

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞEN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ
NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Havva Yağmur MALKOÇ

MAYIS - 2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞEN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ
NEDENLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Havva Yağmur MALKOÇ




Tez Danışmanı: Doç. Dr. Levent Yahya ESER

MAYIS - 2019

TRABZON

ONAY

Havva Yağmur MALKOÇ tarafından hazırlanan “Uluslararası Alanda Gerçekleşen Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Çözüm Önerileri” adlı bu Çalışma 27.09.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Mehmet TUNÇER	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Levent Yahya ESER	Danışman	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRME

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Havva Yağmur MALKOÇ

20.05.2019

ÖNSÖZ

20. yüzyılın son çeyreğinde etkisi hissedilen derecede artan küreselleşme uluslararası ticaret hacminin önemli boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bu ticaretin baş aktörü konumundaki çok uluslu işletmeler, kârlarını maksimize edebilmek amacıyla ülkeler arasındaki vergisel farklılıklardan yararlanmaya başlamışlardır. Bu işletmeler vergiden kaçınmak ve vergi kaçırmak için çeşitli yöntemlere başvurmuşlardır. Devletler ise topla(ya)madığı vergiler nedeniyle mali açıdan zarara uğramaktadırlar. Devletler bu zararları önlemek için birtakım önlemler alsalar dahi tam bir başarı sağladıkları söylenememektedir. Kaybolan her vergi toplumun alacağı hizmetinin aksamasına yol açmakta ve ülkelerin egemen olmalarını zora sokmaktadır.

Bu çalışmada; küreselleşme ile ortaya çıkan, uluslararası alanda gerçekleşen vergi kayıp ve kaçaklarının sebepleri incelenecektir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik, başta OECD olmak üzere çeşitli uluslararası kuruluşların günümüze kadar yapmış oldukları mücadeleler değerlendirilecek ve ardından çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.

Tez çalışması boyunca tez yönetimini üstlenen, her konuda bilgi birikimi ve tecrübesiyle çalışmalarına ışık tutan, yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Levent Yahya ESER'e teşekkürlerimi sunarım. Beni bu süreçte yalnız bırakmayan aileme, değerli arkadaşım Alperen Tuğrul ÇİFTÇİ' ye ve kuzenim Büşra ÇEBİ'ye teşekkür ederim.

Mayıs, 2019

Havva Yağmur MALKOÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	4-28
1.1. Vergi Kayıp ve Kaçakları Kavramı.....	4
1.1.1. Vergi Kaçakçılığı.....	7
1.1.2. Vergiden Kaçınma	9
1.1.3. Vergi Planlaması.....	10
1.1.4. Vergi Arbitraji.....	10
1.1.5. Kayıt dışılık.....	11
1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Sebepleri	11
1.2.1. Vergi Oranları	12
1.2.2. Vergi Ahlakı.....	13
1.2.3. Vergi Karşılığında Düşük Hizmet Alınması.....	13
1.2.4. Vergilemede Adalet Algısı	14
1.2.5. Kamu Kurumlarında ve Özel Kurumlarda Şeffaflığın Düşük Olması.....	14
1.2.6. Yolsuzluk	15
1.2.7. Mali Yargının Güçsüzlüğü.....	16
1.2.8. Uyum Maliyetinin Yüksekliği	16
1.2.9. Vergi Mevzuatındaki Eksiklikler ve Boşluklar.....	17
1.2.10. Vergi Denetiminin Yetersizliği.....	17
1.2.11. Vergi Tahsilatındaki Yetersizlikler	18

1.2.12. Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrol Edilememesi.....	19
1.2.13. Vergi Ödemenin Önemi Hakkında Bilgilendirme	19
1.2.14. Vergi Cezalarının Düşük Olması	20
1.3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Oluşmasında Başvurulan Yöntemler	20
1.3.1. KDV Hileleri.....	21
1.3.2. Alım-Satım İşlemlerinin Yanlış Faturalandırılması.....	22
1.3.3. Vergi Memurlarına Rüşvet Verme.....	22
1.3.4. Kâr Aktarımı	23
1.3.5. Transfer Fiyatlandırması.....	23
1.3.6. İşletmeler Arası Borçlanma	24
1.3.7. Vergi Teşvikleri	24
1.3.8. Offshore Finansal Merkezleri	25
1.4. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Etkileri	25
1.4.1. Mali Etkileri.....	26
1.4.2. Ekonomik Etkileri.....	26
1.4.3. Sosyal ve Psikolojik Etkileri.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

2. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ... 29-73

2.1. Küreselleşme Kavramı.....	29
2.1.1. Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi.....	31
2.1.2. Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu İşletmelerin ve Yabancı Sermayenin Gelişimi.....	32
2.2. Küresel Kaynaklı Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Neden Olan Uygulamalar.....	35
2.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	36
2.2.1.1. Çifte Vergilendirmenin Nedenleri	36
2.2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri.....	37
2.2.1.2.1. Tek Taraflı Alınan Önleme Yöntemleri	38
2.2.1.2.1.1. İstisna Yöntemi.....	38
2.2.1.2.1.2. İndirim Yöntemi	38
2.2.1.2.1.3. Mahsup Yöntemi	39
2.2.1.2.2. Çok Taraflı Alınan Önleme Yöntemleri.....	39
2.2.1.3. Çifte Vergilendirmenin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi.....	39
2.2.2. Transfer Fiyatlandırması.....	40
2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları.....	41

2.2.2.1.1. Vergi Yükünü Hafifletmek.....	41
2.2.2.1.2. Gümrük Tarifeleri ve Kotalarının Olumsuz Etkilerinden Kaçınmak.....	42
2.2.2.1.3. Kur Değişikliklerinden Avantajlar Sağlamak	42
2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Belirlenme Yöntemleri.....	42
2.2.2.2.1 Emsal Fiyat.....	43
2.2.2.2.1.1. İç Emsal	43
2.2.2.2.1.2. Dış Emsal	44
2.2.2.2.2. Emsal Fiyatın Belirlenmesi Yöntemleri	44
2.2.2.2.2.1. Geleneksel Yöntemler	45
2.2.2.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	45
2.2.2.2.2.1.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	45
2.2.2.2.2.1.3. Maliyet Artı Yöntemi.....	45
2.2.2.2.2.2. Diğer Yöntemler.....	46
2.2.2.2.2.2.1. İşlem Net Kâr Marjı Yöntemi	46
2.2.2.2.2.2.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi	46
2.2.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye	46
2.2.2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi	47
2.2.3. Vergi Rekabeti	47
2.2.3.1. Vergi Rekabetinin Çeşitleri	48
2.2.3.1.1. Yatay – Dikey Vergi Rekabeti	48
2.2.3.1.2. Bölgesel, Ulusal ve Uluslararası Vergi Rekabeti.....	49
2.2.3.1.3. Yararlı – Zararlı Vergi Rekabeti	49
2.2.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Gelişim	51
2.2.3.3. Vergi Rekabetinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi.....	54
2.2.4. Vergi Cennetleri.....	56
2.2.4.1. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkışı	56
2.2.4.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri	57
2.2.4.3. Vergi Cennetlerinin Fonksiyonları	58
2.2.4.4. Vergi Cenneti Ülkeler.....	58
2.2.4.5. Vergi Cennetlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi	60
2.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri.....	61
2.2.5.1. Tercihli Vergi Rejimlerinin Özellikleri	62
2.2.5.1.1. Vergi Oranlarının Düşük veya Sıfır Olması.....	62
2.2.5.1.2. Vergi Mevzuatındaki Yasaların Şeffaf Olmayışı	62

2.2.5.1.3. Vergi Rejimine İlişkin Efektif Bilgi Değişiminin Olmaması.....	62
2.2.5.1.4. Tasarlanan Rejimin İç Ekonomide Faaliyet Gösterememesi	63
2.2.5.1.5. Gerçek Olmayan Faaliyetleri Teşvik Etmesi.....	63
2.2.5.1.6. Tercihli Vergi Rejimlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi.....	63
2.2.6. Offshore Finansal Merkezleri	64
2.2.6.1. Offshore Finansal Merkezlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi.....	65
2.2.7. E Ticaret.....	66
2.2.7.1. E Ticaretin Gelişimi ve Hacmi	67
2.2.7.2. E Ticaret Araçları	68
2.2.7.3. E Ticaretin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi	68
2.2.7.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Bakımından İncelenmesi.....	69
2.2.7.3.2. KDV Bakımından İncelenmesi	70
2.2.8. Türev İşlemler.....	71
2.2.8.1. Türev Ürünlerin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi.....	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞEN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR.....	74-113
3.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	74
3.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları.....	74
3.1.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları	75
3.1.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları	76
3.1.3.1. BEPS Eylem Planı	77
3.1.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	86
3.1.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	88
3.2. Avrupa Birliği'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar	88
3.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları.....	88
3.2.3. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları	89
3.2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları	91
3.2.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	94
3.2.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	95
3.3. Birleşmiş Milletlerin Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	96
3.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları.....	96

3.3.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları	98
3.3.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları	99
3.3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	101
3.3.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	102
3.4. Diğer Uluslararası Kuruluşların Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemeye Yönelik Çalışmaları	102
3.5. Türkiye'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar	104
3.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları.....	104
3.5.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları	106
3.5.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları.....	108
3.5.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	109
3.5.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları	111
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	114-117
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	118
ÖZGEÇMİŞ.....	131

ÖZET

1980’li yıllardan itibaren küreselleşme hareketinin artmasıyla birlikte uluslararası ticaretin boyutları genişlemiştir. Buna ilaveten gelişen teknolojinin de yardımıyla yatırımcılar bilgiye daha çabuk ulaşarak yabancı ülkelerde kolay biçimde yatırım yapabilir hale gelmişlerdir. Artan ticaret faaliyetleri sonrasında elde edilen gelirler de yükselmiştir. Devletler ise, artan ticaret hacminden kendi payına düşen vergiyi temin etme çabasındadır. Fakat küreselleşme süreci devletlerin vergilendirme politikalarını etkilemiş ve bir takım sorunlar oluşturmuştur. Bu sorunlardan birisi, ülkelerin vergi politikalarını kullanarak yabancı sermayeyi çekme amaçlı yaptıkları vergi rekabeti ile sermayenin yönünün sapması ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinin zorlaşmasıdır. Bir diğeri ise, vergi politikalarındaki koordinasyon eksikliğidir. Çok uluslu işletmeler, ülkeler arası farklılıklardan yararlanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışmaktadırlar. Küreselleşme sürecinde sermaye hareketliliğinin artması ve işletmelerin birden fazla ülkede faaliyet göstermesinin kolaylaşması, çok uluslu işletmelerin vergi politikalarındaki uyumsuzluklardan yararlanmalarına ve kâr aktarımı faaliyetlerinde bulunmalarına neden olmuştur. Çok uluslu işletmelerin kâr aktarımı faaliyetleri ve devletlerin sermaye çekme amaçlı uyguladıkları vergi politikalarından dolayı vergi gelirlerinde büyük kayıplar meydana gelmektedir. Devletlerin en önemli gelir kalemleri arasında sayılan gelir ve kurumlar vergilerinin tahsil edilememesi ise devletlerin finansman sorunu ile karşılaşmalarına neden olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini ortaya koyarak bunları önlemeye yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Bu çalışmada uluslararası alanda gerçekleşen vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine değinilmiştir. Ayrıca günümüze kadar olan süreci kapsayacak şekilde, küreselleşme olgusu ile ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik uluslararası kuruluşların yapmış oldukları çalışmalardan bahsedilmiştir. Sonuç olarak ise, yapılan çalışmaların etkinliği değerlendirilmiş; uluslararası kuruluşların vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede ve küresel bir iş birliğini sağlamakta yetersiz kaldığı, dolayısıyla da başarısız olduğu sonucuna varılmıştır. Koordinasyonu sağlamak için ise “Uluslararası Vergi Koordinasyon Kurulu” oluşturulması önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaybı, Vergi Kaçaklığı, Vergiden Kaçınma, Küreselleşme

ABSTRACT

As the globalization movement increased since the 1980s, the dimensions of international trade expanded. In addition to this, with the help of developing technology, investors can easily access information and make investments in foreign countries. Revenues from increased trade also increased. States, on the other hand, are trying to obtain their own taxes from the increasing trade volume. However, the process of globalization has affected the taxation policies of the states and caused some problems. One of these problems is the deviation of the capital and the taxation of capital revenues by the countries' tax competition with the aim of attracting foreign capital by using their tax policies. Another is the lack of coordination in tax policies. Multinational enterprises try to minimize tax burdens by taking advantage of differences between countries. Increasing capital mobility in the globalization process and facilitating the operation of enterprises in more than one country have led multinational companies to benefit from the inconsistencies in tax policies and to engage in profit shifting activities. Large losses occur in tax revenues due to the profit transfer activities of multinational corporations and tax policies implemented by governments for capital withdrawal. The inability to collect income and corporate taxes, which are considered among the most important income items of the states, causes them to meet with the financial problem.

The aim of this study is to find out the causes of tax losses and evasions arising from globalization and to develop solution offers to prevent them. In this study, the causes of tax losses and evasions occur in the international arena are mentioned. In addition, the studies carried out by international organizations to prevent tax losses and evasion arising from globalization are mentioned. As a result, the effectiveness of the studies was evaluated; it is concluded that international organizations fail to prevent tax losses and evasions and to ensure global cooperation. In order to ensure coordination, establishment of a “International Tax Coordination Committee” was proposed.

Keywords: Tax loss, Tax Evasion, Tax Avoidance, Globalization

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Oluşmasında Başvurulan Yöntemler	21
2	Dünya Toplam Doğrudan Yabancı Yatırım Hareketleri (Milyar Dolar)	35
3	OECD Ülkelerinde Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları	52
4	OECD Ülkelerinde Kanuni Gelir Vergisi Oranları.....	53
5	Küresel Kâr Aktarımı ve Buna Bağlı Olarak Gerçekleşen Vergi Kayıpları	55
6	OECD Raporunda Yer Alan Vergi Cennetleri	59
7	Kurumlar Arası Yapılan Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Doğan Kazancın Tevkifat Durumu	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	İç Emsal Uygulama Şekli	43
2	Dış Emsal Uygulama Şekli.....	44



KISALTMALAR LİSTESİ

AML/CFT	: Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanının Önlenmesi
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇUI	: Çok Uluslu İşletme
ECOFIN	: Ekonomik ve Mali İşler Konseyi
FATF	: Mali Eylem Görev Gücü
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	: Gelir Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PCT	: Vergi İşbirliği Platformu
TIEA	: OECD Modeli Vergi Bilgi Değişim Anlaşması
UNCITRAL	: Birleşmiş Milletler Ticaret Hukuku Komisyonu

GİRİŞ

Küreselleşme; üretim faktörlerinin ve özellikle de sermayenin uluslararası hareketliliğini büyük ölçüde artırmıştır. Bu artışla birlikte kişilerin ve kurumların varlıklarını sınır ötesine taşıması daha kolay hale gelmiştir. Bu gelişme ülkeler arasındaki etkileşimi olağanüstü artırmış ve ülke sınırlarının ticari anlamda ortadan kalkmasına olanak sağlamıştır. Bütünleşen ekonomiler sayesinde sermaye ülke sınırlarını kolaylıkla aşar hale gelmiştir. Sermayenin aşırı hareketliliği ise, işletmeleri büyük bir rekabet ortamına itmiştir. Çok uluslu işletmeler yabancı ülkelerde yatırım yaparken elde ettikleri geliri düşüren vergi faktöründen yüksek düzeyde etkilenmektedirler. Bu nedenle kâr marjlarını artırabilmek için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yönelik bazı yöntemler tercih etmektedirler. Aynı şekilde ülkeler de bu süreçte sermayeyi çekebilme amacıyla birbirleriyle rekabet haline girmişlerdir. Ülkeler bu rekabeti, çok uluslu işletmelere çeşitli vergisel avantajlar sunmak suretiyle gerçekleştirmektedir. Ülkelerin yabancı yatırımcılara sunmuş oldukları avantajlar, yatırım kararını etkilemekte ve yatırımların yönünün kendi ülkelerine çevrilmesine neden olabilmektedir. Bu durum ise, diğer ülkelerin yatırım kaybetmesini, dolayısıyla da vergi geliri kaybetmesini ifade etmektedir. Çünkü vergi sistemlerindeki farklılıklar, çok uluslu işletmelerin yatırım kararlarını değiştirmekte ve vergi planlaması yapmalarına fırsat tanımaktadır.

Küreselleşme süreciyle birlikte gerek ülkeler arasındaki gerekse işletmeler arasındaki rekabet birtakım vergisel sorunları da meydana getirmeye başlamıştır. Bu sorunlardan birisi uluslararası çifte vergilendirme. Uluslararası çifte vergilendirme birden fazla ülkede faaliyet gösteren işletmelerin elde ettikleri gelirlerin birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesiyle meydana gelmektedir. Çifte vergilendirme sonucunda yatırımların yönü sapabilmekte ve ülkeler vergi kaybına uğrayabilmektedir. Diğer bir sorun transfer fiyatlandırmasıdır. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin grup içi işlemlerle oluşturduğu fiyattır. Transfer fiyatlandırması piyasa fiyatından aykırı bir fiyat oluşumuna sebep olmakta ve vergi yükünü azaltıcı şekilde kullanılabilir. Vergi rekabeti ise küresel bazda vergi oranlarının düşmesine ve ülkelerin matrahlarının aşınmasına sebep olmaktadır. Vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri, offshore finansal merkezleri gibi oluşumlar çeşitli vergisel avantajlar sunarak yatırımların yönlerini saptırmakta ve ülkelerin vergi tabanlarının erimesine sebep olmaktadır. E- ticaret ise, günümüz teknolojisi ve vergi sistemleri ile vergilendirilmesi zor bir oluşumdur. Son olarak türev ürünler ise gerek karmaşık yapıda olmaları gerekse hızlı gelişim göstermelerinden dolayı vergilendirme konusunda problemler oluşturmakta ve mükellefler tarafından vergi yükünü azaltıcı şekilde kullanılabilir. Sayılan tüm bu gelişmeler vergi kayıp ve kaçığı bağlamında sorun teşkil etmektedir. Bu gelişmeler ve gittikçe artan ticari bütünleşme, çok uluslu işletmelerin vergi

planlaması faaliyetlerini arttırmaktadır. Bu sebeple vergi kayıp ve kaçakları gitgide artış göstermektedir.

Vergi avantajları ile bilinen vergi cennetlerinin, sayısız finansal faaliyete ev sahipliği yaptığı bilinmektedir. Dünyadaki doğrudan yabancı yatırımlarının neredeyse yarısı vergi cennetleri aracılığıyla yönlendirilmektedir. Vergi cennetlerine yıllık 600 milyar doların üzerinde bir kâr aktarımı yapıldığı ve bunun da yaklaşık 200 milyar dolarlık küresel kurumlar vergisi kaybı yarattığı tahmin edilmektedir. ABD'ye yönelik yapılan bir çalışmada ise, tüm ABD işletme kârlarının yaklaşık yüzde 20'sinin vergi cennetlerinde tutulduğu tahmin edilmektedir. Bu kâr kayması genellikle yasalar dahilinde yapılmakta ve vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir. Yürütülen tahminlerden de anlaşılacağı üzere vergi kayıp ve kaçakları büyük boyutlara ulaşmıştır ve ülkeler için ciddi endişe kaynağı olmuştur. Ülkeler için hayati önem taşıyan vergi gelirinin toplanamaması sonucu ülkeler gelir kaybına uğramaktadır. Bunun sonucunda ise, bütçe açıkları oluşmakta ve kamu hizmetlerinde aksaklıklar meydana gelmektedir.

