

Avukat Özge EVCİ ERALP

GİRİŞ

Genel söylemde, vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cennetleri olarak kabul edilmektedir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından 1998 Raporu olarak hazırlanan rapora göre oldukça düşük hatta sıfır olmasıdır. Diğer özellikleri ise, yabancı yatırımcıları ülkeye çekmekte kolaylık sağlama amacını güden nakit kontrolünün bulunmamasıdır. Vergi cenneti ülkelerdeki bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgilerin ve ticari sırların hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilemeyeceği anlamını taşıyan işlemlerin gizliliği ve ticari gizlilik ilkesi uygulaması; yine yabancı yatırımcıları korumak amacıyla yapmama uygulaması olarak belirtilmiştir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7. fıkrasında yapılan düzenleme uyarınca isimleri bilahare Bakanlar Kurulu'nca belirlenip ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılacak ödemeler, %30 kesintiye tabi tutulacaktır. Yapılan bu düzenleme ile vergi cenneti olarak nitelenen ve zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu düzenleme ile bu yerlere yapılan ödemelerin Türkiye'deki vergi matrahlarını aşındırması önlenmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmamızın birinci bölümünde, vergi cennetleri genel olarak tanımlanarak, uluslararası platformdaki anlamı aktarılacaktır. İkinci bölümde vergi cennetleri ile mücadele amacıyla Türk Hukuku'na getirilen düzenlemeler ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CENNETİ KAVRAMI

I- VERGİ CENNETLERİNİN TANIM VE GELİŞİMİ

Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılmaya başlanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı, verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme denk düştüğü, Antik Yunan'da tüccarların ithal edilen ürünlerden alınan % 2 oranındaki ithalat vergisinden kaçmak için mallarını Atina'nın açığında bulunan adalarda depoladıkları ve Orta Çağ'da kimi zengin kentlerin de bölgelerindeki ticaretin vergisel uygulamalar ile teşvik edilmesi sonucu oluştuğu bildirilmektedir. Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. İsviçre, İkinci Dünya savaşı sırasında güvenli bir ada olma konumu ile sermaye çeken bu ülke, savaş sonrasında da, savaşan ülkelerin vergi oranlarını artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir¹.

Yine İkinci Dünya savaşı sonrasında 1970'li yılların başlarında bir çok Amerikan Bankası, Caribbean vergi cennetini oluşturmuş ve bu tarihten sonra da diğer vergi cenneti ülkeler adeta mantar gibi türemeye başlamıştır. Bütün bu gelişmelerin ardından, teorik açıdan kesin ve net bir tanımlama yapılmamış olsa da vergi cennetleri ile ilgili olarak 1960'lardan itibaren bir çok ülke vatandaşlarını vergi cenneti işlemlerinden men amacıyla kendilerine özgü bir takım ulusal tanımlamalar yapmışlar hatta Federal Almanya, yine aynı yıllarda kabul ettiği bir yasa ile vergi cenneti sayılan ülkeleri liste halinde ilan etmiştir².

Vergi cennetleri şu şekillerde tanımlanabilmektedir: "Vergi cennetleri, ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için

¹ ÇAVUŞ, Mehmet; "Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye'deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri", E-Yaklaşım , Şubat 2006, S: 31.

² HEPER, Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I", Yaklaşım, Ağustos 2002,s. 1.

kullanılan bir terimdir³; Vergi cennetleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak veren ülkelerdir⁴; Vergi cennetleri, genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off – shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir; Vergi cennetleri, yabancı sermayeyi ülkelere çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkelerdir⁵.”

II- VERGİ CENNETLERİNİN UNSURLARI

1. Vergi Olmaması veya Nominal Vergi Olması

Vergi cenneti kavramının tanımında olmazsa olmaz unsur, hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılmasıdır. Bu unsur olmaksızın herhangi bir yerin vergi cenneti olarak adlandırılması mümkün değildir. Diğer yandan, bu unsurun tek başına varlığı durumunda ise, bir yerin vergi cenneti olarak tanımlanabilmesi de mümkün olmayabilir⁶.

