (Canadian Tax Foundation, Erişim: 02.04.2001).

<http://www.ctf.ca/ctfpubs/cth/980607.htm>

“OECD, Model Tax Convention on Income and Capital”, (Erişim: 29.04.2001).

<http://www.sourceoecd.org/data/cm/00000797/2300551e.pdf>

“Oecd.org”, (Erişim: 05.05.2002).

http://www1.oecd.org/daf/fa/harm_tax/com_Aruba.htm

“Offshore Business Activities In Madeira”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmdobs.html>

“Offshore Business Activities In Monaco”, (Erişim: 10.10.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcobs.html>

“Offshore Tax And Law In Ireland”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jiroltr.html>

“Offshore Tax and Law in Liechtenstein”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlioltr.html#exchange>

“Offshore Tax and Law in Monaco”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcoltr.html#exchange>

“Offshore Tax and Law in Vanuatu”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvaoltr.html#exchange>

“Offshore Tax Haven_ Seychelles as an Offshore Tax Haven”, (Erişim: 16.09.2002).

http://www.offshore-tax-havens-offshore-tax-shelters-offshoretaxes.com/offshore_tax_haven/Offshore_Tax_Haven.htm

“Offshore Tax Havens Reject Calls For Transparency”, (Erişim: 11.02.2002).

<http://www.twinside.org.sg/title/havens.htm>.

“Offshore-Onshore - Australia - Offshore Banking Units”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/australia/ausbank.html>

“Offshore-Onshore - Greece - Mutual Funds And Portfolio Investment Companies”,
(Erişim: 03.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/greece/gremfp.html>

“Offshore-Onshore-Belgium Co-ordination Centres”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/belgium/bgmcoord.html>

“Offshore-Onshore-Germany-Co-ordination Centres”, (Erişim: 04.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/germany/gercoord.html>

“Offshore-Onshore-Spain-Co-ordination Centres”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/offon/spain/spncoord.html>

“Organisation for Economic Cooperation and Development”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-0-nodirectorate-no-9-4393-0,00.html>

“Organisation for Economic Cooperation and Development”, (Erişim: 03.12. 2000).

<http://www.oecd.org/EN/document/0,,EN-document-103-nodirectorate-no-21-4393-22,FF.html>

“Personal Taxation in Liechtenstein”, (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jlidctx.html>

“Personal Taxation in Monaco”, Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmcpetx.html>

“Personal Taxation in Vanuatu”, (Erişim: 31.07.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jvapetx.html>

“Perspectives On The UCITS Directive Amendments And Implications For The Investment Funds Industry”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.kpmg.lu/download/ucits.pdf>

“Regime For Insurance Companies (Captives) In Off-Shore Jurisdictions”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.lowtax.net/lowtax/html>

“Republic of Marshall Islands Business Indicators”, (Erişim: 30.07.2002).

<http://www.bizconnections.com/Republic%20of%20Marshall%20Islands%20Business%20Indicators.htm>

“Rules Of Special Interest To Foreign Companies”, (Erişim: 09.01.2002).

http://www.affi.fr/DoingBusiness/Taxation/?p=special_rules.php

“Serbest Bölge Vergi Muafiyetleri Üzerinde Tartışmalar”, (Erişim: 24.01.2003).

<http://www.dtm.gov.tr/sb/sb/htm>

“Serbest Bölgelerde Mevcut Durum (II)”, (Erişim: 22.01.2003).

<http://www.isbi.com.tr/makaleler/makale5.htm>

“Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, (Erişim: 03.02.2003).

<http://www.tianet.net/v0/show.php?PG=774>

**Y.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMAN YÖNETİM MERKEZİ**

“Shipping Companies”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.greekembassy.org/busin-econ/fcompanies/shipping.html>

“Siber Suçlar V – Birleşmiş Milletler Hakkında Kısa Bir Bilgi”, (Erişim: 12.02.2002).

<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

“Siber Suçlar V – G8 Hakkında Kısa Bir Bilgi”, (Erişim: 13.02.2002).