Bu sorunu çözmeye yönelik devletler ve uluslararası kuruluşlar çeşitli önlemler geliştirmişlerdir. Devletler vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik tek taraflı önlemler geliştirmişlerdir. Fakat geliştirilen tek taraflı önlemler uluslararası alanda oluşan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için yeterli etkiyi gösterememektedir. Bu duruma ilaveten başta OECD ülkeleri olmak üzere Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler gibi uluslararası kuruluşlar da vergi kayıp ve kaçığını önleme konusunda çeşitli çalışmalar yürütmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının artmasıyla birlikte uluslararası kuruluşlar tarafından uygulanmaya çalışılan yeni önlemler her geçen gün artmaya devam etmektedir. Günümüze kadar olan süreçte vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik güncel çalışmalar bu tez içerisinde açıklanmaya çalışılacaktır.

Bu çalışmanın amacı, küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini ortaya koyarak bunları önlemeye yönelik çözüm önerileri geliştirmektir. Literatürde vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik yapılmış birçok akademik çalışma bulunmaktadır. Bu tez çalışmasında ise, farklı olarak küreselleşmenin de etkisiyle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarının sebepleri ve mücadele yöntemleri incelenecek ve uluslararası kuruluşların mücadeleleri değerlendirilecektir. Bu amaçla hazırlanan çalışma 3 bölümden oluşturulmuştur.

Birinci bölümde; vergi kayıp ve kaçaklarının sebepleri açıklanmaktadır. Ayrıca bu bölümde vergi mükelleflerinin, vergi kaçakçılığı yaparken başvurdukları yöntemler hakkında bilgilere yer verilecektir. Bölüm sonunda ise vergi kaçakçılığının sebep olduğu olumsuz etkilere değinilecektir.

İkinci bölümde; küreselleşme olgusu hakkında kısa bilgiler verildikten sonra küreselleşmenin vergi kayıp ve kaçaklarında meydana getirdiği değişimlere dair bilgiler sunulacaktır. Bu değişimler

arasında yer alan ve ülkelerde vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan transfer fiyatlandırması, vergi rekabeti, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri, offshore finansal merkezleri, E- ticaret ve türev ürünler üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu konular, neden oldukları vergi kayıp ve kaçığı bakımından incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise; küreselleşmenin neden olduğu vergi kayıp ve kaçaklarından doğan zararı önlemeye yönelik uluslararası kuruluşların yaptıkları çalışmalara yer verilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Devletin, kamu giderlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne ve zora dayalı olarak tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemeleri ifade eden vergi, bir ülkenin yönetilmesi için hayati önem taşıyan bir araçtır (Bilici, 2005: 11). Bir yandan vatandaşlar vergi ödeyerek devlete finansman sağlarken, diğer taraftan hükümetler elde ettikleri bu gelirlerle vatandaşlara gerekli kamu hizmetlerini sunma yükümlülüklerini yerine getirmektedir (Fagariba, 2016: 18). Fakat bu noktada karşılaşılan önemli sorunlardan biri vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Devletler bir yandan insan ihtiyaçlarını karşılamak için çabalarırken diğer yandan vergi kayıp ve kaçaklarıyla yüz yüze gelmekte ve finansman sorunu yaşamaktadır. Bu bölümde vergi kayıp ve kaçağı kavramı üzerinde durulacaktır.

1.1. Vergi Kayıp ve Kaçakları Kavramı

İnsanların rahat ve huzur içinde yaşayabilmeleri için bir düzen ortamına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu düzen ise devlet tarafından sağlanabilmektedir. Devletin kurduğu düzenin finansmanı, büyük ölçüde vergilerle sağlanmaktadır. Devletin olduğu her yerde vergi de olmak zorundadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 25). Bu nedenle vergi, ülkeler için hayati öneme sahiptir.

Hükümetler vatandaşları için bazı temel altyapıları sağlamakla yükümlüdür. Bu yükümlülükler arasında okullar, hastaneler, yollar, köprüler, demiryolları, hava alanları ve limanlar bulunmaktadır. Buna ek olarak vatandaşların yurt dışı veya yerel saldırganlığa karşı can ve mallarının güvenliği de devletin sağlaması gereken hizmetler arasında yer almaktadır (Fagariba, 2016: 18). Kamu altyapısının ve hükümet hizmetlerinin sağlanması ekonomik kalkınma için zaruridir. Vergi, hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde bu alt yapı ve hizmet sunumunu sağlayan önemli bir unsurdur. Özellikle gelişmekte olan birçok ülkelerdeki kaynak yetersizliği ve bunun sonucunda kamu hizmeti sunma yetersizliği, ekonomik büyümeyi yavaşlatmakta ve yaşam standartlarını düşürmektedir. Hükümetlerin yeterli kamu hizmeti sunmamasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bu sebeplerden biri de hükümetin toplama(ya)madığı vergilerdir (Fuest ve Riedel, 2009: 1).

Ekonomide vergilendirilebilir faaliyet ve işlemlerden devletin her zaman ve eksiksiz bir şekilde vergi alabilmesi mümkün olamamaktadır. Bazen vergiye tabi işlem ve faaliyetlerden elde edilen gelir tamamen vergi idaresinin bilgisi dışında kalmakta, bazen de elde edilen gelirin sadece

beyan edilen bir kısmı vergilendirilebilmektedir (Aktan, 2006: 189). Bunun nedeni olarak mükellefin vergi kayıp ve kaçığına sebep olan girişimlerde bulunması gösterilebilir. Vergilerin; kişilerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında azalmalara neden olan ve tasarruf yapabilme olanaklarını düşüren bir uygulama olduğu görülmektedir. Bu sebeple vergiler, insanlar tarafından hoş karşılanmamakta ve genellikle külfet olarak görülmektedirler (Çiçek, 2006: 21). Bu külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya çalışan bireyler farklı tutumlar içerisinde girebilmektedirler.

Bireylerin vergi verme konusundaki tutumları kişiden kişiye farklılık göstermektedir. Mükellef, vergiye toplumsal ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan bir finansman kaynağı olarak bakıyorsa vergisini verirken istekli olabilmektedir. Fakat mükellef, vergiyi devletin zorunlu olarak aldığı bir ödeme olarak görüyorsa, vergi ödeme konusunda isteksiz olabilmektedir. Mükellefler, düşüncelerini oluşturan bu tutumlar sonucunda vergi kaybına sebebiyet veren girişimlerde bulunabilmektedir (Karakoç, 2004: 90).

Mükellefin devlete eksiksiz ve zamanında vergi ödemesi devletin de aynı şekilde kamu hizmetlerini eksiksiz ve zamanında sunması her toplum için arzulanan bir durumdur. Fakat vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanması her zaman mümkün değildir. Mükellefler çeşitli nedenlerden dolayı vergi ödemeyi istememekte ve vergi kaybına sebep olmaktadır. Vergi kaybının tanımına ilişkin literatürde yer alan çeşitli tanımlar ise aşağıda ele alınacaktır.

Vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da kapsayan bir terimdir. “Geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ya da edememiş olması anlamına gelmektedir.” Geniş anlamda vergi kaybı; düzenleme, uygulama, yargılama boşluk veya aksaklıklarından yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir. “Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan neden veya gerekçelere dayanarak hazineye intikal etmeme durumudur.” Kaçak ise, hukuka aykırı neden veya gerekçelere dayanan hazineye intikal etmeme durumunu belirtmektedir (Karakoç, 2004: 100).

Vergi kayıp ve kaçığı, genel bir terim olmakla birlikte içerisinde birçok kavramı barındıran karmaşık bir ifadedir. Bu yüzden açıklanmasında bir takım güçlükler yaşanmaktadır. Esasen vergi kayıp ve kaçığı ele alındığında akla ilk olarak özel kesim gelmekte ve açıklama yoluna da özel kesim baz alınarak gidilmektedir. Halbuki vergi kayıp ve kaçığı verginin sadece hazineye intikal etmemesi durumunda söz konusu değildir. Buna ilaveten, tahsil edilen verginin kamu kesimi tarafından kayba uğratılması da söz konusudur (Karakoç, 2004: 100). Özel kesim olarak ifade edilen kişi veya kurumlar vergi yükünü hafifletmek için çeşitli yöntemlere başvurarak vergi kayıp ve kaçığı gerçekleştirilmektedir. Buna ilaveten kamu kesimi de tahsil edilen vergiyi kamu hizmeti

dışında kullanarak vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Bu çalışmada ise, işletmelerin neden olduğu vergi kayıp ve kaçıkları ele alınacaktır.

Vergi kayıp ve kaçığı denildiğinde; vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kayıt dışı ekonomi kavramları akla gelmektedir ve bunların her biri birbirinden farklıdır. Fakat her biri vergi kaybına sebep olmaktadır. Vergi kaçırma durumunda, kişi özellikle vergi kanunlarına ve diğer düzenlemelere aykırı davranarak yasa dışı bir şekilde vergi yükünü azaltma ya da yok etme gayreti içindedir. Yasa dışı olarak ifade edilen şey, vergi yükümlülüğünü doğuran ekonomik faaliyetin yasa dışı olması değildir. Ekonomik faaliyet suç olmasa bile kişi yasalara aykırı yollardan vergi yükümlülüğünü azaltmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ise vergi kaçırma, yasa dışı ekonomik aktivitelerden elde edilen geliri, evde üretilen gelir getirici faaliyetleri ve bunlar gibi birçok durumu içermektedir. Vergiden kaçınma durumunda, kişi yasalarda mevcut olan boşlukları kullanarak veya istisna ve muafiyetlerden faydalanarak yasal çerçeve dahilinde vergi yükümlülüğünü azaltma çabasıdır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 2). Daha net bir ifadeyle; vergi kayıp ve kaçığı kavramı içerisinde birçok kavramı barındırmaktadır, bu kavram öznelkesimden kaynaklanabileceği gibi kamu kesiminden de kaynaklanabilmektedir, hem kayıtlı ekonomide hem de kayıt dışı ekonomide meydana gelebilmektedir.

Türkiye’de Vergi Usul Kanunu’na (VUK. Md. 341) göre vergi ziyayı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir. Vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun yükümlülüklerini zamanında veya eksiksiz bir şekilde yerine getirmediği durumda ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarına göre mükellefler yasal defterleri tutmak, belirli dönemlerde beyanname vermek ve durumlarındaki değişimleri vergi makamlarına bildirmek zorundadırlar. Vergi idaresi tarafından zamanında ve etkin bir şekilde vergi tahsilatı, vergi mükellefinin vergi görevlerini yerine getirmesine bağlıdır. Vergi mükellefi vergi ile ilgili görevlerini eksiksiz yerine getirmemesi vergi kaybına neden olmaktadır (Benk ve Budak, 2015).

Normal şartlar altında vergi mükellefinin vergi yasalarına göre uymaları gereken 4 temel kural vardır. Bunlar; gerçek vergi matrahını vergi makamlarına rapor etmek, vergi borcunu doğru hesaplamak, vergi beyannamesini zamanında vermek ve ödenecek tutarı zamanında ödemek şeklindedir (Franzoni, 2000: 54). Bu kurallara uyan mükelleflere vergiye uyum sağlamış mükellef denilmektedir. Fakat bunlara uyulmadığı zaman ortaya vergi kayıpları çıkmaktadır.

Avrupa Komisyonu ise, aşağıda belirtilen başlıkların vergi kaybı olarak değerlendirildiğini ifade etmektedir (European Commission, 2012);

- Vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüğünün gizlendiği veya göz ardı edildiği yasa dışı düzenlemeleri içermektedir. Daha açık bir ifadeyle vergi mükellefi, gelirlerini veya

bilgilerini vergi makamlarından gizleyerek yasalar uyarınca ödemesi gerekenden daha az vergi ödemektedir.

- Vergi dolandırıcılığı, ceza hukuku çerçevesinde cezalandırılabilir bir vergi kaçakçılığı şeklidir. Bu terim kasıtlı olarak yanlış beyanların yapıldığı veya sahte belgeler üretmek suretiyle yapılan durumları içermektedir.
- Vergiden kaçınma, yasal olarak vergiyi en aza indirmek ya da ortadan kaldırmak için, yasalar dâhilinde hareket etmek olarak tanımlanmaktadır. Genellikle, yasamanın istemediği bir vergi avantajı elde etmek için yasa maddelerinin, yasa boşluklarının ve uyumsuzlukların istismar edilmesini içermektedir.
- Agresif kurumlar vergisi planlaması, uluslararası işletmelerin vergi boşluklarından yararlanması olarak meydana gelmektedir. Bunu ortaya çıkaran durum, devletlerin vergi sistemlerinin birbiriyle uyumlu olmamasıdır.

Vergiden kaçınmadan ve vergi kaçakçılığından kaynaklanan vergi kayıpları çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Vergi kayıpları, iki alanda meydana gelmektedir. Bunlar ulusal vergi kaybı ve uluslararası vergi kaybıdır. Ulusal vergi kaybı, ulusal olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen geliri beyan etmeme ya da eksik beyan etme gibi bileşenlerden meydana gelmektedir. Uluslararası vergi kaybı ise çok uluslu işletmeler tarafından yapılan transfer fiyatlandırması veya sermaye gelirini gizlemek gibi yöntemlerle yapılmaktadır. Bu amaca yönelik yapılan uygulamalara ise, özel şahıslar tarafından finansal varlıkların offshore banka hesaplarında tutulması örnek olarak gösterilebilir (Fuest ve Riedel, 2009: 1).

Vergi kaybı, çok fazla tanımlamayı içerisinde barındırmaktadır. En sade haliyle açıklanacak olursa devletin yasal olarak elde etmesi gereken vergi gelirini elde edemediği durumlarda meydana gelmektedir. Bunun dışında vergi kaybına sebep olan diğer tanımlamalar ise; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi planlaması, vergi arbitrajı ve kayıt dışılıktır. Bu tanımlar aşağıda açıklanmaktadır.

1.1.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı; verginin yasa dışı olarak ödenmemesi ya da ödenmesi gerekenden az ödenmesi anlamına gelmektedir. Vergi kaçakçılığı terimi, vergi yasalarını ihlal ederek veya hileli yollara başvurarak vergi borcunu kanunsuz bir şekilde en aza indirmeye girişimi olarak ifade edilmektedir (Bello, 2017: 9-10). Diğer bir tanımda ise vergi kaçakçılığı; bireylerin, firmaların, tröstlerin ve diğer kurumların yasa dışı yollarla vergiden kurtulma çabalarını tanımlamak için

kullanılan genel bir terimdir ve vergi kaçakçılığı, vergi mükellefiyetini azaltmak için gerçek durumlarını kasıtlı olarak yanlış beyan eden veya gizleyen vergi mükelleflerini kapsamaktadır (Slemrod ve Yitzhaki, 2000: 1428). Vergi kaçakçılığı durumuna, mükellefin vergilendirilebilir gelirini kasıtlı olarak en aza indirmesi veya vadesi dolmuş olan verginin kasıtlı olarak ödenmemesi örnek olarak verilebilir.

Vergi kaçakçılığı; vergilendirilebilir gelirin, kârların veya diğer vergilendirilebilir aktivitelerin mükellef tarafından gizlenmesi suretiyle meydana gelebilmektedir. Vergi kaçakçılığında diğer başvuru olan bir yol ise, mükellef tarafından gelirin miktarının veya kaynağının yanlış sunulmasıdır. Buna ilaveten vergi indirimi, istisnalar, muafiyetler ve vergi kredisi gibi vergiyi azaltan faktörlerin kasıtlı olarak mükellef tarafından artırılması da vergi kaçakçılığında başvuru olan bir yöntemdir (Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit GmbH [GTZ], 2010: 8).

Vergi kaçakçılığı kavramı denildiğinde akla ilk olarak gelmesi gereken bu durumun “yasa dışı” olmasıdır. Yasa dışılık, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığında mükellef tarafından alenen yasalar ihlal edilmektedir. Çünkü mükellef vergi kanunlarını ihlal ederek yasaların öngördüğünden daha az vergi ödemektedir ya da hiç ödememektedir. Vergiye uyum sağlamak istemeyen mükellef çeşitli yöntemler kullanarak vergi kaçırma yollarına başvurmaktadır. Mükellefin uyguladığı bu yöntemler yasadışı olduğundan hukukla yönetilen bir ülkede ceza yaptırımları ile karşı karşıya gelmesi de beklenen bir durumdur. Bu yaptırımlar para cezası veya hapis cezası olabileceği gibi hem para hem de hapis cezası şeklinde de olabilmektedir. Mükellefin vergi kaçırması devletin sunması gereken hizmetleri sekteye uğratmaktadır. Yeterli vergi geliri toplayamayan devlet, vatandaşları için gerekli hizmetleri yerine getirememektedir. Vergisini ödemeyen birey de o ülkenin bir vatandaşı olduğundan devlete vermiş olduğu zarar kendisini de etkileyen bir durum haline dönüşebilmektedir.

Vergi kaçakçılığı sadece ulusal mecrada değil uluslararası mecrada da meydana gelmektedir. Uluslararası vergi kaçakçılığına daha çok bireyler sebep olmaktadır. Özellikle küreselleşme hareketinin artması ve bu süreçte düşük vergi oranı uygulayan ve bilgi gizliliğine önem veren vergi cennetleri, offshore finansal merkezleri gibi oluşumların ortaya çıkması kişilerin gelirlerini rahatça hareket etmesine olanak sağlamıştır. Bir Türk vatandaşının herhangi bir vergi cennetinde gizli bir hesap oluşturup, gelirini bu bankalara yatırıp hem gelirini hem de elde ettiği faiz gelirini Türkiye’de bildirmemesi uluslararası vergi kaçakçılığına örnek olarak gösterilebilir.

1.1.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma; kişi veya kurumun, vergi borcunu azaltmak için yasal yöntemleri sistematik bir şekilde kullanarak daha az vergi ödemesi durumudur. Vergiden kaçınma, kişi veya kurumların finansal durumlarını değiştirmesi suretiyle yapılabilmektedir. Kullanılabilen yöntem olarak ise, yasa tarafından izin verilen vergi kesintileri veya gereksiz kredi kullanmak suretiyle faiz giderlerini arttırmak vergiden kaçınma durumuna örnek verilebilir. (<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>). Diğer bir ifadeyle vergiden kaçınma, vergi yükümlülüğünü azaltmak için vergi yasalarına aykırı olmayan fakat yasanın amacıyla çelişen uygulamalar bütünüdür. Bireyler ve işletmeler vergi hukukundaki boşlukları kullanarak avantajlar sağlarlar. Dolayısıyla vergiden kaçınma, yasalar ihlal edilmeden kanun hükmünün belirsiz ve yorumlanmaya ihtiyacı olduğu alanlarda meydana gelebilmektedir (GTZ, 2010: 8).

Vergiden kaçınma, yasal kurallar dâhilinde gerçekleştiğinden dolayı mükellef herhangi bir yaptırımla karşı karşıya gelmemektedir. Vergiden kaçınma, vergi mükellefinin mali durumunu yasal kuralları ihlal etmeden mümkün olan en düşük miktarda vergi ödemesine yol açacak şekilde düzenlediği bir uygulamadır. Yasal eksikliklerin sebep olduğu bu uygulamaların önüne geçmek için yasal boşlukların doldurulması ve eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Yasalara aykırı bir şekilde hareket edilmediği için de vergiden kaçınmanın herhangi bir yasal yaptırımı bulunmamaktadır. Bu sebeple bireysel faydasını düşünen mükellefin, herhangi bir yasal boşluk dâhilinde vergiden kaçınma uygulamasına başvurması muhtemeldir. Yasal boşlukların olmadığı bir hukuk devleti sistemi oluşturmak oldukça zordur. Bu sebeple vergiden kaçınma bütün devletlerde meydana gelebilen bir olgudur. Fakat bu uygulama da devletler açısından vergi gelirlerinin kaybına neden olmaktadır.