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. Vergilerin yokluğu veya oranların düşük olması portföy yatırımlarını veya çokuluslu şirketleri çekmeye yönelik bir politikadır.⁷ 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 sağlanmaktadır⁸.

³ ÇALICA, Mustafa, “Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”, Vergi Sorunları, S: 93, Haziran 1996, s.95.

⁴ YETKİNER, Erkan; “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, Vergi Dünyası, S:235, Mart 2001, s.92.

⁵ GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, Vergi Sorunları, S:126, 1999, s.76.

⁶ CANGİR, Niyazi; “Vergide Rekabet ya da Değişen Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”, Yaklaşım, Temmuz 2007.

⁷ GÜNAYDIN, İhsan; a.g.m., s.76.

⁸ YETKİNER, Erkan; a.g.m., s.92.

2. Bilgi Değişiminden Kaçınılması

Vergi istihbaratının diğer ülkeler ile paylaşmama olgusu vergi cenneti ülkelerin sahip olduğu bir diğer unsurdur. Genel olarak bu ülkeler, vergi cennetinin avantajlarından yararlanan ve bir başka ülkenin vergilendirme sistemi içerisinde olan kişiler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunmazlar. Bu durum aynı zamanda vergi cennetlerini, kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için de elverişli hale getirmiştir⁹.

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. 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.

3. Sistemin Şeffaflıktan Yoksun Olması

Herhangi bir vergi sisteminin şeffaf olarak nitelendirilebilmesi için ilk olarak; vergi mükelleflerine uygulanacak hükümlerin ilk bakışta bile kolayca anlaşılabilir olacak ölçüde açık ve net olması ve gerektiğinde de mükelleflerin vergilemeden doğacak mağduriyetlerini önlemek amacı ile yasada yer alan hükümlerin vergi idaresine karşı ileri sürülebilecek şekilde net olarak ortaya

⁹ HEPER Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, "Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I", Yaklaşım, Ağustos 2002.

konulmuş olması gerekir. İkinci şart ise, vergi rejiminin ayrıntılarının gerektiğinde diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olmasıdır¹⁰

Vergi cenneti ülkelerde ise, mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları yada vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan sağlayan idari ve yasal düzenlemelerin mevcut oluşu ve bu ülkelerin vergi idarelerinin diğer ülkelere tamamı ile kapalı olması, bahsedilen şeffaflık kriterlerinin açıkça ihlal edilmesi olarak görülmektedir¹¹.

4. Belirli Bir Düzeyde Faaliyette Bulunma Gerekliliğinin Olmaması

Vergi cenneti ülkelerde kişi ve kurumlar, belirli bir düzeyde faaliyette bulunmak zorunda değildirler. Asli faaliyet vergi cenneti ülkede gerçekleşmediğinden, bu ülkelerin de zaten bu yönde bir talepleri olmaz. Bu nedenle buralarda faaliyette bulunuyormuş gibi görünen kişi ve kurumların faaliyet mekanları çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir bilgisayar, bir fax ve iyi ihtimal ile bir sekreterden öteye geçmez. İşlemler ise sadece kağıt üzerinde kalmakta ve sanki buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir¹².

5. 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, dövize 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 ülkelerde, döviz talebi fazla buna karşılık döviz arzı azdır. Döviz arz ve talebi arasındaki açık, normal yollardan karşılanamadığı için döviz talebi ülkede yerleşik kişilerin yurt dışına çıkaracakları ve üzerlerinde

¹⁰ HEPER Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, a.g.m.

¹¹ ÇAVUŞ, Mehmet; "Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye'deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri", E-Yaklaşım, Şubat 2006, S: 31.

¹² HEPER Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, a.g.m.

bulunduracakları döviz miktarının sınırlanması, ithal kotaları ve benzeri yasaklarla karşılanmaya çalışılır¹³.

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 olmayacaktır¹⁴.

6. 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 muaftır¹⁵. 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.

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

¹³ GÖKÇE, Cihan; "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği", Yüksek Lisans Tezi", Isparta 2006, s. 45.

¹⁴ GÜNAYDIN İhsan, a.g.m., s.76.