<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

“Siber Suçlar V - OECD Hakkında Kısa Bir Bilgi”, (Erişim: 12.02.2002).

<http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/yasinbeceni/bolum5.htm>

“St_ Christophe-Nevis International Business Practices”, (Erişim: 22.12.2002).

<http://strategis.ic.gc.ca/SSG/dc91923e.html>.

“Tax Comparisons Inheritance Capital Gains VAT”, (Erişim: 13.08.2002).

http://www.ey.com/global/gcr.nsf/Isle_of_Man/TaxCentre_Tax__Comparisons_Inheritance_Capital_Gains_VAT.

“Tax System of the Czech Republic”, (Erişim: 08.08.2002).

<http://www.doingbusiness.cz/r/article.asp?id=106>

“Taxation in Canada”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.weirfoulds.com/publications/bizcanada/05.html>

“T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı”, (Erişim: 27.11.2002).

<http://www.dtm.gov.tr>

“T.C. Merkez Bankası”, (Erişim: 20.01.2003).

<http://www.tcmb.gov.tr/>

“The Forty Recommendations”, (Erişim: 03.06.2002).

http://www1.oecd.org/fatf/40Recs_en.htm

“The Insurance Industry”, (Erişim: 02.01.2002).

http://www.investhelp.com/industries.phtml?content=is_insurance

“The OECD’s Project On Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report”, (Erişim: 25.02.2002).

<http://www.oecd.org/pdf/M00021000/M00021182.pdf>

“The Offshore Centre For Financial And Insurance Services Of Trieste”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://www.itpa.org/open/archive/triestecentre.rtf>

“The Rising Stock Of Greek Shipping”, (Erişim: 09.01.2002).

http://www.maritimeadvocate.com/i14_gree.htm

“The SCF Group - Offshore Company & Country Information”, (Erişim: 27.08.2002).

<http://www.scfgroup.com/havens/nether.html>

“The Shipping Federation of Canada”, (Erişim: 09.01.2002).

<http://www.shipfed.ca/Library/MarineLiability/MarineLiabilityActBrief.html>

“Towards Global Tax Co-Operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices 2000”, (Erişim: 10.11.2001).

<http://www.oecd.org/daf/fa/harmtax/harntax.htm#Report>

“Türk Dış Ticaretinde Serbest Bölgelerin Yeri”, (Erişim: 13.12.2002).

<http://www.isbi.com.tr/dokuman/isbi-izmirseminernotlari.doc>

“Türkiye Yeni Yatırımcılar Bekliyor”, (Erişim: 14.10.2002).

http://www.itkib.org.tr/hedef/200204_nisan/resmigazete1.htm

“US Corporate Export Tax Breaks Held Illegal Again”, (Erişim: 15.01.2002).

<http://www.twinside.org.sg/title/twe271c.htm>

“Using Offshore Tax Havens Legitimately”, (Erişim: 16.09.2002).

<http://www.libertyhaven.com/doityourself/offhaven.shtml>

“UT Library Online”, (Erişim: 10.05.2002).

http://www.lib.utexas.edu/maps/world_maps/world.jpg

“Vanuatu Explains Refusal To Commit To OECD”, (Erişim: 05.09.2002).

<http://www.tax-news.com/asp/story/story.asp?storyname=7460>

“Vaud: İdeal Environment For R&D, Production And İnternational Business”, (Erişim: 03.01.2002).

<http://www.ygva.net/ygva/02/WG04/wg04Vaud.html>

“Venture Capital Investment And Income Taxation”, (Erişim: 02.01.2002).

<http://freespace.virgin.net/huntrade.london/venture.htm>

“What Is G8? - An İnformal Club”, (Erişim: 13.02.2002).

<http://birmingham.g8summit.gov.uk/brief0398/what.is.g8.shtml>

“Working Document Risk Management Tools for EU Agriculture With A Special Focus On Insurance January 2001”, (Erişim: 02.01.2002).

http://europa.eu.int/comm/agriculture/publi/insurance/sum_en.pdf