Vergiden kaçınmaya hem ulusal mecrada hem de uluslararası mecrada başvurulabilmektedir. Ulusal mecrada oluşan vergiden kaçınma durumuna yasalarda mevcut olan istisna ve muafiyetlerin kullanımı örnek verilebilir. Uluslararası vergiden kaçınma durumuna ise çok uluslu işletmeler başvurmaktadır. Çok uluslu işletmeler, diğer faaliyette buldukları ülkelerdeki vergisel avantajlardan faydalanmak ve kurumlar vergisi yükümlülüklerini en aza indirmek için yasalar dâhilinde kârlarını yönlendirebilmektedir. Bunu yaparken transfer fiyatlandırması gibi uygulamalara başvururlar. Bu duruma ana işletmesi Türkiye’de olup bağlı işletmesi herhangi bir vergi cennetinde olan bir işletmenin Karayipler’deki düşük kurumlar vergisi oranından yararlanmak için kârlarını oraya yönlendirmesi örnek olarak verilebilir.

1.1.3. Vergi Planlaması

Kişi veya kurumlar vergi sonrası gelirini yüksek tutmak amacıyla vergi planlaması uygulamasına başvurmaktadır. Vergi planlaması ödenecek vergi tutarını en aza indirmek için çeşitli stratejilerin tasarlanmasını ve uygulanmasını içermektedir. Kişiler vergi planlaması ile vergi sonrası gelirini yüksek tutup daha fazla tasarruf veya harcama yapabilecektir. Buna ilaveten işletmeler de vergi planlaması ile vergi yükünü azaltıp yatırım ve büyüme için daha fazla gelir imkânı sağlayabilecektir. Bu sebeple işletmeler yatırım kararlarını verirken ödeyecekleri vergiyi göz önünde bulundurmaktadırlar.

Vergi planlaması, kişi veya kurumlar üzerinde oluşacak vergi yükünü cari yılda ve gelecek yıllarda en aza indirmek için mükelleflerin ulusal ve uluslararası hukukun boşluklarından yararlanarak, bunları en akılcı tekniklerle uygulayıp vergi yüklerini kanuna dayalı bir şekilde azaltma faaliyetleridir (Eroğlu, 2014: 4). Mükellefler vergi sistemlerinde var olan indirim, istisna ve muafiyetleri kullanarak vergi planlamasını gerçekleştirebilmektedir. Uluslararası vergi planlaması; küreselleşme ile birlikte sermayenin önündeki engellerin kalkmasıyla, rekabette üstünlük sağlamak isteyen işletmelerin özellikle de çok uluslu işletmelerin ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklardan ve ülkeler arasında imzalanan ikili anlaşmalardaki hükümlerden yararlanmak suretiyle vergi avantajı sağlayarak önemli bir maliyet unsuru olan vergi yüklerini azaltma çabalarıdır (Kahriman vd. , 2015: 171).

Uluslararası vergi planlamasının esası, birbiriyle bağlantısı olan çeşitli ülkelerdeki vergi sistemlerindeki farklılıklardır. Bu farklılıklar, çok uluslu işletmeler tarafından kâr maksimizasyonunu sağlamak için kullanılmaktadır. Buna örnek olarak çok uluslu bir işletmenin vergi yükünü azaltmak amacıyla gelirini düşük vergi oranlarının uygulandığı vergi cenneti gibi bir ülkeye yöneltmesi ve transfer fiyatlandırması uygulamasını kullanarak karını azaltıp, giderlerini arttırması verilebilir.

1.1.4. Vergi Arbitraji

Vergi arbitraji, gelirin veya sermaye kazancının vergilendirilmesindeki farklılıklardan kazanç elde etme eylemi olarak ifade edilmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı, çoğu zaman en az vergi ödemek için bireyleri, işlemlerini en avantajlı şekilde yeniden yapılandırmaya itmekte ve vergi arbitraji için fırsatlar sunmaktadır (Chen, 2018). Özellikle çok uluslu işletmeler bu durumdan sıklıkla faydalanmaktadır. Bir işletmenin, yüksek vergili ülkedeki masrafları dikkate alırken düşük vergili ülkedeki gelirleri dikkate alarak vergi sistemlerinden yararlanabilmesi vergi arbitraji durumuna örnektir. Bu uygulamanın amacı, kazançlar için ödenen vergileri en aza indirirken, kesintileri maksimize ederek ödenecek vergiyi asgariye indirmektedir.

1.1.5. Kayıt Dışılık

Kayıt dışılık dünyadaki birçok ekonomiyi etkileyen geniş bir kavramdır. Yüksek vergi oranları ve ağır hükümet düzenlemelerinden kaçmak için birçok ekonomik aktör resmi ekonomiden kaçmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı bir şekilde gerçekleştirilmesi bu faaliyetlerin vergi dışı olması anlamına gelmektedir. Kayıt dışı olarak gerçekleştirilen faaliyetler yasal olabileceği gibi yasa dışı da olabilmektedir.

Kayıt dışılık, mal ve hizmet üretimine konu olmasına karşılık ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle tespit edilemeyen ve milli muhasebe kayıtlarında yer almayan, GSMH büyüklüklerine yansımaya konu değildir (Ilgın, 1999: 11).

OECD kayıt dışı ekonomiyi beş ekonomik faaliyet grubu şeklinde tanımlamaktadır. Bunlar, yeraltı ekonomik faaliyetleri, yasa dışı faaliyetler, enformel sektör, hane halklarının kendi kullanımı için yaptıkları ekonomik faaliyetler ve veri toplama programlarındaki eksikliklerden meydana gelen faaliyetler olarak gruplandırılmaktadır. Bunlar, kayıt dışı ekonominin sorun alanları olarak da ifade edilmektedir. Bu beş alandan yeraltı üretimi; üretken ve yasal olan, ancak vergi ödemekten veya yasal düzenlemelerden kasıtlı bir şekilde kaçmak amacıyla yasal otoritelerden saklanan ekonomik aktiviteleri kapsamaktadır. Yasa dışı üretim; yasalar tarafından üretilmesi yasaklanan ya da yetkisi olmayan kişilerce üretilmesi yasal olmayan mal ve hizmetlerin üretimini kapsamaktadır. Enformel sektör üretimi; istihdam edilen kişi sayısı açısından belli bir büyüklüğün altında ya da aile işletmesi olan küçük müteşebbislerden oluşur. Kendi kullanımı için hane halkı üretimi ise, hane halkları tarafından tüketilen ya da sahip olunan mal ve hizmetlerin üretim faaliyetlerini içermektedir (Avşar ve Bozdereli, 2012: 11).

Kayıt dışı ekonominin en önemli sonuçlarından birisi vergi kaybına sebep olmasıdır. Vergilendirilmesi gereken faaliyetler resmi sektör dışında gerçekleşerek vergi dışına çıkmaktadır. Vergi kayıplarının yaşanması ise devletin kamu hizmetlerini etkin bir şekilde sunmasına engel olmaktadır.

1.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Sebepleri

Vergi kayıp ve kaçakları, hükümetlerin karşı karşıya kaldıkları en büyük zorluklardan biridir. Hükümetler bu zorluğun üstesinden gelmek için bunun altında yatan sebepleri bilmelidir. Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan etkenlerin bilinmesi, önlenmesine yönelik yürütülecek çalışmalarda büyük önem taşımaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan birçok etken vardır. Literatürde yer alan etkenler aşağıda gösterilmektedir (GTZ, 2010: 11-15);

- Vergi oranları
- Vergi ahlakı
- Vergi karşılığında düşük hizmet alınması
- Vergilemede adalet algısı
- Kamu kurumlarında ve Özel Kurumlarda şeffaflığın düşük olması
- Yolsuzluk
- Mali yargının güçsüzlüğü
- Uyum maliyetinin yüksekliği
- Vergi mevzuatındaki eksiklikler ve boşluklar
- Vergi denetiminin yetersizliği
- Vergi tahsilatındaki yetersizlikler
- Kayıt dışı faaliyetlerin kontrol edilememesi
- Vergi ödemenin önemi hakkında bilgilendirmeme
- Vergi cezalarının düşük olması

Vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan ve yukarıda sayılan etkenler aşağıda sırayla açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. Vergi Oranları

Yüksek vergi oranları, vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebep olmaktadır. Çünkü yüksek vergi oranları mükelleflerin kullanılabilir gelirlerini düşürmekte ve mükellefleri yasal olarak veya yasa dışı aktivitelerle vergi kayıp ve kaçığına yöneltmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 330). Yüksek vergi oranları mükelleflerin vergi ödeme isteğini de azaltan bir faktör olmakla birlikte mükellefin vergi ödeme kararını etkileyen tek faktör değildir. Buna ek olarak genel vergi sisteminin yapısının da vergi ödeme kararı üzerinde önemli bir etkisi vardır. Örneğin, kişisel vergiler, kurumsal vergilere kıyasla daha yüksek ise bireyler bu durumu haksızlık olarak algılayabilirler. Haksızlığa uğradığını düşünen kişiler farklı yöntemler kullanarak ödemesi gereken vergiyi azaltmaya yönelik yollar tercih edebilirler (GTZ, 2010: 11-12).

Vergi oranlarının yüksek olması hem vergi kaçakçılığına hem de vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır. Vergi yükünün yüksek olduğu yerlerde işletmeler sektörden çekilme veya sektöre hiç girmeme eğilimi göstermektedir. Sektörden çekilme veya sektöre girmeme durumu vergiden kaçınmaya örnek gösterilebilir. Buna ilaveten çok uluslu işletmelerin yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kâr aktarım faaliyetleri de vergiden kaçınma durumuna örnek verilebilir. Bununla birlikte vergi oranını yüksek uygulayan ülkelere yapılacak olan doğrudan yabancı yatırımlar azalmaktadır. Öte yandan yüksek vergi oranları kayıt dışı ekonominin oluşmasına da

zemin oluşturmaktadır. Gutmann'a (1977: 5) göre daha yüksek vergi oranları daha büyük kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermektedir (Clotfelter, 1983: 363). Kayıt dışı ekonomide ise elde edilen kârlar vergi dışında kalmakta ve vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır.

1.2.2. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken bir kavramdır. Çünkü vergi ahlakı cezaların düşük olması ve düşük denetim durumlarında insanların neden vergi ödediklerini açıklayan bir kavramdır (Halla, 2012: 21). Genel olarak vergi mükelleflerinin yaşadığı toplumun vergi kültürü ve normları, mükellefin gönüllü uyumluluğunu ve dolayısıyla vergiden kaçınma veya vergi kaçırma düzeyini etkilemektedir. Vergi kültürünün ve toplumsal normların düşük olması, vergi kayıp ve kaçığının seviyesini ve teşvikini arttırmaktadır (Tesso, 2013: 18).

Vergi ahlakı; gelir elde eden kişilerin veya kurumların, kanunlara uygun ölçüde ve kanunlara uygun zamanda vergi ödemeleri konusundaki tutum ve davranışları ile inanç ve sahip oldukları değer yargılarıdır. Başka bir ifadeyle kişilerin vergi ödeme konusundaki ahlaki ilkeleri ve değerleri olarak tanımlanmaktadır (Alm ve Torgler, 2006: 227-228).

Bir toplumda vergi ahlakı olmazsa birey, vergiye gönüllü olarak uyum sağlamamaktadır. Bu da bireyi vergi kayıp ve kaçağı doğuran uygulamalara yöneltmektedir. Vergi ahlakının olmamasıyla devletin vergi kaybı çok büyük boyutlara ulaşabilmekte bunun sonucunda devlet, gerekli kamu hizmetlerini sunma konusunda yetersiz kalabilmektedir. Devlet alacağı bir takım caydırıcı önlemler ve denetim ile vergiye uyumu sağlamaya çalışabilir fakat bunlar vergiye uyum için yine de yetersiz kalabilmektedir. Vergi uyumunun yüksek olması toplumun vergi ahlakından kaynaklanmaktadır. Fakat vergi ahlakını toplum genelinde oluşturmak kolay değildir. Özellikle vergi ödeme kültürü ve alışkanlığı bulunmayan ülkelerde vergi ahlakının oluşması oldukça zordur (Cummings vd., 2009: 448). Gelişmiş düzeyde bir vergi ödeme kültürüne sahip olmak vergi uyumunu arttırmaktadır. Vergi ödeme kültürünün düzeyi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde vergi uyumu daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde ise henüz vergi uyum oranları düşük seyretmektedir. Oturmamış yasal düzen içerisinde mükellefler vergiden kaçınma yollarını sıkça tercih etmektedirler (Mo, 2003: 12).

1.2.3. Vergi Karşılığında Düşük Hizmet Alınması

Vatandaşlar genel olarak ödedikleri vergiler karşılığında hizmet veya fayda beklemektedir. Eğer devlet temel kamu mal ve hizmetlerini sağlamazsa veya yetersiz kalırsa, vatandaşlar vergi ödeme hususunda isteksiz olabilir. Bu durum da vergi kayıp ve kaçığını meydana getirebilir

(Everest-Phillips, 2008: 124-125). Vergiler kamu hizmetini finanse etmek için devlet tarafından toplanmaktadır. Her ne kadar bireysel olarak karşılığı olmasa da mükellefler ödedikleri vergiler karşısında toplumsal bir hizmet görmek istemektedir. Bu konuda fayda vergilerinin önemli bir etkisi vardır. Fayda vergileri mükellefler tarafından vergilerin spesifik bir şekilde kamu hizmeti olarak algılandığı vergilerdir. Özellikle bu tarz vergilerin düşük olması da mükelleflerin vergiye olumsuz bir şekilde bakmasına sebep olmaktadır. Mükellefler ödenen verginin karşılığını göremediklerinde vergi ödeme istekleri azalmaktadır. Bunun sonucu olarak ise vergi kaybına sebep olan vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma davranışlarına yönelebilmektedirler.

1.2.4. Vergilemede Adalet Algısı

Adalet algısı, vergi kaybına sebebiyet veren olgular arasında ölçülmesi en zor olanlardandır. Bunun için vergilemede yatay ve dikey adalet kavramlarını bilmekte fayda vardır. Vergilemede yatay adalet; aynı mali güce sahip kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesidir. Vergilemede dikey adalet ise farklı mali güce sahip kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesidir (Çağan, 1982: 148). Vergi sisteminin adaletli olması için mali güce göre vergi alınmalı ve eşitlik ilkesi gerçekleştirilmelidir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 57). Bütün bunlar mükellefler tarafından algılanmadığı sürece vergi kayıp ve kaçığına yönelimler kaçınılmaz olacaktır. Vergi kayıp ve kaçığına yönelimi arttıran ve adaletsiz olarak algılanan bir diğer durum vergi sistemindeki dolaylı vergilerin payının nispeten fazla olmasıdır. Dolaylı vergiler sabit vergiler olup, ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Bu sebeple mükellef tarafından adaletsiz olarak algılanabilmektedir. Ayrıca vergi gelirlerinin kompozisyonu da vergi kayıp ve kaçığına sebep olan bir diğer etkidir. Küreselleşmeyle birlikte sermaye hareketlerinin artması kurumlar vergisi oranlarında genel olarak azalmaya sebep olmuştur. Bir başka deyişle ülkeler, sermaye çekmek adına kurumlar vergisi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmiştir. Kurumlar üzerinden vergi almayan devlet bunu emek ve tüketim üzerine daha fazla vergi koyarak telafi etmiştir. Emegın üzerinde yoğunlaşan vergiler az kazananlardan çok kazananlardan çok vergi alınması gerektiğini köreltmıştır. Bu da mükellef tarafından adaletsizlik olarak algılanmakta ve vergi kayıp ve kaçığına yöneltmektedir (Akın, 2017). Örneğın işletme karlarındaki vergi oranı nispeten düşükse ve bireylerin kişisel geliri üzerindeki vergi oranı yüksek ise mükellefler vergi yüklerini adaletsiz bulabilir ve gelirlerinin yalnızca bir bölümünü beyan etmeyi ya da hiç beyan etmemeyi tercih edebilirler. Dolayısıyla vergi oranları ve vergi sisteminin genel yapısı adalet algısında belirleyici olmakla birlikte vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışında belirgin etkiye sahiptir.

1.2.5. Kamu Kurumlarında ve Özel Kurumlarda Şeffaflığın Düşük Olması

Şeffaflık; kamu yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar ile karar ve hizmet süreçlerinin önceden bilinebilir ve açık olmasını; üretilen karar, belge ve bilgilere ulaşılmasına fırsat

verilmesini, faaliyet ve denetim raporlarının yayınlanmasını ifade etmektedir (Kırılmaz ve Atak, 2015: 191). Şeffaflığın en önemli etkisi, kamu yönetimine duyulan güvenin artmasıdır. Şeffaflık, toplumun devlet üzerindeki denetimini artırmaktadır. Şeffaflığın olmaması, devletin vatandaşlara hesap verme sorumluluğunun yerine getirmedeğini göstermektedir. Toplum vermiş olduğu vergilerin nerede kullanıldığını bilmek ve öğrenmek ister. Bu sebeple devletler vergi almış olduğu toplumu bilgilendirmekle mükelleftir (Kırılmaz ve Atak, 2015: 191).

Kamu fonlarının kullanımında şeffaflık ve hesap verilebilirliğin olmayışı ya da eksik oluşu hem vergi sistemine hem de hükümete olan güvensizliği azaltmakla birlikte kayıt dışı faaliyetlere yönelimi artırmaktadır (Fagariba, 2016: 125). Kayıt dışı faaliyetler ise vergi kaçırmaya ve dolaylı vergilerin payını arttırarak vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır. Şeffaflığın düşük olması ayrıca yolsuzluğa da sebep olup vergi kayıplarının yaşanmasına yol açmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarını minimum düzeyde tutabilmek için kamu kurumlarının şeffaflığı yüksek düzeyde sağlamaları gerekmektedir.

Kamu kurumu kadar özel kurumların da şeffaflığı yüksek tutmaları vergi kayıp ve kaçağı bakımından önemlidir (Dızman ve Yanık, 2016: 346). Örneğin mali ve finansal tablolar bakımından şeffaflık sağlamayan işletmeler, vergi kayıp ve kaçağına yol açabilmektedir. Buna ilaveten küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi cennetlerinin de şeffaflığının olmaması yatırımcıların, kâr ve gelirlerinin gizli tutulmasına ve diğer ülkelerin vergi kaybetmesine sebep olmaktadır.

1.2.6. Yolsuzluk

Vergi kaçakçılığı ve mali yolsuzluk yıllar boyunca evrensel ve kalıcı sorunlar oluşturmakla birlikte çok taraflı ekonomik sonuçlar doğurmuştur. Yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı neredeyse her ülkede var olan bir sorundur. Özellikle gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere hemen her yerde potansiyel bir problem olarak görülmektedir. Bu ülkelerdeki birçok vergi görevlisinin mükelleflerin vergi ödemelerini düşürmek için gayri resmi bir şekilde mükelleflerle rüşvet karşılığı görüştüğü iddia edilmektedir (Fjelstad, 1996: s. 1). Ayrıca elde edilen vergi gelirlerinin kamu hizmeti dışında harcanması da yolsuzluk teşkil edip vergi kaybına sebep olmaktadır.

Yolsuzluk, bir kamu görevlisinin kamu yetkisini, yasadaki kurallara aykırı olarak kişisel kazanç sağlamak için kullanması şeklinde tanımlanmaktadır (Dökmen, 2012: 41). Vergiler tahsil edilirken birçok yolsuzluk olayları meydana gelmektedir. Yolsuzluk, tek taraflı olarak meydana geldiğinde, tek bir vergi görevlisinin kamu gelirlerini kendi hesabına geçirmesi şeklinde meydana gelmektedir. Çok taraflı yolsuzluk ise birden fazla vergi görevlisinin arasında gerçekleşebileceği

gibi vergi görevlisi ve vergi mükellefi arasında da gerçekleşebilmektedir (Bağdigen ve Dökmen, 2006: 60).