¹⁵ GÖKÇE, Cihan; "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği", Yüksek Lisans Tezi", Isparta 2006, s. 45.

hakkındaki yaygın kanı bu ülkelerin genel olarak ne kendi aralarında ne de diğer ülkeler ile vergi anlaşmaları yapmamalarıdır¹⁶.

III- VERGİ CENNETİ ÜLKELER

A. Vergi Cenneti Sayılan Ülkelerin Genel Özellikleri

Bir çok vergi cenneti, küçük ve doğal kaynaklarının kıtlığı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Bu nedenle fiziki yatırımları teşvik edememelerinden dolayı, finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı sağlamaya çalışmakta ve bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunarak, iletişim, ulaşım, otel, ofis araç ve gereçleri gibi alt yapı hizmetleri sağlayarak birey ve kurumların vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler. Vergi cennetlerinde, yükümlüler vergi kaçırmamakta, mevcut yasalarla yasal olarak vergi ödememektedirler. Vergi cennetlerinin coğrafi yüzölçümleri genel olarak küçük, nüfusları azdır. Turizm ve hizmet sektörü en önemli gelir kaynaklarıdır. Sıfır oranda vergi uygulusalarda, yerel işletmelerden “ücret” almaktadırlar. Yerel çalışanların ve dışarıdan gelenlerin ücretlerinin vergilendirilmeleri ile bu kişilerin tüketimleri potansiyel olarak önemli bir gelir kaynağıdır¹⁷.

Vergi cennetleri olarak tanımlanan vergi düzenleri genelde ortak özellikler taşımaktadır. Vergi cennetlerinin yabancı mükelleflere çekici gelen başlıca özellikleri, sıfır vergilemeye kadar varan önemli ölçüdeki vergi avantajları, faaliyetlerde kural ve bürokrasi yokluğu, asgari düzeyde kambiyo kontrolü ve bankalar ve ticari faaliyetlerle ilgili sınırların sıkı şekilde korunması olarak belirtilebilir. Özellikle, bankacılık işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için vergi cennetlerinin fiziksel olarak erişimlerinin kolay olması gerekmektedir. Bunun için havaalanı, liman gibi ulaşım hizmetleri yanında telefon, internet, uydu haberleşmesi ile ilgili altyapılar kurulmuş ve kolaylıkla kullanılabilir yapıdadırlar. İletişim olanaklarının ve internetin tüm dünyada yaygınlaşması

¹⁶ GÜNAYDIN, İhsan, a.g.m. s.76.

¹⁷ ÖZ, Semih; “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s. 129.

ile bir çok birey ve şirket kendi ülkelerinde daha fazla vergi ödemek yerine vergi cennetlerine yönelme eğilimi içerisinde girmektedirler¹⁸.

Vergi cennetlerinin gelişmeleri ve diğer devletlerin vergi gelirlerini etkilemeleri sonucunda, zarar verici vergi rekabetiyle mücadele amacıyla OECD'nin 1996 yılında başlattığı çalışmanın ilk bölümü, zarar verici vergi uygulamalarıyla mücadele etmek üzere 1998 yılında **“Yeni Küresel Konular: Zarar Verici Vergi Rekabeti”** Raporunun (1998 yılı Raporu) kabul edilmesi ile tamamlanmıştır. Raporda, vergi cenneti ve tercihli zarar verici rejimlerin ölçütlerinin belirlenmesi yanında, ayrıca bu konu ile ilgili bir FORUM oluşturulması ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır¹⁹.

OECD Vergi Sorunları Komitesi, 1998 vergi rekabeti raporu ile hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergilendirme yapılması, vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması, vergi yasalarının şeffaflıktan yoksun olmaları, fiilen faaliyette bulunması gibi kriterleri göz önünde tutarak, değişik uygulamaları incelemiş ve sonuçta 41 ülkenin bu kriterleri taşıdığını belirlemiştir. Söz konusu ülkeler, OECD ile işbirliğine davet edilmişlerdir. Aralık 2006 tarihi itibarıyla bu ülkelere 36 tanesi OECD'nin teklifine olumlu yanıt vererek “işbirliği yapan ülkeler” kategorisine girmişlerdir.