Yolsuzluklar; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve yasal olmayan bir vergi muafiyeti şeklini alarak devlet açısından vergi kaybına sebep olmaktadır. Vergi kaybı ise, devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin sekteye uğramasına yol açmakta, sunulan kamu hizmetlerini eksik ve verimsiz kılmakta, kaynakların aşırı tüketilmesini tetiklemekte ve tahmin edilen kamu gelirlerinin beklenenden daha düşük çıkmasına neden olmaktadır (Dökmen, 2012: 42).

1.2.7. Mali Yargının Güçsüzlüğü

Hükümetler vergilendirme işlemlerini yaparken yasalara uygun bir şekilde hareket etmeli ve mükelleflere kanun önünde eşit ve gelir durumlarına göre adaletli bir şekilde muamele etmelidir. Vergi mükellefinin haklarını korumak ve yasa koyucunun keyfilğini önlemek için güçlü mali yargı gereklidir. Mali yargının güçsüz olduğu durumda hükümetler gelir elde etmek için istediği zaman yeni vergi koyabilecek ve mükellefler arasında eşitsizlik ve adaletsizlik gibi durumlar ortaya çıkabilecektir. Yasal sistem hukuk kurallarına uygun çalışmazsa vatandaşlar keyfilik, ayrımcılık ve mahkemede eşitsizlik gibi durumlarla karşılaşabilirler. Yasaların yetersiz olması kamu eylemlerinin şeffaflığını azaltmakta ve vatandaşlar arasında güvensizliğe neden olmaktadır. Sonuç olarak vatandaşlar devleti vergiler aracılığıyla finanse etmekten kaçınabilmekte, bunun neticesinde vergi kayıp ve kaçığı ortaya çıkabilmektedir (GTZ, 2010: 12).

1.2.8. Uyum Maliyetinin Yüksekliği

Vergi uyum maliyeti, mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendiren faktörler arasında yer almaktadır. Vergi uyum maliyetleri, mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi için katlanmak zorunda olduğu maliyetler olarak tanımlanabilir. Bu maliyetler mali olabileceği gibi emek ve zaman maliyetlerini de kapsayabilmektedir (Coolidge, 2012: 250).

Özellikle küçük işletmeler vergi yüküne ek olarak; beyanname hazırlama, dosyalama ve ödeme süreçlerinde ağır masraflarla karşı karşıya kalmaktadır. Uyum maliyetinin yüksek olması vergiden kaçınmadan çok vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır (Worldbank, 2017). Buna ilaveten, uyum maliyetinin yüksek olması yolsuzluğun ve kayıt dışı ekonominin artmasına sebep olmaktadır. Bu maliyetin yüksekliğine bağlı olarak vergi kaçakçılığı faaliyetlerinde artışlar gözlemlenmesi muhtemel bir durumdur.

1.2.9. Vergi Mevzuatındaki Eksiklikler ve Boşluklar

Kanunların iyi hazırlanmaması sonucunda kanunlarda bazı boşluklar ortaya çıkmaktadır. Mükellefler yasalara aykırı hareket etmeden yasal boşluklar dâhilinde vergi yükünü hafifleterek vergisel avantaj elde etmektedir. Bu boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma faaliyetinde bulunanlar vergi kaybına sebebiyet vermektedir. Vergiden kaçınma ile birlikte, vergilendirilmesi gereken konu veya kişiler bu boşluklardan dolayı vergi dışı kalmaktadırlar (Karakoç, 2004: 90).

Hukuki boşluklar önlenmediği sürece vergiden kaçınma faaliyetlerinin devam edeceği düşünülmektedir. Bunun genel sebebi olarak, mükelleflerin öncelikle kendi gelirlerini düşünmesi ve mümkün olduğunca az vergi ödemek istemesi gösterilebilir. Hukuki boşlukları tamamen kapatmak ise ulaşılması zor bir durumdur. Vergi kanunları içindeki yasal boşluklar oluşturan durumlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Tesso, 2013: 25);

- Benzer mal veya aktivitelerin farklı oranda vergilendirilmesi,
- İstisna ve muafiyetler,
- Vergi teşvikleri.

Benzer mal ya da aktiviteler farklı vergilendirildiğinde mükellef, kendisine daha az vergi maliyeti yükleyen mal ya da aktiviteyi tercih edecektir. Vergi mevzuatında böyle bir durumun bulunması halinde mükellef, işlemlerini ona daha az vergi maliyeti yükleyen şekilde ayarlayacaktır. İstisna ve muafiyetler her ülkede yaygın şekilde görülmektedir. Bazı kişi ve konuların vergi sorumluluklarının kaldırılması politika hedefi olarak kullanılmaktadır. Mesela ihracatı teşvik etmek, yatırım çekmek, bazı mal ve hizmetlerin tüketimini teşvik etmek gibi politika hedefleri için bazı faaliyetler vergi dışı bırakılmaktadır. Her ne kadar politika hedefi olarak kullanılsalar da doğru ve sıkı bir şekilde düzenlenmediği takdirde vergi kaybına yol açmaktadırlar. İstisna ve muafiyetlerin sayısı arttıkça vergi kaybı da artacaktır. Çünkü vergiden kurtulmak isteyen mükellef artan muafiyetin yarattığı boşluğu kullanacaktır (Tesso, 2013: 25-28). Vergi teşvikleri ise, gelişmekte olan ülkelerde kullanılması oldukça popüler olan ve tartışmalı bir konudur. Tartışmalı olmasının sebebi vergiden kaçınma faaliyetinde bulunmak isteyenlere kapıyı açmasıdır. Vergi teşvikleri işletmelerin ve kişilerin agresif vergi planlaması yapmasına fırsat tanımaktadır (Bolnick, 2004: 4-5).

1.2.10. Vergi Denetiminin Yetersizliği

Vergi inceleme ve denetleme ile görevli memurlar, iyi işleyen bir vergi sistemi için elzem derecede önem teşkil etmektedir. Bu memurların eğitilmiş olması ve maaşlarının yüksek olması iyi

denetim yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. Yeterli ve nitelikli vergi inceleme elemanlarının bulunmaması mükellefin vergi kaçırmasını kolaylaştırmaktadır.

Vergi denetimi, mükelleflerin vergilendirme işlemlerinin yasalara uygun olup olmadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir (<https://vergidosyasi.com/2018/01/11/vergi-denetimi-nedir/>). Mükelleflerce beyan edilen vergilerin yasalara uygunluğunun vergi idaresi tarafından denetlenmesi gerekmektedir. Vergi Denetimi, mükelleflere vergi hukukunda açıkça ifade edilen vergisel ödevleri ve sorumlulukları belirlenen usûl ve zamanlarda yerine getirme zorunluluğunu yüklemektedir. Bu usûl ve zamanlarda vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyenler ise hukuk kuralları dahilinde cezaya tabi tutulmaktadır (Sağlam, 2015: 76).

Özetle vergi otoritesinin güçsüz denetim ve tespit etme kapasitesi vergiye uyumunu azaltan bir durumdur. Bu durumda vergi kayıp ve kaçığı faaliyetlerinin artmasına sebep olabilmektedir. Eğer bir ülkede denetim yüksek seviyede yapılıyorsa vergi uyumunda artış gerçekleşebilir ve vergi kayıp ve kaçığı azalabilir. Vergi denetiminin düşük olduğu ülkelerde ise vergi uyumu azalabilir ve vergi kayıp ve kaçığına yönelimler artış gösterebilir.

1.2.11. Vergi Tahsilatındaki Yetersizlikler

Vergi tahsilatı ile ilgili olarak, özellikle gelişmekte olan ülkeler iyi işleyen bir vergi idaresi oluşturmakta birçok zorluklarla karşılaşmaktadır. Vergi kayıtlarının düzenli oluşturulmasındaki, vergi idarelerinin hizmet sunma ve sürdürme kapasitesindeki eksiklikler, gelişmekte olan ülkelerin vergi tahsilatında ciddi sıkıntılar meydana getirmektedir (GTZ, 2010: 14). Buna ilaveten vergi kanunlarının sürekli değişikliğe uğraması da vergi uyumunu körelten ve vergi tahsilatını azaltan diğer bir sorundur. Bunun neticesinde ise vergi hukukunda istikrarsızlık artmakta ve şeffaflık azalmaktadır. İstikrarsızlığın artması ve şeffaflığın azalması mükellefin olduğu gibi vergi memurlarının da sorun yaşamasına sebep olmaktadır. Bu durum vergiden kaçınmak için mükelleflere geniş fırsatlar meydana getirerek vergi kaybına yol açmaktadır (GTZ, 2010: 15).

Vergi idarelerinin kendine özgü örgütsel yapısı ve maliye bakanlığıyla olan ilişkisi nedeniyle de vergi toplamada birçok sorun meydana gelebilmektedir. Örgütsel vergi idaresinin kurulması için genel olarak iki yaklaşım vardır. Bunlardan birincisi, maliye bakanlığının vergi idaresi işlevini üstlenmesidir. İkincisi ise, vergi idaresinin maliye bakanlığı dışında ayrı bir varlık olarak yarı özerk bir kurum olmasıdır (GTZ, 2010: 15).

Vergi yönetiminin ve vergi tahsilatının maliye bakanlığı tarafından yapılması halinde etkin bir sonuç elde edilememektedir. Bunun sonucunda ise yolsuzluk ve vergi uyum maliyetlerinin yüksekliği gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakçılığıyla

mücadelede yarı özerk kurumların oluşturulması gereklidir. Vergi toplamadaki yetersizlikler ayrıca az nitelikli, eğitimsiz ve motivasyonu az olan memurlar sebebiyle de ortaya çıkabilmektedir. Vergi görevlilerini devletin çıkarlarına uygun olarak çalışmaya yöneltmek gerekmektedir. Bu sayede yolsuzlukların önüne bir nebze de olsa geçilebilmektedir. Buna ilaveten vergi memurlarını yüksek ücretlerle ve diğer teşviklerle desteklenmesi gerekmektedir. Bu sayede vergi memurunun motivasyonu artacak rüşvet almak yerine devletin çıkarlarını gözetecektir (GTZ, 2010: 14).

1.2.12. Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrol Edilememesi

Vergi kaçakçılığının başlıca sebepleri arasında kayıt dışı ekonomi yer almaktadır. Kayıt dışı ekonomide piyasalar düzenlenmemiş olduğu için hükümet gelir vergisi, satış vergisi veya tüketim vergisi toplayamamaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, devlet istatistikleriyle ölçülemeyen, devlet düzenlemelerini ve yasalarını göz ardı eden ekonomik işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi; yasa dışı suç faaliyetlerini (örneğin uyuşturucu ticareti), piyasa dışı faaliyetleri (örneğin evde yapılıp satılan ve vergi idaresinin bilgisi dışında olan ürünler) ve yetkili makamlardan gizlenen yasal faaliyetleri (örneğin vergi ödemekten kaçınmak) kapsamaktadır (Pettinger, 2019). Buna ilaveten, vergi dışılık ve kayıt dışılık birbirinden farklıdır. Çünkü kayıt dışı ekonomide gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen gelir, harcama yoluyla kayıtlı ekonomiye geçebilmektedir. Yani kayıt dışılık hiçbir zaman söylendiği kadar yüksek olmamaktadır. Yüksek olan vergi dışılıktır (Eğilmez, 2012).

Kayıt dışı ekonominin temel nedeni olarak; aşırı vergileme, fazlaca ve sıkça yapılan idari düzenlemeler, fiyat kontrolleri, bürokrasinin etkinlik derecesi ve yolsuzluklar gösterilmektedir. Genel olarak kayıt dışı ekonomiye ülkelerin idari kapasitesindeki ve politika tedbiri alma konusundaki zayıflıklar sebep olmaktadır (Tesso, 2013: 38). Sayılan sebeplere bağlı olarak, kayıt dışı sektörlerde faaliyet gösteren kişi ve kurumlar elde ettikleri gelir üzerinden ödemesi gereken vergiyi ödememektedirler. Bu sebeple devlet elde edeceği potansiyel vergi gelirlerini kaybetmiş sayılmaktadır. Devlet, kaybetmiş olduğu bu vergiler sebebiyle vatandaşına eksik hizmet sunmak durumunda kalmaktadır (Tesso, 2013: 38).

1.2.13. Vergi Ödemenin Önemi Hakkında Bilgilendirme

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşayan vergi mükellefleri; ülkenin gelişmesi adına ihtiyaç duyulan kamu hizmetlerinin yürütülmesi için vergi ödeme gerekliliği hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir. Yeterli bilgiye sahip olmayan mükellefler farklı yöntemler kullanarak vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yöntemlerini kullanabilmektedirler. Bu durumda vergi kaybına uğrayan ülkelerde toplumsal anlamda zararlar meydana gelmektedir (GTZ, 2010: 9).

Mükelleflerin vergiye uyum sağlaması için verginin önemini kavramış olması gerekmektedir. Verginin önemini bilmeyen mükellef, vergi ile kamu harcaması arasındaki ilişkiyi kuramayacaktır. Bu durum da mükellefi vergi ödeme konusunda isteksizliğe itecektir. Öte yandan, mükellef verginin önemini biliyorsa yapacağı vergi ödemesinin kendisine dolaylı olarak kamu hizmeti olarak dönüş sağlayacağını fark edecektir. Bu sayede vergi uyumu artacak ve ülkelerin mali anlamda finansmanı da sağlanmış olacaktır. Bunu sağlamak için tüm bireylerin vergi hakkında detaylı şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir.

1.2.14. Vergi Cezalarının Düşük Olması

Vergi cezaları; vergi mükelleflerini, vergi kaçakçılığı faaliyetlerinden alıkoymaya yönelik caydırıcı araçlardan biridir. Vergi cezaları, mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak için uygulanması gereken bir yöntemdir. Eğer bir devlet vergi mükellefinden ödenmesi gereken vergi gelirini elde etmek istiyorsa, vergi ve ceza sisteminin parametrelerini iyi belirlemesi gerekmektedir. Cezalar mükellefin vergi uyumluluğuna yöneltme konusunda bir dayanak oluşturmalıdır. Vergi cezalarının asıl amacı vergi kaçacağını önleyip vergi ödemelerinde düzenli bir zemin sağlamaya yöneliktir. Bunun dışında gelir elde etmek gibi özel bir amaç taşımamaktadır (Tesso, 2013: 33).

Vergi cezalarının, mükellefleri caydıran boyutta uygulanmaları gerekmektedir. Vergi cezalarının düşük olması sonucunda mükelleflerin vergi kaçakçılığına daha fazla yönelmesi muhtemeldir. Örneğin, ödenecek vergiden daha düşük bir ceza uygulanması durumunda mükellef, vergi kaçakçılığına yönelebilecektir. Vergi cezalarının yüksek olması durumunda ise, mükellef vergi kaçırmaktan ziyade vergi ödemeye yönelebilecektir. Çünkü yakalanması durumunda ödeyeceği vergi tutarının yanında bir de ödeyeceği vergiden daha fazla vergi cezası ödemesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi cezaların artırılması, vergi kaçakçılığının azaltılması ve vergi uyumunun sağlanması için kullanılan araçlardan biri olmasına rağmen vergi uyumunu sağlama hususunda ilk başvurulacak yöntemler arasında sayılmamaktadır. Öncelikle mükellefin vergiye gönüllü bir şekilde uyuması sağlanmalıdır. Bu gerçekleşmediği takdirde, cezalandırma en son seçenek olarak tercih edilmelidir (Murphy, 2007: 3). Önemli olan husus mükellefin kendi isteğiyle üzerine düşen vergi ödeme görevlerini yerine getirmesidir.

1.3. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Oluşmasında Başvurulan Yöntemler

Vergi yükünden kısmen ya da tamamen kurtulmak isteyen mükellefler çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma usulleri mükelleflerin çoğunlukla tercih

ettiği yollar arasında yer almaktadır. Bu yöntemlerden bazılarının genel çerçevesiyle anlatımı Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Oluşmasında Başvurulan Yöntemler

Vergi Kaçakçılığı	Vergiden Kaçınma
<ul style="list-style-type: none">• KDV Hileleri• Alım-Satım İşlemlerinin Yanlış Fiyatlandırılması• Vergi Memurlarına Rüşvet Verme	<ul style="list-style-type: none">• Kar Aktarımı• Transfer Fiyatlandırması• İşletmeler Arası Borçlanma• Vergi Teşvikleri• Offshore Finansal Merkezleri

Kaynak: GTZ, 2010

1.3.1. KDV Hileleri

KDV’ de alıcı ve satıcı olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Alıcı taraf mal veya hizmet satın aldığı anda, KDV’yi hesaplayıp fiyata dâhil etmekten sorumlu olan taraf satıcıdır. Alıcı taraf fiyata dahil bir şekilde vergiyi satıcıya ödemektedir. Bu vergiyi, devlete ödemekle yükümlü olan ise satıcı taraftır. Bu karşılıklı ilişki içerisinde KDV üzerinden kaçakçılık yapılabilecek birçok yöntem vardır. Buna örnek olarak satıcının düzenlemesi gereken fişi düzenlememesi veya alıcının bu fişi istememesi verilebilir. KDV’ye tabi olan işlemlerin yanlış düzenlenip bildirilmesi, özellikle vergi gelirleri içinde KDV’nin payının yüksek olduğu gelişmekte olan ülkeleri olumsuz etkilemektedir.

Aşağıda yer alan listede KDV kaçırmak için kullanılan bazı hileler yer almaktadır (Keen ve Smith, 2007: 8-9).

- Satışların olması gerekenden daha az gösterilmesi: Bu uygulamaya örnek olarak; bir tüccarın, satışlarının yalnızca bir kısmını rapor etmesi, eşleşecek kayıtları ve hesapları değiştirmesi, bazı satışları tamamen kayıt dışı gerçekleştirmesi ve fatura vermemesi gibi durumlar gösterilebilir.
- Satışların Kayıt Edilmemesi: Bu yöntem, KDV kapsamında kayıt yapmanın zorunlu hale geldiği iş hacmi seviyesine yakın çalışan ve kayıt yaptırmayan, hem sorumlu olacakları KDV’yi hem de KDV uyum maliyetlerini düşüren nispeten küçük işletmeleri kapsamaktadır.
- Malların yanlış sınıflandırılması: Tüccarlar, farklı oranlarda KDV’ ye tabi olan mallara ya da vergi kapsamı dışında olan mallara sahip ise, daha düşük oranlı kategoride olan malların satışlarını abartarak vergi yükümlülüklerini azaltabilmektedir.

- İşletme çalışanlarına ve ortaklarına yapılan satışların beyan edilmemesi: İşletme tarafından üretilen ve mal sahibi veya çalışanlar tarafından tüketilen, esasen vergiye tabi olan mal veya hizmetlerin beyan edilmemesi bu duruma örnektir.
- Verginin ödenmemesi: Bu uygulama, ya vergi ödmeden önce iflas tasarlayarak yanlış muhasebe kaydı yapma (rapor edilen satışların altında) ya da diğer hileli yollarla gerçekleştirilmektedir. Böylelikle işletme vergiyi devlete ödemeyecektir.
- İthal malların vergilendirilmemesi: Sınırdaki vergi alınmaması durumunda, vergi içermeyen mallar sınırda satın alınıp bunları yurt içi pazarda satarak potansiyel bir kazanç sağlanabilmektedir. Bu uygulamaya daha çok ABD’de rastlanmaktadır.

1.3.2. Alım-Satım İşlemlerinin Yanlış Faturalandırılması

Küreselleşme sürecinde ticaretin uluslararası hale gelmesi, vergi yüklerini azaltmak isteyen mükellefler tarafından farklı şekillerde kötüye kullanılabilir. Alım- satım işlemlerinin yanlış faturalandırılması da bunlardan biridir.

Alım-satım işlemlerinin yanlış faturalandırılması, bir ülkedeki kurumlar tarafından, o ülkede vergi veya harç ödemekten kaçınmak amacıyla yapılan ithalatın aşırı faturalandırılması veya ihracatın yetersiz faturalandırılması ifade etmektedir (Hollingshead, 2010: 2). İthalatın aşırı ihracatın ise düşük faturalandırılması, bu tutarların ödenecek vergiyi azaltmasından dolayı mükellefler tarafından başvurulan bir yöntemdir. (Baskerville, 2013). Bunun sonucunda mükellef, yasa dışı yollarla yurt dışına vergi cenneti gibi bir ülkeye para transfer edip ülke içinde ödeyeceği vergiyi azaltmakta veya hiç ödememektedir. Örneğin; Meksika’da bulunan bir A işletmesi mobilya üreticisidir. A işletmesi, ABD’ de bulunan kereste üreten B bağlı işletmesinden 100 dolar değerinde kereste ithal etmiştir. A işletmesi, B işletmesine 100 dolar ödemesi gerekirken 200 dolar ödeme yapıp rapor etmiştir. B işletmesi ise 100 doları kendi faturasına rapor edip 100 doları da vergi cennetine yöneltmiştir. 100 dolar Meksika hükümetinin bilgisi dışında yasa dışı bir şekilde ABD ‘deki bir vergi cennetine yöneltmiştir (Financial Transparency Coalition, 2012).

1.3.3. Vergi Memurlarına Rüşvet Verme

Rüşvet, memur veya karar vericinin göreviyle alakalı, yapmaması gereken uygunsuz bir şeyi yapması veya yapması gereken şeyi yapmaması amacıyla verilen; teklif, söz verme, herhangi bir maddi veya başka avantajı içermektedir (OECD, 2013a). Diğer bir ifadeyle rüşvet, vergi memurunun kişisel çıkar elde etmek için yasa dışı bir faaliyette bulunması eylemidir.

Vergi memurlarının neden olduğu bu yolsuzluk hareketi devletin toplaması gereken vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Daha az vergi ödemek isteyen mükellef bunu

gerçekleştirmek için vergi memuruna rüşvet teklifinde bulunabilmektedir. Vergi memurunun bunu kabul etmesi ise vergi kaçakçılığına sebebiyet vererek devleti zarara uğratmaktadır.

1.3.4. Kâr Aktarımı

Çok uluslu işletmelerin (ÇUI) elde etmiş oldukları kazançları, yüksek vergi uygulayan ülkelerden düşük vergi uygulayan ülkelere transfer etmesi yöntemine kar aktarımı denilmektedir. Diğer bir ifadeyle kar aktarımı, mükelleflerin genel vergi yüklerini azaltmak için uluslararası vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak, vergisel avantaj sağlamak için uyguladıkları planlama stratejilerini ifade etmektedir (KPMG, 2017).

Kâr aktarımı ülkeler için vergi gelirleri, vergi egemenliği ve vergi adaleti açısından ciddi riskler oluşturmaktadır. Vergi gelirleri, özellikle gelişmekte olan ülkelerde uzun dönemli büyüme için büyük önem teşkil etmektedir. Bu sebeple gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin kâr aktarımları bu ülkeleri olumsuz yönde daha çok etkilemektedir (GTZ, 2010: 18).

ÇUI'lerin kâr aktarımı, vergi gelirlerinde kayıplar meydana getirmektedir. ÇUI'ler kâr aktarımıyla kendi vergi yüklerini azaltırken, iç piyasada faaliyet gösteren yerli işletmeler vergisel avantaj elde edemedikleri için piyasada rekabet etmekte güçlük çekeceklerdir. Bu, iç piyasanın yabancı işletmelerin eline geçmesine neden olabilecek bir duruma zemin hazırlamaktadır. İç piyasanın ve vatandaşların refahı için kar aktarımı yasalarla kontrol altında tutularak denetlenmelidir (OECD, 2013c).

1.3.5. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması, ilişkili iki işletmenin mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları fiyattır. Bir malın piyasada alınıp satıldığı fiyata piyasa fiyatı denilmektedir. Transfer fiyatlandırması ise, piyasa fiyatından farklı bir fiyat olarak ortaya çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması ilişkili iki işletme arasında gerçekleşmektedir. Bu ilişki ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. İlişkili işletmelerin ticaret biçimi birbirleri arasında en avantajlı fiyatı sağlamaya yöneliktir. Bu şekilde yapılan ticarete oluşan fiyat ise, transfer fiyatlandırması olarak ifade edilmektedir (Germain, 2014: 9). Transfer fiyatlandırması, düşük vergili ülkelere kârları yüksek vergili ülkelere ise giderleri aktarmak suretiyle yapılmaktadır. Örneğin düşük vergili ülkede bulunan işletme ilişkili bir işletmeyle yapacağı alışverişte alışlarda düşük, satışlarda ise yüksek fiyat uygulayarak kârını, dolayısıyla da ödenecek vergiyi azaltabilmektedir.

Transfer fiyatlandırması ülkelerin vergi kaybetmesine yol açmaktadır. İlişkili işletmeler iki farklı ülkede hizmet veriyorsa, düşük vergi uygulanan ülkede yer alan işletme vergi avantajı sağlamaya yönelik yöntemleri tercih edecektir. İlişkili işletmeler, yaptıkları ticarete kendi iç fiyatlarını kullanarak daha çok vergi avantajı sağlayacaktır. Bu durum ÇUİ'ler tarafından dünya genelinde uygulanmaktadır. Bu duruma istinaden OECD vergi anlaşmaları sözleşmesi yayımlamıştır. Bu sözleşmeye göre, firma içi işlemlerde kullanılacak fiyat piyasa fiyatı olmalıdır. Bu fiyata 'emsal fiyat' denilmektedir. Fakat piyasadaki bütün mal ve hizmetler için emsal fiyat belirlemek oldukça zordur. Bu sebeple transfer fiyatlandırması uygulamasını denetlemek ve önlemek oldukça zordur (Germain, 2014: 10).

1.3.6. İşletmeler Arası Borçlanma

Uluslararası operasyonları finanse etmek için, işletmeler borç alabilir veya kendi öz sermayelerinden yararlanabilirler. ÇUİ'ler, vergiden kaçınmak için kendi iştirakleri ile arasında fon sağlama yöntemini tercih edebilmektedirler. Bu fon, kredi şeklinde kullanılması sonucunda borç alan işletme vergi avantajı sağlamış olacaktır. Oluşan bu sahte borç alacak ilişkisi ülkelerin vergi kaybına uğramasına sebep olacaktır (Germain, 2014: 11).

İşletmeler arası borçlanma işlemi, çok uluslu işletmeler tarafından gerçekleştirilen vergiden kaçınma faaliyetlerinin bir yöntemidir. Yüksek vergili ülkede hizmet veren işletme, kendi iştirakinden borç alarak, aldığı borcun faizini ise gider olarak göstermek suretiyle bu uygulamayı gerçekleştirmektedir. Bu durum yüksek vergili ülkelere borç faizlerini kaydırarak vergi tabanını aşındırmaktadır. Bu işlem yüksek vergi uygulayan ülkelerde vergi kaybına yol açmaktadır (Germain, 2014: 12).

1.3.7. Vergi Teşvikleri

Vergi teşvikleri; belirli bir ekonomik, sosyal ya da politik hedefe ulaşmak için sıkça kullanılan maliye politikası araçlarıdır. Vergi teşvikleri, genellikle ülkeler tarafından yabancı yatırımcıları teşvik etmek amacıyla kullanılmaktadır. Hükümetler vergi yükümlülüklerini erteleyerek, vergi oranlarını düşürerek, vergilendirme faaliyetlerinden muaf tutarak veya başka türlü uygun vergi muamelesi yaparak doğrudan yabancı yatırımları ülkelere çekme çabasıdır (GTZ, 2010: 19).

Doğrudan yabancı yatırım çekmeye yönelik olan vergi teşvikleri, çok uluslu işletmelerin yatırım kararlarında büyük öneme sahiptir. Yatırımcılar kendileri için vergisel anlamda en avantajlı olan ülkeyi seçme ve yatırımlarını ona göre yönlendirme eğilimi içerisindedir. Yatırımcıların yatırım kararlarındaki bu sapmalardan ötürü vergi teşviki sunmayan ülkeler ve yatırımı kaçıran

ülke vergi kaybına uğrayacaktır. Öte yandan vergi teşvikleri sunmayan ülkeler sadece yabancı firmaların yatırımlarını kaybetmekle kalmaz, buna ilave olarak yerli işletmelerin vergisel avantaj sunulmamasından dolayı vergi kayıp ve kaçığı faaliyetlerine yönelmesine sebep olur (GTZ, 2010: 19-20).

1.3.8. Offshore Finansal Merkezleri

Küreselleşme hareketinin artması ve sermayenin serbestleşmesi, offshore finansal merkezlerine kâr transferlerinin yapılmasını kolaylaştırmıştır. Buna yönelik olarak offshore finansal merkezleri, çok uluslu işletmeler tarafından vergi yüklerini hafifletmek için kullanılmıştır. Çünkü bu merkezlerde yerleşik olmayanlara düşük vergi oranı ve bilgi gizliliği gibi avantajlar sunulmakla birlikte kurumlara da çeşitli finansal hizmetler verilmektedir.

Offshore finansal merkezleri, mevduat sahibinin yerleşik olduğu ülke dışında yer alan, genellikle mevduatın kaynağını sorgulamadan kabul eden banka türleridir. Bu tür bankaların kurulduğu yerler genellikle vergi yükünün çok düşük ve bürokratik işlemlerin en düşük düzeyde olduğu yerlerdir. Offshore finansal merkezleri; mevduat hesabı açmak, kredi vermek, yabancı para üzerine işlem yapmak, fon yönetimi yapmak, kredi kartı ve banka kartı vermek, fon transferlerini yapmak gibi bankaların sağladığı bütün olanakları müşterilerine sağlayabilmektedirler (Eğilmez, 2016).

Offshore finansal merkezleri, diğer ülke vatandaşlarına kolay şekilde şirket kurma imkânları sunmaktadır. Buna ek olarak düşük vergilendirme oranları ile yatırımcılara avantajlar sağlamaktadır. Bu durum başka ülke vatandaşları açısından cazip bir vergiden kaçınma yöntemi olarak günümüzde çokça kullanılmaktadır (Rossidou, 1999: 20-22).

Offshore finansal merkezleri vergiden kaçınmak için büyük fırsatlar sunmaktadır. Özellikle çok uluslu işletmeler varlıklarını bu merkezlere yönlendirerek vergisel avantajlar elde etmektedirler. Kurumlar ve bireyler vergi ödemekten offshore merkezler sayesinde kaçınabilmektedir. Fakat bu durum devletlerin büyük vergi kayıpları yaşamasına neden olmaktadır.

1.4. Vergi Kayıp ve Kaçıklarının Etkileri

Vergi kayıp ve kaçıkları sonucunda devlet elde etmesi gereken geliri elde edemeyecektir. Bunun sonucunda bütçe açıkları oluşacak ve gerçekleştirilmesi planlanan kamu harcamalarında aksaklıklar meydana gelecektir. Devlet planlanan kamu harcamalarını gerçekleştirmek için vergi oranlarını yükseltme, yeni vergiler koyma borçlanma ve emisyon gibi yollara başvurursa da bunlar

devlet üzerinde bir takım etkilere yol açmaktadır. Aşağıda, ülkeler açısından sorun teşkil eden vergi kayıp ve kaçaklarının mali, ekonomik, sosyal ve psikolojik etkilerinden bahsedilmiştir.

1.4.1. Mali Etkileri

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli etkilerinden birisi, devlet gelirlerini azaltarak kamuya sağlanacak olan mal ve hizmetlerin kalitesini ve miktarını azaltmasıdır. Devlet, gelirlerindeki bu azalmayı telafi edebilmek için çeşitli yöntemlere başvurmaktadır. Bu yöntemler arasında; vergi oranlarını yükseltmek, yeni vergiler koymak, borçlanma ve emisyon gibi uygulamalar yer almaktadır (Çiçek, 2006: 86). Fakat bu durum başka sorunları da beraberinde getirebilmektedir.

Devlet vergi kayıp ve kaçığından meydana gelen gelir azalmasını vergi oranlarını arttırmak suretiyle telafi etmeye çalışırsa, vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükü artmış olur. Bu durum kısa dönemde gelir arttırıcı olsa da uzun dönemde tekrar vergi kayıp ve kaçığına yöneltebilir ve vergi gelirlerini azaltabilir. Yeni vergiler konulmasında ise, mükellefler bu vergilere uyum sağlamakta zorluk yaşamakta ve vergi kayıp kaçığına neden olan davranışlarda bulunabilmektedir (Armağan, 2016: 107).

Vergi kayıp ve kaçaklarının bir diğer etkisi toplanması gereken verginin toplanamaması, kamu giderlerinin karşılanamaması ve dolayısıyla bütçe açıklarına sebep olmasıdır. Devlet bütçe açıklarını kapatmak için iki yola başvurmaktadır. Bunlardan birincisi kamu giderlerini azaltmak, ikincisi ise kamu gelirlerini arttırmaktır. Kamu giderlerini kısmak, vatandaşların tepkisine maruz kalınmasından dolayı devletlerin çok tercih ettiği bir durum değildir. Kamu gelirlerini arttırmak daha olası bir durumdur. Bütçe açıklarının vergi oranlarını arttırmak veya yeni vergiler koyma suretiyle telafi edilmesi yukarıda da bahsedildiği üzere yine vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecektir (Armağan, 2016: 109).

1.4.2. Ekonomik Etkileri

Vergi kayıp ve kaçığı ekonomi üzerinde de bir takım etkiler meydana getirmektedir. Vergi kayıp ve kaçakları sonucunda devlet harcamaları için gerekli geliri toplayamayacak bunun sonucunda bütçe açıkları meydana gelecektir. Devlet bütçe açığını telafi etmede vergileri, borçlanmayı veya emisyonu kullanabilmektedir. Bütçe açığını telafi etmek için vergi oranlarını artırarak veya yeni vergiler koyarak telafi etmenin sonucunda mükelleflerin vergi yükü artacak ve tüketimleri azalacaktır. Bu durum toplam talep seviyesinde azalmaya neden olabilmektedir. Toplam talebin azalması ise müteşebbislerin gelirlerini azaltmaktadır. Sonuçta ekonomide resesyon durumu ortaya çıkmaktadır. Bu resesyon durumu ekonomiyi daha da şiddetli bir ekonomik kriz ortamına sürükleyebilmektedir. Vergi oranlarının ve vergi yükünün artması ile birlikte bireylerin

tasarruf etme gücü azalır. Tasarrufların azalması ise makroekonomide yurt içi toplam tasarrufların azalmasına sebep olacaktır. Bunun sonucunda da ekonomide gayrisafi yurtiçi yatırımlar azalmakta ve GSYH'nin azalması ülkede daralma ve işsizliğin artmasına yol açmaktadır. Ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki bu olumsuz etkiler gelir dağılımı üzerinde de kendisini gösterir. Üretimin azalması sonucunda yoksullukta da artışı olur. Vergi oranları ve vergi yükünün artması bireylerin çalışma gayreti ve işgücü verimliliği üzerinde de olumsuz etkiler meydana getirir. Daha fazla çalışmanın cazibesi kalmaz ve bireyler daha az çalışmayı ya da duruma göre hiç çalışmamayı (boşta kalmayı) tercih edebilirler. Çalışma gayretinin azalması ile makroekonomik anlamda toplumda işgücünün azalması demektir. Bir ekonomide toplam işgücünün azalması ise üretim üzerinde olumsuz sonuçlar doğurur. Vergi oranlarının ve vergi yükünün artması işletmeler için ek bir maliyet oluşturacaktır. Diğer taraftan, ağır vergi yükünden kurtulmak isteyen bireyler ve kurumlar vergi imtiyazları elde etmek için vergiden kaçınma yöntemlerini tercih edebilirler (Aktan vd., 2006: 203-204).

Devlet bütçe açığını vergiler aracılığıyla kapatamadığında başka bir finansman yöntemini tercih edecektir. Bu finansman yöntemleri arasında borçlanma ve emisyon uygulamaları sayılabilir. Borçlanma ve emisyon uygulamaları sonucunda ise bir takım sorunlar meydana gelebilmektedir (Çiçek, 2006: 86). İç borçlanmaya başvurulduğunda ülke içindeki faiz oranları yükselmektedir. Bununla birlikte özel sektördeki verimli kaynaklar yatırım alanlarından kamu sektörüne kaydırılmış olur. Bu durum iktisat biliminde “dışlama etkisi” olarak ifade edilmektedir. Dışlama etkisiyle birlikte üretim ekonomisi daralır ve rant ekonomisi genişler. Üretim ekonomisinin daralması sonucunda ekonomik büyüme ve kalkınma yavaşlayacaktır. Yavaşlayan ve daralan ekonomide farklı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Dış borçlanmaya başvurulması, ülkenin döviz kaynaklarının dışarıya aktarılmasına sebep olur. Emisyon uygulaması enflasyonist bir finansman kaynağıdır. Para arzının artırılması ekonomide satın alma gücünü artırarak, toplam talep seviyesinin yükselmesine neden olur. Bunun sonucu ise enflasyon artacaktır. Enflasyonun ortaya çıkması ile piyasada tekrar olumsuz etkiler meydana gelecektir (Aktan vd. , 2006: 203-204).

Vergi kayıp ve kaçığının bir diğer etkisi ise; vergi kayıp ve kaçaklarının nispeten artması ekonomik göstergelerde uluslararası kıyaslama yapıldığında doğru verilere ulaşmaya engel olmaktadır. Ekonomik verilerin yanlış tespit edilmesi kaynak dağılımında etkinsizlik ve kaynak dağılımında israfa sebep olmaktadır (Koban ve Ercan, 2017: 59). Vergi toplamının bir amacı da kaynakların dağılımında etkinliği sağlamaktır. Vergi kayıp ve kaçakları, tüm ekonomik aktörler için eşit derecede gerçekleşecek bir durum değildir ve bu nedenle kaynakların dağılımını değiştirme ve üretkenliğe zarar verme potansiyeline sahiptir. Özellikle uluslararası alanda gerçekleşen vergi kayıp ve kaçakları kaynakların etkin dağılımına engel oluşturmaktadır. Bunu bir örnekle açıklayacak olursak; çok uluslu bir işletmenin sermayesini düşük vergi uygulayan vergi cennetine aktarmasıdır. Sermayenin, ekonomik faaliyetin olduğu ülkede değil de vergi cenneti

gibi ekonomik faaliyetin olmadığı bir ülkede bulunması kaynak dağılımında etkinsizlik anlamına gelmektedir. Eğer sermaye ülke içinde değerlendirilmiş olsaydı yatırıma dönüşüp ülke için olumlu dışsallıklara neden olacaktı.

Vergi kaçakçılığının ekonomi üzerindeki en önemli etkisi, yükümlüler arasında rekabeti bozan koşullar meydana getirmesidir. Vergi ve sosyal güvenlikle ilgili yükümlülüklerini yerine getiren bir firma ya da yükümlü ile aynı iş kolunda faaliyet gösteren, fakat bu yükümlülüklerini kaçakçılık yoluyla yerine getirmeyen ya da eksik yerine getiren bir başka firma veya yükümlünün ekonomik olarak rekabet güçleri aynı olmamaktadır. Yükümlülüklerini yerine getiren işletmelerin maliyetleri yükselmekte, karları azalmaktadır. Dolayısıyla da yatırımlara ayrılacak kaynakları azalarak işletmelerin istikrarlı bir büyümeye kavuşmalarını engellemektedir. Daha net bir ifadeyle, aynı piyasada faaliyet gösteren iki firmadan kayıtlı olan ve vergi kaçırmayan firmanın rekabet gücü düşmektedir. Bunun sonucu olarak rekabet gücü düşen firmalar bu eşitsizlikten kurtulmak için ya vergi kaçırmanın yollarını aramaya başlamaları muhtemel gözükmektedir. Aksi takdirde rekabet gücünü yitiren yükümlüler piyasadan çekilmek durumunda kalabilirler. Yükümlülerin piyasadan çekilmeleri ise istihdam ve ekonomik istikrarsızlık açısından olumsuz sonuçların doğmasına sebep olacaktır (Çiçek, 2006: 86).