1998 yılı Raporunda belirtilen temel prensipler göz önünde bulundurularak oluşturulan FORUM, aynı yılda çalışmalarına başlamış ve bu çalışmalar sonucunda 25 Haziran 2000'de, “Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerlemeler” Raporu (2000 yılı Raporu), daha sonra 14.11.2001'de “Zarar Verici Vergi Uygulamaları Projesi 2001 Yılı İlerleme Raporu” (2001 yılı Raporu) yayımlanmıştır. Özellikle, OECD üyesi ülkelere zarar verici vergi uygulamalarıyla ilgili olarak da bu yıl içerisinde “Zarar Verici Vergi

¹⁸ ÖZ, Semih; a.g.e., s. 129.

¹⁹ ÖZ, Semih, “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar Arası Çalışmalar”, Yaklaşım, Temmuz 2004, s.139.

Uygulamaları Projesi: 2004 Yılı İlerleme Raporu” (2004 yılı Raporu) yayımlanmıştır²⁰.

Listeden Çıkarılanlar: Tonga, Barbados, Maldiv Cumhuriyeti

2000 Yılı Raporundan Önce Taahhütte Bulunanlar: Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritius, San Marino

2000 Yılı Raporundan Sonra Taahhütte Bulunanlar: Angilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama, Bahreyn, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adası, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey and Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Montserra, Hollanda Antileri, Niue, Panama, Samua, Seyşel Cumhuriyeti, St. Lucia, The Federation of St. Christopher Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Turks & Caicos, ABD Virgin Adaları, Vanuatu Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti

İşbirliğine Gitmeyenler: Andora, Liberya, Lihteştayn, Marshal Adaları Cumhuriyeti, Monako²¹.

OECD'nin 2000 yılı Raporunda vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerin, OECD ile işbirliği yapma taahhüdünde bulunup bulunmadıklarına göre ikili bir çalışma yürütülmektedir. Bu çalışmalarda, OECD ile işbirliğine gitme taahhüdünde bulunan ülkelerle saydamlık ve bilgi değişimi konuları ön plana çıkarken işbirliğine gitmeyen ya da taahhütte bulunduğu halde daha sonra bu taahhüdünün gereklerini yerine getirmeyecek ülkelerle ilgili olarak, bu ülkelerle ilişkili yükümlülere uygulanacak yaptırımlar ön plana çıkmaktadır²².

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:

²⁰ ÖZ, Semih; “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar Arası Çalışmalar”, s.139.

²¹ ÖZ, Semih; “Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar Arası Çalışmalar”, s.141.

²² ÖZ, Semih, “Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”, Yaklaşım Dergisi , Eylül 2004, s.141.

- 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 işlemler 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,
- 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 işlemlerle ilgili maliyet ve indirimlerin kabul

edilmemesi²³.

B. Vergi Cennetlerinin Kullanılma Amaçları

Vergi cenneti ülkelerde yatırım yapan işletme ve bireylerin ortak amacı, ekonomik olarak karını maksimize etmektir. Vergi yükünün azaltılması, vergi cenneti ülkelerde yatırım yapılmasının önemli bir nedenidir. Ancak vergi dışında başka nedenlerle de bireyler ve kurumlar vergi cennetlerinde yatırım yapmaktadırlar. Ayrıca zayıf ekonomisi olan ve yeterince gelişmemiş bankacılık sistemine sahip ülkelerde yaşayan varlıklı bireyler ile işletmeler de ulusal para birimi değerinin iniş ve çıkışları ile bankalarla olan ilişkilerinde ekonomik koşullardan kaynaklanan yaşayacakları sorunları nedeniyle varlıklarını yurt dışında tutmak istemektedirler. Bu aynı zamanda onlara, kambiyo kontrollerine tabi olmama olanağı sağlamaktadır. Vergi cennetlerinin kullanılma amaçları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir²⁴:

1. Vergi Motivasyonunun Olmadığı Durumlar

- Yatırımcıların rakiplerinden, ürünlerine karşı muhtemel boykotlardan korunmak ya da kişisel güvenliği açısından kimliğini gizli tutmak amacıyla vergi cennetlerini yatırım yeri olarak seçmesi,
- Muhtemel kamulaştırma ya da millileştirme, ihtilal, savaş ya da politik belirsizliğin neden olabileceği tehlikelere karşı bir şirketi veya şirketler grubunu koruma stratejisi ile vergi cennetlerinde şirketler veya yatırım ortaklıkları kurulması,
- Yatırımcıların ülkelerinde, gelecek idarelerin sermayelerine el koyma olasılığına karşı yatırımlarına ait nama veya hamiline yazılı hisse senetlerini vergi cennetlerindeki bir bankaya vermesi,
- Faiz tavanları ve munzam karşılıklar gibi yasal zorunluluklardan kurtulmak için vergi cennetlerinde yatırım yapılması,
- Kambiyo kontrolü ve döviz kısıtlamalarından kurtulmak ve gerektiğinde fonlarını hemen başka yatırımlara aktarabilmek amacıyla

²³ HEPER Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, a.g.m.

²⁴ ÖZ, Semih, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", s.134.

yatırımcılar veya holdinglerin kurum kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplaması,

- Belirli ülkelerden gelen ürünlere kota uygulayan ülkelerin bu ticaret politikalarına karşı, ürünün ülke orijininin sınırlama olmayan ülkeler olarak değiştirilmesi²⁵

2. Vergi Motivasyonunun Olduğu Kullanımlar

- Vergi yükünün genel olarak azaltılması
- Vergi ertelenmesi sağlanması suretiyle kurum kazançlarının transfer edilinceye kadar vergi taksitlerinin neden olacağı azalmalara maruz kalmadan birikmesi,

- Kazancın vergilemenin düşük olduğu veya hiç bulunmadığı yerlerde oluşturulmasına ilişkin ayarlamaların yapılması, örneğin bu amaçla transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanılması,

- Kazancın vergi cenneti ülkede toplanıp, vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana kuruma (grupun merkezi) vergilendirilmeksizin transfer edilmesi,

- Vergi matrahını azaltmak için vergi cennetinde yerleşik şirketlerin iştirak ve şubelerden faiz, hizmet ve AR-GE faturaları karşılığında gelir elde etmesi²⁶.

3. Vergi Cennetlerinin Bireysel Nedenlerle Kullanımı

- İkametgahın bulunduğu ülkede yüksek oranlı veraset ve intikal vergisi oranlarından kaçınılması,

- Boşanmak isteyen varlıklı kişilerin mal varlıklarını eski eşlerinden korumak amacıyla servetlerini gizlemek istemeleri,

- Emeklilik öncesinde gelirin vergi cenneti ülkede biriktirilmesi isteği,

- Alacaklılardan, iş ortaklarından veya aile bireylerinden gizlenme isteği²⁷.

²⁵ ÖZ, Semih, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", s.134.

²⁶ ÖZ, Semih, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", s.135.

²⁷ ÖZ, Semih, "Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar", s.135.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ CENNETLERİYLE MÜCADELE ADINA TÜRK HUKUKUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU İLE GETİRİLEN YASAL DÜZENLEMELER

A. Kvk'nun 30'uncu Maddesinin 7'nci Bendindeki Hüküm

5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası ile, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş hükümler aşağıda yer almaktadır:

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

Diğer taraftan, yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır²⁸.

B. Vergi Cennetleriyle Mücadele Amacıyla Getirilen Düzenlemenin Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Düzenleme İle Bağlantısı

Vergi cennetleriyle mücadele etme amacını taşıyan bu düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki, vergi cennetleriyle

²⁸http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm (erişim:10.05.2007)

mücadele kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan ödeme, 7'nci madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kuruma yapılmış olabilir. Bu durum, daha sonra kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeye yol açabilir. Mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, yeni kanunun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuyla ilgili 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası ihdas edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, *"Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanunun 30'uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz."* Örneğin, Vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerden birinde yerleşik olan kontrol edilen yabancı kuruma, bu kurumdan satın alınan mal karşılığı yapılan net 70.000 YTL ödeme üzerinden yapılacak 30.000 YTL vergi kesintisi daha sonra bu kurumun kazancının Türkiye'deki kontrol eden kurumun vereceği beyannameye dahil edilecek kurum kazancından mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar 30.000 YTL'nin tamamı değil, sadece 70.000 YTL'lik ödemeden kaynaklanan kazancına isabet edecek kurumlar vergisi tutarı kadar olacaktır²⁹.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMİYLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