1.4.3. Sosyal ve Psikolojik Etkileri

Vergi kayıp ve kaçığının oluşturduğu olumsuz etkiler arasında sosyal dengenin bozulması da yer almaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının çok olduğu bir ekonomide, bütçenin finansmanı için yeni vergilerin konulması ya da mevcut vergi oranlarının artırılması gerekecektir. Bu durum ise kayıt altındaki dürüst yükümlülerin ve ücretlilerin yüklerinin daha da artmasına sebep olacaktır. Bunun sonucunda ise bu grupta yer alan yükümlüler, ödemiş oldukları vergilerin başkalarının ödemeleri gereken vergiler olduklarını düşünmelerine sebep olacaktır. Yükümlülerin sahip olduğu bu düşüncede vergilere karşı kötü tepkilerin artmasına neden olacaktır. Vergi kaçırma olanakları teknik veya diğer sebeplerle kısıtlı olan grupların veya dürüst yükümlü gruplarının ağır vergi tazyiki (sübjektif vergi yükü) altında kalmaları, vergilendirmede eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Eşitlik ilkesinin zedelenmesi, sosyal dengenin bozulmasına yol açmaktadır. Sosyal dengede meydana gelen bozulma; dürüst yükümlülerin kamu otoritesine olan inançları ve güvenleri azalmakta, vergiye uyumu da olumsuz etkilenmektedir (Çiçek, 2006: 87).

İKİNCİ BÖLÜM

2. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNEKİ ETKİSİ

Küreselleşme, malların, hizmetlerin, üretim faktörlerinin (özellikle sermayenin), finansın ve tüketicilerin uluslararası hareketliliğini büyük ölçüde arttırmıştır. Böylelikle ülkelerarası ticari faaliyetlerin önündeki kısıtlar kalkmış ve uluslararası ticari faaliyetler artmıştır. Özellikle sermayenin farklı ülkeler arasında engel olmaksızın hareket etmesi ve artan uluslararası ticari faaliyetler vergilendirme bakımından sorun oluşturmaktadır. Çünkü küreselleşme sürecinde oluşan çok uluslu işletmeler, vergi sistemindeki boşluklardan yararlanarak kârlarını hiçbir engel olmadan düşük vergili alanlara aktarabilmektedir. Bu kâr aktarımı ile ülkeler büyük vergi kayıplarına uğramaktadır.

2.1. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme bir süreç bütünüdür ifade etmektedir. Bu süreç uluslararası ticaret ve yatırımın yönlendirdiği ve bilgi teknolojisinin desteğiyle farklı ulusların insanları, işletmeleri ve hükümetleri arasında bir etkileşim ve bütünleşme olarak ifade edilebilir (Irani ve Noruzi, 2011: 216). Küreselleşme süreci çevre, kültür, politik sistemler, ekonomik gelişme ve insanların fiziksel refahı üzerinde etkiler meydana getirmektedir. Diğer bir ifadeyle küreselleşme; ekonomik, sosyal, politik, teknolojik ve kültürel parametreleri bir bütün olarak içerisinde barındıran çok fonksiyonlu bir olgu olarak tanımlanmaktadır (Mir vd., 2014).

1980'li yıllarda hissedilmeye başlayan küreselleşme hareketiyle birçok ülke serbest piyasa ekonomisini benimsemiştir. Küreselleşmenin ana itici gücü teknolojik ilerlemeler olmuştur. Özellikle bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler, küreselleşme hareketlerini daha da arttırmış, uluslararası ticaret ve yatırım için sayısız fırsatlar sunmuştur. Ülkeler de uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmak adına uluslararası anlaşmalar yapmıştır. Fakat küreselleşme süreci çeşitli bakımlardan eleştirilmiştir. Küreselleşme sürecinin savunucuları, yoksul ülkelerin ve vatandaşlarının ekonomik olarak gelişmesini ve yaşam standartlarını yükseltmelerini sağladığını savunurken bu sürecin karşıtları serbest piyasa ekonomisinin özellikle batıdaki çok uluslu işletmelere fayda sağladığını savunmuştur.

Küreselleşmenin ekonomik, siyasal, sosyo - kültürel, teknolojik ve finansal bakımdan literatürde farklı tanımları mevcuttur. Bu tanımlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

- *Ekonomik anlamda küreselleşme:* Mal, hizmet ve üretim faktör hareketlerinin serbestleştirilerek dünya ekonomisini oluşturan ekonomilerin birbirleriyle ve dünya piyasaları ile bütünleşik hale gelmesidir (Balseven vd., 2013: 3). Ekonomik küreselleşme sınır ötesi mal ve hizmet ticareti, uluslararası sermaye akışı, geniş ve hızlı teknoloji yayılımının bir sonucu olarak dünya ekonomilerinin artan bağımlılığına işaret etmektedir. Pazar sınırlarının sürekli genişlemesini sağlayan ve karşılıklı entegrasyonu yansıtan küreselleşme eğilimi ekonomik gelişme için geri dönüşü olmayan bir olgudur. Küreselleşmenin iki ana itici gücü olarak bilginin öneminin hızlı bir şekilde artması ve piyasalaştırma ekonomisi durumu gösterilebilir. Başka bir deyişle, son yıllarda dünya ekonomilerinin hızlı küreselleşmesi, büyük ölçüde bilim ve teknolojilerin hızlı bir şekilde gelişmesine dayanmakta olup, piyasa ekonomik sisteminin dünyaya hızla yayıldığı ortamdır ve sınır ötesi iş bölümünün artmasından kaynaklanmaktadır (Shangquan, 2000: 1). Ekonomik küreselleşme sonrası ülkelerin vergilendirme ve harcama politikalarında bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Bu ülkeler sermayeyi çekme amaçlı vergi oranlarında indirim gitmişlerdir. Bu indirim sonrası bazı ülkelerin vergi gelirlerinde azalmalar meydana gelmiştir. Bunun sonucu olarak da kamu hizmetlerinde aksaklıklar oluşmuştur.
- *Siyasal anlamda küreselleşme:* Siyasal sınırların belirli toprak parçası olarak eski anlamını yitirmesi, mutlak egemenlik sağlama gücünün azalması, yönetim sistemlerinin karşılıklı etkileşiminin artması, dış müdahalelerin artması, ulus devletlerin önemini kaybederek uluslararası üst kuruluşların öne çıkması olarak tanımlanmaktadır (Acar, 2002: 15). Bu süreçte uluslararası ilişkilerin artış göstermesiyle birlikte sorunların da uluslararası alana taşınması artmıştır. Bu sorunların çözümü ise uluslararası işbirliği yapmayı gerektirmiştir. Ülkeler ulusal ve uluslararası politikalar geliştirirken diğer ülkeleri dikkate almak zorunda kalmıştır (Çiğdem, 2011).
- *Sosyo-kültürel anlamda küreselleşme:* Sosyal ve kültürel sembollerin sınır ötesinde tanınır hale gelmesi, giyim kuşam, yemek ve eğlence başta olmak üzere zevkler ve renklerin birbirine daha çok benzemesi sosyo-kültürel anlamda küreselleşme olarak tanımlanabilir (Acar, 2002: 15). Sosyo – kültürel küreselleşme demokrasi, insan hakları, çevrenin korunması, uyuşturucu, AİDS ve terörizmle mücadele gibi dünyayı ilgilendiren hususlarda birlikte hareket etmeyi vurgulamaktadır (Çelik, 2012: 69).
- *Teknolojik küreselleşme:* Başta internet olmak üzere bilişim teknolojilerinin küresel olarak yaygınlaşmasıdır (Saraç, 2006: 4). Teknolojik küreselleşme sermayenin kolay transfer edilmesini sağlamış, insan ilişkilerini arttırmış, bilgi akışını ve bilgiye ulaşımı kolaylaştırmıştır.
- *Finansal küreselleşme:* Sermayenin devlet sınırlarını aşarak, düşük risk ve yüksek kazanç gözeterek ülkeler arası serbestçe hareket etmesidir (Acar, 2002: 16). Finansal küreselleşme sınır ötesi sermaye hareketlerini arttırmıştır. Bu durum özellikle sermayeye

ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkeler için önemlidir. Finansal küreselleşmenin olumsuz tarafı ise herhangi bir finansal kriz yaşanması durumunda, bu krizin küresel olarak bütün ülkeleri etkileyebilecek olmasıdır.

Küreselleşmeyi, sosyal sistemin boyutlarının büyümesi ve ülkeler arası bağlantıların artışı olarak görmekteyiz. Bu nedenle, bazı açılardan küreselleşme geçmişi, bugünü birbirine bağlayan bir süreç olarak kabul edilmektedir. Küreselleşmenin Ekonomi, siyaset, sosyal bilimler, teknoloji gibi birçok konu üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bizim üzerinde durduğumuz konu ekonomi alanıdır. Ekonomik alanda meydana gelen küreselleşme devletlerin politikalarının da küresel bir şekilde oluşumunu gütmüştür.

2.1.1.Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi

Küreselleşmenin nasıl başladığı ve tarihsel açıdan nasıl bir gelişim süreci izlediğinin anlaşılır bir şekilde belirlenmesi için, dünya ekonomi tarihinin belirli dönemler itibariyle incelenmesinde fayda vardır. Çünkü, günümüzde yaşanan küreselleşme olgusu genelde ekonomi yönü ön plana çıkan ve uluslararası iktisadi faaliyetler temeline dayanan bir süreç olarak ifade edilebilir. Fakat küreselleşme paradigması tarihsel açıdan belirli bir kırılma noktasına sahip değildir. Bu sebeple, küreselleşmenin başlangıcı olarak gösterilebilen çok sayıda tarih ve olay bulunmaktadır. Diğer yandan küreselleşme tanımlamalarında belirginleşen subjektif özellik ve tarihsel kesitlerin saptanmasında kullanılan değişik kriterler de küreselleşmenin başlangıcı ve tarihsel gelişimi konusunda farklı yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Saraç, 2006: 7). Küreselleşmenin net bir başlangıç noktası olmasa da küreselleşmeyi 3 dönemde ele almak mümkündür. Bu süreçler aşağıda ifade edilmiştir.

Küreselleşme dönem bazında ayrılacak olursa, 1870-1914 yılları 1. küreselleşme dönemi olarak ifade edilebilir. Bu yıllarda dünyada ticaret ve finans alanlarındaki serbestlik bugünkünden daha az olmasına rağmen o tarihten öncesine göre bir artış gösterdiği bilinmektedir. 18. yy sanayi devriminin özgül koşullarında gerçekleşen bu dönem özellikle ulaşım alanındaki teknolojik gelişmelerin olanaklarıyla ticaret ve sermaye hareketlerinde önemli artışlar ile ifade edilebilir (Balseven vd., 2013: 6).

Küreselleşme lehinde gelişen bu hava, 1914'lerden 1945-50'lere ortaya çıkan savaşlar nedeniyle yavaşlama evresine girmiştir. I. Dünya Savaşı ile başlayan, büyük bunalım ile devam eden ve II. Dünya Savaşı'nın bitmesi ile sona eren bu dönem, küreselleşme dinamiklerinin ve global entegrasyon akımlarının ciddi bir biçimde sekteye uğradığı bir dönemdir. Siyasi anlamda aşırı-milliyetçilik, iktisadi anlamda korumacılık ve kendi kendine yeterlilik türündeki eğilimler bu dönemin gözlemlenen tipik özellikleri arasında yer almaktadır (Bayar, 2008: 26).

1970-1980 yılları arası ise 2. küreselleşme dönemi olarak ifade edilmektedir. II. Dünya Savaşı sonrası istikrarlı bir büyüme ve birikim döneminin ardından, kapitalist üretim ilişkilerinin yeni alanlara yayılma gereksinimi süreci belirler. İletişim ve ulaşım alt yapısının çarpıcı şekilde iyileşmesi; mal, hizmet ve para hareketlerinin çok büyük ölçekte artmasını sağlamıştır. Bu dönemde uluslararası sermaye hareketleri niceliği itibarıyla artmakla kalmamış niteliğinde de önemli farklılıklar göstermiştir. Sermaye akımları, kısa vadeli, ülkeler arası arbitraj karları elde edebilecek ölçüde akışkan ve spekülatif nitelik gösterirken inovasyonu çok güçlü finansal mühendislik oldukça çeşitlenmiştir. Bunda, iletişim ve bilişim sistemindeki devrim niteliğindeki gelişmelerin olanaklı kıldığı risklerin, iletişim ve ulaşım maliyetlerinin düşmesinin ve bunların küresel ölçekte yaygınlaşmasının payı büyüktür (Balseven vd. , 2013: 6).

1980 ve sonrası yıllar 3. küreselleşme dönemi olarak bilinmektedir. Şüphesiz küresel bütünleşmeyi sağlayan dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerinde 1980’li yıllarda gerçekleştirilen ticaret ve özellikle finansal liberalizasyon sayesinde küreselleşme oranı yüksek seviyelere ulaşmıştır. Bu döneme dönük uygulanan işlemler arasında; mal, hizmet ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi, sermaye kontrollerinin büyük ölçüde kaldırılması, finansal sistem üzerinde devlet kontrol ve denetimlerinin minimuma indirilmesi ve piyasaların gelişimi için gerekli altyapıların oluşturulması sayılabilir (Balseven vd. , 2013:7).

2.1.2. Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu İşletmelerin ve Yabancı Sermayenin Gelişimi

Çok Uluslu İşletmeler (ÇUI) küreselleşme ile paralel bir şekilde gelişme göstermiştir. Devletlerin ticaret sınırlarının ortadan kalması çok uluslu işletmelerin doğmasına ve faaliyet alanlarının gelişmesine sebep olmuştur. ÇUI’ler birden fazla ülkede yatırım yapmanın avantajlarından da yararlanmışlardır. Yatırımlarını ülkelerdeki çeşitli avantajlara göre şekillendirmişlerdir. Özellikle vergi sonrası gelirini yükseltmek için vergisel açıdan avantaj sağlayan ülkelere yatırımlarını yöneltmişlerdir. Bunu yaparken de bir takım vergi planlaması yöntemlerine başvurmuşlardır. Bu durum devletler açısından gelir kaybına neden olarak, devletlerin işleyişini sekteye uğratmaktadır.

Literatürde ÇUI’ler çeşitli yönlerden ele alınıp değişik şekillerde tanımlamaları yapılmıştır. ÇUI’ler, “doğrudan yabancı sermaye yatırımı yaparak birden fazla ülkede gelir getiren aktif değerlere sahip olan veya bunları kontrol eden, dolayısıyla kaynak ülke dışında mal ve hizmet üreten kısacası uluslararası üretim yapan firmadır” şeklinde tanımlanabilir (Özyakışır, 2007: 42).

Diğer bir tanımda ise ÇUI, en az iki ülkede bulunan üretim tesislerini kontrol eden ve yöneten bir işletme türüdür. Çok uluslu işletmelerin işletme yapıları normal işletmelere göre karmaşıktır. Bu işletmeler ana işletme ve bağlı işletmelerden oluşmaktadır. Ana işletme, üretim tesislerini kontrol

eden ve yöneten bir ülkede yer alırken bağlı işletmeler ise diğer ülkelerde bulunmaktadır. Bu işletmelerin kontrol misyonu ise mülkiyet ile ilişkilendirilmektedir. Buna göre yabancı bir firmada sermayenin çoğunluğuna sahip olan veya yabancı bir ülkede tamamen yeni bir tesis kurulması mülkiliği ifade etmektedir. Sahip olunan işletme üzerinde ise kontrol ve yönetim hakkı bulunmaktadır (Antràs ve Yeaple, 2014: 56).

ÇUI'lerin belli başlı bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bu ortak özellikler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Saraç, 2006: 24);

- Birden fazla ülkede faaliyet göstermesi: ÇUI'lerin ilk özelliği ülke sınırlarını aşan faaliyetler göstermeleridir. Bu faaliyetler, mal ve hizmetlerin, yatırım sermayesinin, personelin, üretim ve yönetim tekniklerinin uluslararası transferini kapsamaktadır. Ayrıca tedarik ve satış fonksiyonlarının çok sayıda ülkeye yayılması da, bu işletmeleri birden çok ülkede faaliyette bulunmaya yöneltmektedir.
- Merkezi denetim: ÇUI'lerin temel amacı, merkez ve şubeleri bir operasyon birliği halinde bütünleştirmek ve bunların dünya piyasasındaki faaliyetlerini birbiri ile uyumlu hale getirmektir. Bu amaç kapsamında ÇUI'ler içerik ve fonksiyon yönünden iş birliği oluşturmakta ve iş bölümünü yönlendirmeyi ifade etmede merkezi denetime başvurmaktadır.
- Koordinasyon ve ortak politika: ÇUI'ler merkez ve çeşitli ülkelerde kurulan şubeler arasında oluşturdukları koordinasyonla, faaliyetlerin ortak bir politika izlenerek gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Ortak politika birbirine uyumlu yönetim, mali politika, yatırım politikası, denetim politikası ve personel politikası gibi kararların alınmasında önem kazanmaktadır.

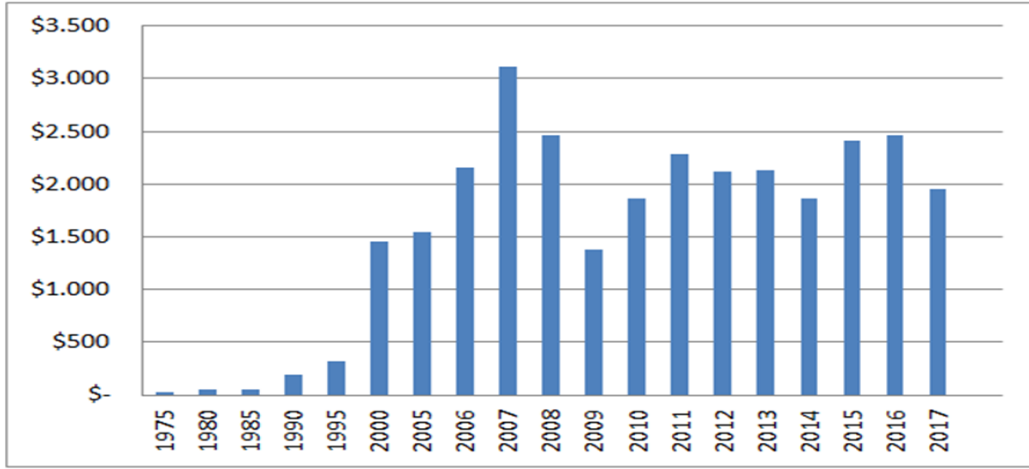
Küreselleşme olarak nitelendirilen süreç, faaliyetlerini birden fazla ülkede gerçekleştiren ve bir ülkeye bağlı olmayan girişimcilerin, bir başka deyişle ÇUI'lerin etki alanını arttırmıştır. ÇUI'ler üretim faaliyetlerini birden fazla ülkede gerçekleştirirken, bu ülkelerin sunduğu farklı fırsatlardan, politikalardan ve mevzuatlardan yararlanarak kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar (Özer, 2009: 33). Fakat ÇUI'lerin birçok ülkede, çeşitli bağlı kuruluşları arasında üretim ve ticari faaliyetlerini yürütmesi onları vergilendirmekteki en büyük sorunu oluşturmaktadır. Çünkü faaliyetlerini nerede gerçekleştirdikleri ve buna bağlı olarak gelirlerini nerede vergilendirecekleri problem olmaktadır. Genel olarak ÇUI'ler, finansal merkezlerini düşük vergili ülkelerde bulundurma eğilimindedir. Böylelikle ÇUI'ler, faaliyetlerini yürüttükleri yargı alanlarındaki mali yükümlülüklerini ortadan kaldırma veya sınırlandırma olanağına sahip olabilmektedirler (Özer, 2009: 34).