5520 sayılı KVK ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13'üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması

²⁹http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm (erişim:10.05.2007)

yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

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

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

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

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

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

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

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

Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Maddenin birinci fıkrasında, "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin dördüncü fıkrasında yapılmıştır. Buna göre ilişkili kişi, "kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek

kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır" biçiminde tanımlanmıştır. Fıkra da geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır³⁰.

Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Maddenin vergi cennetleriyle mücadeleyle ilgili kısmı burasıdır³¹.

III. VERGİ CENNETLERİ İLE İLGİLİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINDA YER ALAN HÜKÜM

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmesi öngörülen uygulamalardan biri de vergi cennetlerine yönelik düzenlemedir. Tasarının 6. maddesi ile GVK'nun 94. maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki hüküm eklenecektir:

“Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye’de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin

³⁰ http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm (Erişim:09.05.2007)

³¹ http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm (Erişim:09.05.2007)

konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Av.Özge EVCİ ERALP

SONUÇ

Vergilemenin hiç olmadığı ya da çok düşük miktarda olduğu ülkeler, vergi cennetleri olarak kabul edilmektedir. OECD düzenlemeleri ise vergi cennetlerini tanımlamak için salt düşük vergilemenin yeterli olmadığını, söz konusu ülkede düzenlemelerin şeffaf olmasını, bilgi paylaşımının ve büyük ekonomik etkinlik olmaması gerektiğini belirtmektedir. OECD uluslararası vergi rekabetini sağlamak ve vergi cennetleriyle mücadele için bazı düzenlemeler ve öneriler yapmıştır. Ülkemizde de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu öneriler ve düzenlemeler paralelinde bazı hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlerde vergi cennetleriyle mücadele amacıyla; KVK'nun 30/7'nci maddesi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK) ve Transfer Fiyatlandırması müesseseleri vergi mevzuatımıza sokulmuştur.

Hemen bütün batılı ülkelerin gündeminde olan ve birçoğunun benzer yasal düzenlemelerle çözüm aradığı vergi cennetleri ile mücadelenin Türk vergicilik tarihinin önemli dönüm noktalarından birisi olacağına kuşku yoktur. Ancak uygulama doğru yapılmalı ve kastı aşan uygulamalarla mükellefler sıkıntıya sokulmamalıdır.

KAYNAKÇA

ÇAVUŞ, Mehmet; **“Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri”**, E-Yaklaşım, Şubat 2006, Sayı: 31.

HEPER, Fethi-Şennur HOŞYUMRUK, **“Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I”**, Yaklaşım, Ağustos 2002.

ÇALICA, Mustafa, **“Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı”**, Vergi Sorunları, Sayı 93, Haziran 1996.

YETKİNER, Erkan; **“Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”**, Vergi Dünyası, Sayı 235, Mart 2001.

GÜNAYDIN, İhsan; **“Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”**, Vergi Sorunları, Sayı 126, 1999.

CANGİR, Niyazi; **“Vergide Rekabet ya da Değişen Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I”**, Yaklaşım, Temmuz 2007.

ÇAVUŞ, Mehmet; **“Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin Ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi Ve Vergi Cennetleri”**, E-Yaklaşım, Şubat 2006 ,Sayı: 31.

GÖKÇE, Cihan; **“Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği”**, Yüksek Lisans Tezi, Isparta 2006.

ÖZ, Semih; **“Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005.

ÖZ, Semih, **“Vergi Cennetleri Konusunda Yapılan Uluslar Arası Çalışmalar”**, Yaklaşım, Temmuz 2004, Sayı.139.

ÖZ, Semih, **“Vergi Cennetlerinde Faaliyette Bulunan Mükelleflere Uygulanacak Olası Yaptırımlar”**, Yaklaşım Dergisi , Eylül 2004.

http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm
(erişim:10.05.2007)

http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm
(Erişim:09.05.2007)