ÇUI'ler vergi yüklerini azaltmak için kurumlar vergisi sistemlerindeki uluslararası farklılıklardan yararlanabilir ve vergi planlaması faaliyetlerinde bulunabilirler. Bu farklılıklardan yararlanmanın ana yolu, kârı üreten ekonomik faaliyetten ayırıp düşük vergili ülkelere aktarmaktır. Bu aktarıma örnek olarak grup içi işlemlerde transfer fiyatlandırmanın kullanılması, maddi olmayan varlıkların (ya da ilgili gelirin) veya iç ve dış borçların (dolayısıyla faiz ödemelerinin) yüksek vergili ülkelerde bulundurulması söyleyebilir.

ÇUI'ler kâr aktarımının yanı sıra vergi sistemlerindeki uyumsuzluklardan da yararlanabilmektedir. Buna örnek olarak hiçbir ülke tarafından mukim vergi mükellefi olarak görülmeyen hibrit varlık veya çifte indirim (harcamaların aynı anda iki ülkede de vergiden düşülmesi) uygulamaları verilebilir. Aynı zamanda ÇUI'ler, tercihli vergi rejimlerinden istifade edebilirler. Örneğin fikri mülkiyet haklarını (patent) tercihli vergi rejimi olan ülkelerde tutarak bunu gerçekleştirebilirler. ÇUI'lerin vergi planlaması devlet gelirlerini baltalayabilir ve ekonomik verimlilik sorunlarına yol açabilmektedir (Johansson vd. , 2017: 6-7).

Küreselleşme sürecinde dünya ekonomisinde yaşanan dönüşümü ortaya koyan boyutlardan biri de finansal küreselleşmedir. Finansal küreselleşme, sermayenin uluslararası serbestleşmesine ve hiçbir engel tanımadan hareket etmesine olanak sağlamıştır. Uluslararası finansal bütünleşme süreci 1980'li yıllarda ivme kazanmış olmakla birlikte, esasen 1970'li yılların başında Bretton Woods sisteminin terk edilmesiyle başlamıştır. Bretton Woods sisteminin geçerli olduğu dönemde finansal işlemler serbest piyasa mekanizmasında gerçekleşmiyor, kontrollü kamusal işlemler olarak gerçekleştiriliyordu. Sözü geçen sistemin sona ermesiyle birlikte, ulusal ve uluslararası ekonomik ilişkilerde köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu dönemde birçok ülke sabit kur rejiminden esnek kur rejimine geçmiş, kambiyo kısıtlarını hafifletmeyi hedef alan liberalizasyon hareketi artmış ve piyasalar rekabetçi bir yapıya bürünmüştür (Saraç, 2006: 50). Bütün bu gelişmeler, sermayenin engel tanımadan ülkeler arasında serbestçe dolaşmasına olanak sağlamıştır. Bu süreçte özellikle uzun dönemli büyümeye katkı sağlayan doğrudan yabancı yatırımlar ülkeler için çekici hale gelmiştir. Aşağıda doğrudan yabancı yatırımların gelişimi ele alınmıştır. Uluslararası yabancı sermaye akımları gelişen bu olgular bağlamında 1980'lerden bu yana çarpıcı bir şekilde artmıştır. Yabancı sermaye özellikle gelişmekte olan ülkelerin kalkınma amaçları için büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan gelişmekte olan ülkeler sermayeyi kendi ülkesine çekme çabalarına girişmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin yanı sıra gelişmiş ülkeler de yabancı sermayeyi çekme amaçlı çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Böylelikle dünya ülkeleri sermayeyi çekme amaçlı birbirleriyle yarışır hale gelmişlerdir. Bu bağlamda uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi aşağıdaki grafikte ele alınmıştır.

Tablo 2: Dünya Toplam Doğrudan Yabancı Yatırım Hareketleri (Milyar Dolar)



Kaynak: <https://data.worldbank.org/indicator/BN.KLT.DINV.CD>

Tablo 2'ye bakıldığında, 1970'li yıllarda başlayan sermayenin serbestleşmesine yönelik adımların devam eden yıllarda daha da ilerlediği görülmektedir. Bu ilerleme yıllar itibariyle yabancı doğrudan yatırımların artmasına sebep olmuştur. 1975 yılında dünyada 23 milyar dolar olan yabancı doğrudan yatırım hareketi, 1995 yılında 320 milyar dolara yükselmiştir. Doğrudan yabancı yatırımlar 2007 yılında en yüksek seviyesine ulaşmış ve 3.110 milyar dolara yükselmiştir. 2008 yılında düşmeye başlamış ve 2009 yılında 1.373 milyar dolar olarak 2000 yılından beri gerçekleşen en düşük seviyeye ulaşmıştır. 2010 yılında 1.863 milyar dolar olarak artış göstermiş ve nihayetinde 2017 yılında 1.949 milyar dolara ulaşmıştır.

2.2. Küresel Kaynaklı Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Neden Olan Uygulamalar

1970'lerden bu yana dünya ekonomilerinin artan entegrasyonu, ticaretin serbestleştirilmesi ve sermaye kontrolünde yaşanan gelişmeler ve bilgi, iletişim ve ulaşım teknolojilerindeki hızlı yenilikler, malların, hizmetlerin, sermayenin ve ekonomik aktivitelerin ulusal sınırların ötesine taşınmasını kolaylaştırmıştır. Bu ise ulusal vergilendirme açısından zorluklara sebep olmuştur. Yatırımcılar Üretim faktörlerinin mobilitesinin artmasıyla bu faktörleri düşük vergili alanlara doğru yönlendirmiştir. Yatırımcının kâr amacı güttüğü bu yönlendirme devletler üzerinde vergi kaybına sebep olmaktadır (Gensche ve Seelkopf, 2016: 1).

Küreselleşme ibaresi doğrudan veya dolaylı etkileri ile sosyal ve ekonomik yapı üzerindeki birçok kavramın içeriğini değiştirmektedir. Bu değişim devletlerin yapısı üzerinde de etkiler meydana getirmektedir. Bu etkilere örnek olarak, devletlerin iktisadi ve mali nitelikteki politikalarındaki değişiklikler gösterilebilir. Mali politikalarını küreselleşme ışığında yenileyen devletler, vergi bakımından farklı düzenlemeler meydana getirmişlerdir. Ulusal ve uluslararası

ekonomiye yönelik çağa uygun yeni yasalarla vergi politikaları güncellenmiştir. Günümüzde de bu güncellemeler küreselleşme ışığında devam etmektedir (Ekici, 2009: 215).

Küreselleşme süreci ile birlikte hemen hemen tüm ülkeler rakipleri ve çok uluslu işletmeler tarafından vergi politikaları konusunda bağımsız davranmama ve küresel gereksinimlere uygun değişiklikler yapma hususunda baskı altında tutulmaktadır. Bunun neticesinde ulusal ekonomi politikaları da küresel ekonominin gereklerine ve önceliklerine göre yeniden kurgulanarak uygulanmaya konulmuştur. Bu bağlamda küreselleşme, ülkelerin mali ve vergi sistemlerinde büyük değişikliklere yol açmıştır (Ekici, 2009: 215). Fakat Küreselleşme süreciyle birlikte ulusların birbiriyle bütünleşmesi ve böylelikle ortak kararlar almaya başlamaları vergileme bakımından bazı sorunları meydana getirmiştir. Bu sorunların en önemlisi vergi kaynaklarının etkili bir şekilde vergilendirilmemesi ve kamu gelirlerinin azalmasıdır. Bu bölümde küreselleşme sürecinde oluşan ve vergi kayıp ve kaçığına sebep olan oluşumlar üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Uluslararası çifte vergilendirme, küreselleşmeyle birlikte ülkelerarası ticaretin artmasına paralel olarak ÇUI'lerin karşı karşıya kaldığı bir durumdur. Ticari faaliyetlerin birden fazla ülkede gerçekleştirilebilmesi, aynı ticari faaliyet üzerinden birden fazla ülkenin vergi almasını gündeme getirmiştir. Gelirin hem elde edildiği ülkede hem de ikametgahı olan ülkede vergilendirilmesi çifte vergilendirmeyi ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda mükellef üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Bu ise uluslararası ticaretin devam etmesine engel olmakta, sermaye hareketleri, ülkeler arası iş birliği ve ülkeler arası ekonomik ilişkiler bakımından büyük sorunlar yaratmaktadır. Ülkeler ve çeşitli uluslararası kuruluşlar çeşitli anlaşmalar ve modeller geliştirerek çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamıştır.

Çifte vergilendirme birden fazla vergi veya vergilendirme anlamına gelmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme ise iki veya daha fazla devletin aynı vergi mükellefine, aynı vergi konuları üzerinden ve aynı zaman dilimi içerisinde benzer vergiler yüklemesi şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2014: 7). Uluslararası alanda gerçekleşen çifte vergilendirme ÇUŞ'ların birden fazla ülkede faaliyet göstermesi ve faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergilendirme yetkisini kullanmak istemesiyle oluşmaktadır.

2.2.1.1. Çifte Vergilendirmenin Nedenleri

Vergilendirme yetkisi ulusal devletlerin egemenlik gücüne dayanmaktadır. 1980'lerden günümüze uzanan finansal liberalizasyon, sermayenin serbestçe hareket etmesine olanak sağlamıştır. Sermayenin serbestçe hareket etmesiyle birlikte ticaret uluslararası bir boyuta ulaşmış,

ekonomik faaliyetlerin ülke sınırı dışında gerçekleştirilmesi söz konusu olmuştur. Bu durum ise birden fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü aynı vergi konusunda vergilendirmesine sebep olmuştur.

Çifte vergilendirmenin en etkin sebebi olarak iki farklı ülkenin vergilendirme yetkilerinin birbirleriyle çakışması gösterilebilir. Devletler, kendi vatandaşlarından ve kendi ülkesi sınırları dâhilinde yaşayıp kazanç elde eden yabancılardan vergi almak istemektedirler. Bununla birlikte, diğer devletlerde kendi sınırları içerisinde yaşamakta olan vatandaşlarından ve yabancı kişilerin elde etmiş olduğu kazançlar üzerinden vergi almak istemektedirler. Fakat bir ülke içerisinde yabancı olarak nitelendirilen kişi, aynı zamanda kendi vatandaşı olduğu başka bir ülke içinde vergi mükellefi olarak sorumlu tutulmaktadır. Bu durum vergilendirmede çakışmaya sebep olacak ve çifte vergilendirme sorununu meydana getirecektir (Öz ve Çavdar, 2012: 53).

Vergi kanunlarında yer alan mülkîlik ve şahsîlik ilkesi çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkaran sebepler arasında sayılmaktadır. Çünkü bir ülkede yaşayan yabancı mülkîlik ilkesine göre vergilendirmeye çalışılırken, anayurdunda ise şahsîlik ilkesine göre vergilendirilmeye çalışılabilmektedir. Bu durum kanuni çakışmaya neden olarak çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkartmaktadır. Devletler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla; ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesi gibi bazı ilkeler üzerinden çalışmalar yürüterek yeni düzenlemeler meydana getirmişlerdir (Öz ve Çavdar, 2012: 53). İkamet ilkesi, dünya yapında elde etmiş olduğu gelirlerin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu ilke sermaye ihraç eden gelişmiş ülkelerin lehinedir. Kaynak ilkesi, elde edilen gelirlerin ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesini baz almaktadır. Bu ilke sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkelerin lehinedir. Uyrukluk ilkesi ise yurt içi ve yurt dışından elde edilen gelirlerin, vatandaşı olunan ülkede vergilendirilmesini ifade etmektedir.

2.2.1.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Çifte vergilendirme, her ülkenin kendine özgü olan farklı mevzuat ve uygulamalara sahip olmasından ötürü kaynaklanan bir sorundur. Çifte vergilendirme sorunu, mükellefiyetin nasıl ve ne şekilde olacağını tam olarak belirlenememesi durumundan meydana gelmektedir. Ülkelerin kendi aralarında yapmış oldukları çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalar bu problemin ortadan kaldırılması bakımından büyük önem arz etmektedir (Öner, 2018: 114). Bu durumu önlemeye yönelik devletler tek taraflı ve çok taraflı önlemler almaktadır. Devletin tek taraflı uyguladığı istisna ve mahsup gibi yöntemler ikamet ülkesi açısından vergilendirme yetkisinden vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Buna ilaveten çok taraflı yapılan önleme çalışmaları da mevcuttur. Buna göre devletler ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapmaktadır. Bu anlaşma genellikle OECD'nin model anlaşmasına dayanmaktadır. Model anlaşmaya göre kaynak ülkesinin

vergilendirmesi esastır. Fakat yatırımcılar bu durumlardan da faydalanıp gelirlerini vergisel avantaj elde edecek şekilde yönetebilmektedir (Radu, 2012: 407).

2.2.1.2.1. Tek Taraflı Alınan Önleme Yöntemleri

Tek taraflı alınan yöntemler, çifte vergilendirmeyi önleme adına ülkenin kendi iç hukuk kurallarına göre uyguladığı yöntemlerdir. Bu yöntemler; İstisna, mahsup ve indirim yöntemleridir. İstisna ve mahsup yöntemi OECD anlaşma modelinde bulunmaktadır.

2.2.1.2.1.1. İstisna Yöntemi

Çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen bir ülkenin, başka ülkelerde vergilendirilmiş olan vergi gelirlerini tamamen ya da kısmen vergi matrahından indirmesi yöntemine istisna yöntemi denilmektedir (Balseven vd., 2013: 122). Bu yöntem için diğer ülkelerle anlaşma yapmanın gereği bulunmamaktadır. Talep eden ülke, tek taraflı olarak yapacağı yasal düzenlemeler ile kaynak ülkesinde vergilendirilmiş vergi unsurlarını vergiden istisna tutabilir (Pehlivan ve Öz, 2011: 82).

Bu yöntemi kullanan yerleşim yeri ülkesi, mükelleflerin başka ülkelerde vergilendirilmiş olan unsurlarını vergilendirmekten vazgeçmektedir. Buna istinaden, bir vergi yükümlüsü, yatırım yaptığı ülkenin vergilendirme kanunlarına tabi tutulacaktır. Fakat kaynak ülkesine göre vergi ödeyecektir. Bununla birlikte, kaynak ülkesinde elde etmiş olduğu gelirlerden ötürü ikamet etmiş olduğu ülkeye herhangi bir vergi ödeme sorumluluğunda tutulmaz (Pehlivan ve Öz, 2011: 82). Bu durum ikamet ülkesi için vergi kaybı gibi gözükse dahi yatırımcı çekme ve ülke gelişimi açısından dolaylı olarak iyi bir yöntem olduğu söylenebilir.

2.2.1.2.1.2. İndirim Yöntemi

İndirim yöntemi, ülke dışında ödenen vergi, yerleşme yeri ülkesindeki vergi matrahından düşülmek suretiyle yapılmaktadır (Çevik, 2013: 86). Bu yönteme göre yurt içi ve yurt dışında elde edilen gelirler toplanmakta, bu toplamdan elde edilen matrahtan kaynak ülkesinde ödenen vergiler indirilerek elde kalan tutar ikametgâh ülkesinde vergilendirilmektedir. Bu yöntem çifte vergilendirmeyi önlememektedir. Sonuç itibariyle iki ülkeye de vergi ödenmiş olacaktır. Bu yöntem sadece çifte vergilendirmeden kaynaklanan etkiyi azaltmaya yönelik uygulanan bir yöntemdir (Pehlivan ve Öz, 2011: 87).

2.2.1.2.1.3. Mahsup Yöntemi

Mahsup yöntemine göre, ikamet ülkesi, vergi yükümlüsünün hem yurt içi gelirini hem de yurt dışı gelirini vergilendirmektedir fakat kendi mevzuatına göre hesaplamış olduğu toplam vergi miktarından vergi mükellefinin yurt dışında ödediği vergiyi mahsup etmektedir (Çevik, 2013: 87).

Yerleşik olarak kabul edilen mükellefin yabancı ülkede elde ettiği gelire karşılık ödediği verginin mahsubu, OECD anlaşma hükümleri gereği, yerleşik olarak kabul edildiği ülkede ödeyeceği vergi miktarıyla eşit tutulacaktır. Fakat bu durumda mahsup edilen miktar diğer ülkede ödediği vergi miktarından fazla olmayacak şekilde ayarlanacaktır (OECD, 2014).

Mahsup yöntemi, tam mahsup ve kısmi mahsup olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam mahsup, kaynak ülkesinde ödenen verginin tamamının ikametgâh ülkesinde hesaplanan vergiden indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Kısmi mahsup ise, kaynak ülkesinde ödenen verginin bir kısmının ikametgâh ülkesinde indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Öz ve Çavdar, 2012: 57).

2.2.1.2.2. Çok Taraflı Alınan Önleme Yöntemleri

Çifte vergilendirmeyi önlemek için ikiden fazla ülke arasında uluslararası yasalara göre bir anlaşma yapılması mümkündür. Fakat çok sayıda ülkenin bir araya gelerek çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ortak bir çıkar dengesinde buluşmalarının güçlüğü nedeniyle bu önleme anlaşmalarının gerçekleştirilmesi çok da mümkün olmamaktadır. Teoride uluslararası anlaşmalar uygulama çok zor iken, pratik anlamda ise daha çok iki ülke arasında yapılan anlaşmalar ile çifte vergilendirme sorununun çözümü gerçekleşmektedir (Pehlivan ve Öz, 2011: 81).

Çifte vergilendirme sorununun çözümü açısından, iki veya çok taraflı alınan antlaşmalara başvurulmaktadır. Bu sayede anlaşmalar karşılıklı açıdan ülkelerin vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasına sebep olmaktadır. Bu uluslararası antlaşmalar kanundan üstün niteliğe sahiptirler. Bu sebeple anlaşmalar tüm tarafları bağlayıcı özelliindedir. Bu antlaşmaların bağlayıcılığı ile çifte vergilendirme sorunu çözülmüş olacaktır (Öner, 2018:109).

2.2.1.3. Çifte Vergilendirmenin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Çifte vergilendirme sonucunda mükellef, hem kaynak ülkesinde hem de ikametgâh ülkesinde vergilendirilecektir. Bu durumda mükellefin üzerindeki vergi yükü artacaktır. Mükellef, artan vergi yükünden dolayı yatırım yapmaktan vazgeçebilir veya faaliyetlerini resmi ekonomiden kayı dışı ekonomiye yöneltebilir. Çifte vergilendirmenin bir diğer sonucu da uluslararası sermaye hareketlerini engellemesi ve yatırımların yönlerinde sapmaya neden olmasıdır. Çifte

vergilendirmenin tüm bu sonuçları, vergi kaybı yaşanmasına sebep olmaktadır. Çünkü yatırım yapmaktan vazgeçilmesi gelir getirici faaliyetin sona ermesi dolayısıyla da vergi alınmaması anlamına gelmektedir. Faaliyetlerin kayıt dışı bir şekilde gerçekleştirilmesi ise, gelir getirici faaliyetin resmi ekonomi dışında gerçekleşmesi ve elde edilen gelirin resmi kayıtlara geçmemesi suretiyle vergi kaybının yaşanmasına sebep olmaktadır. Sermaye hareketlerinin engellenmesi ve yatırımların yönünün sapması ise yatırımı kaybeden ülkenin vergi kaybı yaşamasına sebep olmaktadır.

Çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı yapılan vergi anlaşmaları da vergi gelirlerini önemli derecede etkilemektedir. Vergi anlaşmaları yatırımları artırabilmekte ve vergi tabanını genişletebilmektedir fakat çoğunlukla vergi gelirinin düşmesine sebep olmaktadır. Çifte vergilendirme anlaşmaları çoğu zaman kurumlar vergisi oranlarını düşürmekte ve işletmelerin kârının, faaliyet gösterilen ülkelerden vergi cennetlerine kaymasına yardımcı olmaktadır (Teeffelen, 2013).

Ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemek adına yaptığı vergi anlaşmaları, vergi mükellefleri için kaynak ya da ikamet ülkesinde düşük vergilendirme yahut hiç vergilendirmeme avantajı elde etmek için fırsatlar ortaya çıkarabilmektedir. Firmalar ödeyecekleri vergi miktarını en aza indirmek için bu ülkelerdeki yürürlükte olan vergi anlaşmalarının koşullarından yararlanırlar ve vergisel avantaj sağlayacak ülkeye karları aktarabilirler. Sonuç olarak vergisel bakımdan avantaj sunan ülkeye yönelen yatırımcı diğer ülkede vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır.

2.2.2. Transfer Fiyatlandırması

Küreselleşmenin seyrine bağlı olarak, ÇUI'ler faaliyet alanlarını genişletmiştir. Bu genişleme ile işletmelerin mal ve hizmetlerini dünya genelinde faaliyet gösteren şubeleri, birimleri, bağlı kuruluşları ve ofisleri arasında aktarması yaygınlaşmıştır. ÇUI'ler bu aktarımı ülkeler arası vergisel düzenlemelerden faydalanarak vergisel yüklerini azaltacak şekilde gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması ülkelerin vergi yönetimini sağlamaları bakımından önemli bir konudur. Transfer fiyatlandırmasındaki temel mantık, çok uluslu bir işletmenin gelirlerini düşük vergi oranı uygulayan ülkeye, giderlerini ise yüksek oranlı vergi uygulayan ülkeye yöneltmektir. ÇUI'ler bu mantıkla farklı ülkelerdeki bağlı kuruluşları arasında alım – satım fiyatlarını ayarlamaktadır. Düşük vergi uygulayan ülkede bulunan kuruluşun bağlı bir kuruluşla yapacağı alışverişte; alışlarda yüksek, satışlarda ise düşük fiyat uygulaması ve kuruluş üzerindeki toplam vergi yükünü düşürmesi bu duruma örnektir.

OECD'nin 2017 yılında yayımladığı “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması” raporunda transfer fiyatlandırması; bir işletmenin mal, gayri maddi hak veya hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatı şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2017a).

Başka bir tanıma göre transfer fiyatlandırması; yönetim, kontrol ve sermaye gibi unsurlar bakımından birbiriyle bağımlı işletmeler arasında mal ve hizmet alışverişlerinin fiyatlandırması olarak tanımlanmaktadır (Işık, 2005: 6).

ÇUI'ler grup içi ticaretlerinde uyguladıkları fiyat politikaları ile bir ülkedeki şube kârını ana ülkedeki işletmesine veya bir başka ülkedeki şubesine aktarmaktadır. ÇUI'ler bu kâr aktarım yöntemini vergi sonrası kârlarını maksimize etmek için kullanmaktadırlar. Bu yöntem ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklarından yararlanarak gerçekleştirilmektedir (Pehlivan ve Gökbnar, 2010: 100-101). Transfer fiyatlandırma işleminde gelirler, düşük vergili ülkelere kaydırılırken masraflar ise yüksek vergili ülkelere kaydırılmaktadır. Buradaki amaç gelirlerin düşük oranda vergilendirilmesi, gelirden düşülecek giderleri ise yüksek vergili ülkelerde bulundurmak suretiyle vergiye tabi geliri azaltmaktır.

2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Dünya ticaretinin neredeyse %33'lük kısmı ÇUI'ler tarafından gerçekleştirilmektedir (OECD, 2018a). Dünya ticaretinin büyük boyutunu oluşturan ÇUI'ler bağlı işletmeleri arasında çeşitli amaçlara yönelik emsallere aykırı bir şekilde fiyatlandırma prosedürü oluşturmaktadır. ÇUI'ler, transfer fiyatlandırması olarak adlandırılan bu fiyatlandırma prosedürünü çeşitli amaçlar için uygulanmaktadır. Bu amaçlar aşağıda ifade edilmektedir.

2.2.2.1.1. Vergi Yükünü Hafifletmek

Transfer fiyatlandırmasının en önemli amacından birisi işletmenin vergi yükünü azaltmaktır. Bu amaca yönelik olarak gelirler düşük vergili ülkelere kaydırılırken masraflar ise yüksek vergili ülkelere kaydırılmaktadır. Buradaki amaç gelirlerin düşük oranda vergilendirilmesi, gelirden düşülecek giderleri ise yüksek vergili ülkelerde bulundurmak suretiyle vergiye tabi geliri azaltmaktır.

Transfer fiyatlandırması maddi varlıklarla olabileceği gibi gayri maddi varlıklarla da olabilmektedir. Maddi olmayan varlıkların transferi ÇUI'ye genel vergi yükünü yasal çerçevede düşürme imkânı sağlamaktadır. ÇUI'ler; patentler, ticari markalar ve telif hakları gibi maddi olmayan varlıkların lisans ödemelerinden önemli ölçüde kâr elde etmektedir. Bu varlıklar düşük vergili ülkelerde bulunan iştiraklere verilirken Ar-Ge veya merkezi hizmetler gibi vergiden

indirilebilir birimler, vergilendirilebilir kârları azaltmak için yüksek vergi uygulayan ülkelerde bulunmaktadır (GTZ, 2011: 22). Gayri maddi haklar özellikle vergi cennetlerinde bulunan ilişkili işletmeye aktarılmakta ve vergi cennetindeki bu işletmeye yüksek vergili ülkede bulunan iştiraklerden ödeme yapılarak, yüksek vergili ülkedeki maliyetlerin artırılması yoluyla vergi yükü azaltılmaktadır (Öz, 2005: 282-283).

ÇUI'ler kurumlar vergisi yükünü hafifletmek için transfer fiyatlandırmasını kullanabilmektedirler. Buna ilaveten transfer fiyatlandırması, ÇUI'lere dünya genelinde vergi yüklerini ayarlama olanağı verdiği gibi, çifte vergilendirmeden kaçınma ve ulusal vergi mevzuatı düzenlemelerine uyma konusunda da esneklik sağlamaktadır. ÇUI'ler transfer fiyatlandırmaya başvurmazsa aynı kâr üzerinden çifte vergilendirmeye maruz kalabilmektedir. Transfer fiyatlandırma çifte vergilendirmeyi önlemekte de yardımcı olabilmektedir (Neighbour, 2008).

2.2.2.1.2. Gümrük Tarifeleri ve Kotalarının Olumsuz Etkilerinden Kaçınmak

Transfer fiyatlandırmasına, ÇUI'lerin bağlı bulunduğu kuruluşları aracılığıyla ülkeler arası yaptığı ihracat ve ithalat işlemlerinde gümrük tarifeleri ve kotalarının olumsuz etkilerinden kaçınmak için başvurulabilmektedir. Örneğin; tarifeler değer üzerinden alındığında (ad valorem) ana merkez veya diğer şubelerden transfer edilen malların fiyatları düşük tutularak ödenecek vergi miktarı azaltılabilir. İthalat kotaları durumunda ise, yabancı ülke değer üzerinden kota koyduğunda ÇUŞ düşük fiyat belirleyerek ithalat hacmini artırmayı amaçlayabilmektedir (Öz, 2005: 283).

2.2.2.1.3. Kur Değişikliklerinden Avantajlar Sağlamak

Transfer fiyatlandırmasının bir diğer kullanılma amacı ise kur değişikliklerinden yararlanmaktır. Ülke paraları çeşitli sebeplerden dolayı değer kaybeder veya değer kazanır. Bireysel çıkarımı düşünenler fonlarını parası değerli olan ülkelerde buldurmayı tercih etmektedir. Bu doğrultuda transfer fiyatlandırmasını kullanarak fonlar, parasının değerini azaltacak ülkeden parasının değerini arttıracak olan ülkeye aktarılabilir. Böylelikle fonlar para değeri zayıf olan ülkeden güçlü olan ülkeye doğru akmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2015: 144). Örneğin; döviz kurlarında artış beklentisi varsa ÇUI'ler fiyat sabitliğini sağlama ve yapay karları önleme amaçlı transfer fiyatlandırmasını kullanabilmektedir (Öz, 2005: 275).

2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Belirlenme Yöntemleri

Transfer fiyatlandırmasının ilişkili kişiler tarafından oluşturulması ve piyasa fiyatından farklı bir fiyat olması bu fiyatın belirlenmesine yönelik bir takım zorluklar içermektedir. OECD ve AB transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik emsal fiyat ölçütünü kullanmaktadır.

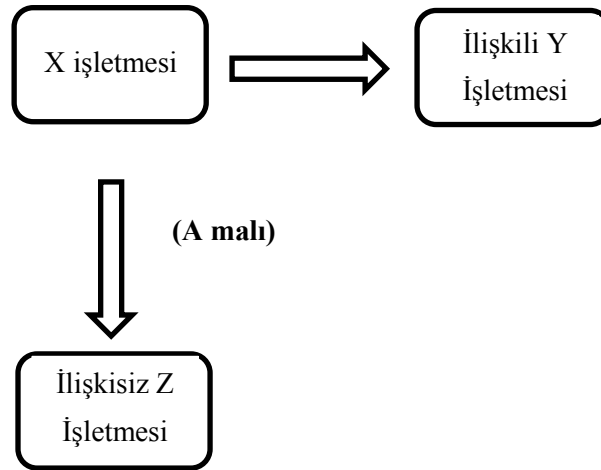
2.2.2.2.1 Emsal Fiyat

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010: 4). OECD, ÇUI'lerin transfer fiyatlandırması uygulamalarında emsallere uygunluk ilkesini benimsemektedir. Emsallere uygunluk ilkesi ÇUI'lerin bağlı kuruluşlarını ayrı varlık olarak ele almaktadır. OECD emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına yönelik iç emsal ve dış emsal olarak iki yöntem geliştirmiştir. OECD emsallere uygunluk ilkesinin belirlenmesinde öncelikle iç emsalin dikkate alınmasını, iç emsalin belirlenememesi durumunda dış emsale başvurulmasını belirtmiştir.

2.2.2.2.1.1. İç Emsal

İç emsal, mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010: 4). İlişkili bir işletmeye yapılan alım-satımlarda uygulanan fiyatla aynı mal veya hizmet için ilişkisiz işletmeyle yapılan alım-satımlarda uygulanan fiyat karşılaştırılmaktadır. Burada ilişkisiz kişi ile yapılan alım-satım işlemlerinde uygulanan fiyat iç emsal olarak dikkate alınmaktadır.

Şekil 1: İç Emsal Uygulama Şekli



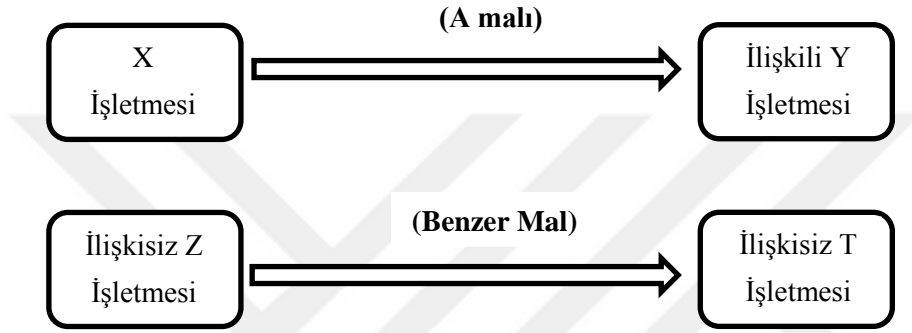
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010

(X) İşletmesi, ürettiği (A) malını hem ilişkili (Y) İşletmesine hem de aralarında ilişki bulunmayan (Z) İşletmesine satmaktadır. Bu durumda, (X) İşletmesinin ilişkisiz (Z) İşletmesine yaptığı satışlarda (A) malı için kullandığı fiyat, ilişkili olan (Y) İşletmesine yaptığı satışlarda, diğer koşulların da varlığı halinde, iç emsal olarak dikkate alınabilecektir.

2.2.2.2.1.2. Dış Emsal

İlişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir. İlişkili işletmelerin mal veya hizmet alım-satımlarında uyguladıkları fiyatla ilişkisiz işletmelerin benzer mal veya hizmet için uyguladıkları fiyat karşılaştırılmaktadır. Burada ilişkisiz işletmelerin benzer mal veya hizmet alım-satımlarında uyguladıkları fiyat dış emsal olarak dikkate alınmaktadır.

Şekil 2: Dış Emsal Uygulama Şekli



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010

(X) İşletmesi, ürettiği (A) malını sadece ilişkili (Y) İşletmesine satmaktadır. (X) İşletmesi (A) malını ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma satmadığı için benzer malı üreten (Z) İşletmesinin ilişkili olmayan (T) İşletmesine yaptığı satışlarda kullandığı fiyat, (X) İşletmesinin ilişkili (Y) İşletmesine yaptığı (A) malı satışlarında, diğer koşulların da varlığı halinde, dış emsal olarak dikkate alınabilecektir.

2.2.2.2.2. Emsal Fiyatın Belirlenmesi Yöntemleri

OECD, transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine ilişkin emsal fiyatı dikkate almaktadır. Emsal fiyatın belirlenmesindeki temel ölçüt, ÇUI'lerin ilişkisiz kişilerle yaptıkları alışverişlerinde uyguladıkları fiyatın piyasaya uygun olup olmadığını değerlendirmektir. OECD, 1979 yılında "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde emsal fiyatın belirlenmesi kapsamında; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemi olarak 3 yöntem sunmuştur. Bu rehber daha sonra revize edilmiş ve diğer yöntemler başlığı altında; işlem net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi olarak 2 yöntem daha eklenmiştir. Bu yöntemler aşağıda ele alınmıştır.

2.2.2.2.1. Geleneksel Yöntemler

Bu yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi olarak sıralanabilir.

2.2.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntemde kontrollü bir işlemde transfer edilen mülk veya hizmetler için ödenen fiyat ile karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde transfer edilen mülk veya hizmetler için ödenen fiyat karşılaştırılmaktadır. İki fiyat arasında herhangi bir fark varsa, bu ilişkili işletmelerin ticari ve finansal ilişki koşullarının emsallere uygun olmadığını ve kontrolsüz işlemdeki fiyatın, kontrol edilen fiyatın yerine geçmesi gerekebileceğini göstermektedir (OECD, 2010a: 2).

Özetlenecek olursa karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, ilişkili kişilerle yapılan alım satım işlemlerine uygulanan fiyatla, ilişkisiz kişilerle yapılan alım satım işlemlerine uygulanan fiyat karşılaştırılmaktadır. Bu yöntem transfer fiyatın belirlenmesinde en çok tercih edilen yöntemler arasında yer almaktadır (Doğruyol, 2008: 27).

2.2.2.2.1.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili bir işletmeden satın alınan ürünün bağımsız bir işletmeye yeniden satıldığı fiyattır. Bu fiyattan makul bir kâr marjı düşülerek normal satın alma fiyatına ulaşılmaktadır. Söz konusu kâr marjı satıcının satışını ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve yürütülen işlemlere uygun bir kâr elde etmeyi sağlayacak kâr marjıdır (OECD, 2017a: 105-106). Bu metot pazarlama ve dağıtım bölgelerinde kullanıldığında sağlıklı sonuçlar elde edilmektedir (Doğruyol, 2008: 28).

2.2.2.2.1.3. Maliyet Artı Yöntemi

İlişkili bir alıcıya satılan mal ve hizmetlerin maliyet tutarına uygun bir kâr marjı eklenerek bulunmaktadır. Maliyete eklenen kâr marjı yürütülen performans ve piyasa koşullarına uygun olmalıdır (OECD, 2017a: 111). Bu metot daha çok ham madde ve yarı mamullerle üretilen malları içeren faaliyetlerde kullanılmaktadır (Doğan vd. , 2013: 736).

2.2.2.2.2. Diğer Yöntemler

Emsal fiyatı bulmaya yönelik başlıca yöntemler yukarıda ifade edilmiştir. Yukarıdaki yöntemlerin yeterli olmadığı durumlarda ise işlem net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemine başvurulmaktadır.

2.2.2.2.2.1. İşlem Net Kâr Marjı Yöntemi

İşlem net kâr marjı yöntemi; kontrollü bir işlemde maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi uygun bir temele göre belirlenen net kâr marjının analizine dayanmaktadır. İşletmenin kontrollü işleminden elde ettiği net kâr ile karşılaştırılabilir kontrolsüz işleminden elde edeceği net kâr aynı olmalıdır (Öz, 2005: 302).

2.2.2.2.2.2. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Bu yöntem, ilişkili İşletmelerin kontrol edilen işlemlerinden doğan toplam kârının belirlenerek daha sonra bu kârların ilişkili işletmeler arasında ekonomik olarak geçerli bir temelde (emsallere uygun olarak) paylaşılması şeklindedir. Buradaki amaç tüm transfer fiyatlandırma yöntemlerinde olduğu gibi, ilişkili işletmelerin kârlarının birbirleriyle uyumlu olmasını sağlamaktır (OECD, 2018b: 11).

2.2.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtım ve Örtülü Sermaye

Örtülü kazanç dağıtım, firma kârı vergilendirilmeden önce, ilişkili kişiler arasında örneklere aykırı olacak bir şekilde mal ve hizmet alım-satımının yapılmasını ifade etmektedir. Bu sayede kâr, vergilendirilmeden firma dışına çıkartılmış olur (Doğruyol, 2008: 39). Normal kâr dağıtım sisteminde, işletme elde ettiği kârı vergilendirdikten sonra ortaklara dağıtmaktadır. Bu durumda vergilendirme işlemi kâr dağıtılmadan önce gerçekleşmektedir. Bu sebeple dağıtılan kârlar vergi matrahından gider olarak düşürülememektedir (Öz, 2005: 308).

Örtülü sermaye, işletmelerin finansman ihtiyaçlarının karşılamak için ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişiler tarafından sağlanan borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak ifade edilmektedir (<https://www.gib.gov.tr/node/81923>). İşletmelerin böyle bir borçlanmaya başvurmasındaki temel etken vergi yüklerini düşürmektir. Çünkü vergi matrahı hesaplanırken borçlanma karşılığında oluşan faizler, gider olarak matrahtan indirilebilmektedir. Fakat örtülü sermaye olarak adlandırılan duruma ilişkin faizlerin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

2.2.2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Ülkelerin transfer fiyatlandırmasını tanımlamak için kullandıkları kuralların artması ve karmaşıklaşması, fiziksel olmayan ürünlerin yaygınlaşması, bunlara ilişkin kural belirlenmenin zorlukları ve farklı ülkelerin farklı kurallar belirlemesinden dolayı ÇUI'lerin yaşadığı belirsizlikler mükellefler, idareler ve diğer ülkelerin idareleri arasında çatışma ve sorunlara neden olmuştur. Buna ilaveten bazı durumlarda emsallere uygunluk ilkesinin belirlenmesi ve karşılaştırılabilir fiyatlar elde etmek günümüz teknolojisi ve mevzuatları dâhilinde imkansızdır. Bu olanaksızlık faaliyetin niteliğinden ve karşılaştırılabilir fiyata dair bilgi ve güven eksikliğinden kaynaklanabilmektedir. Bu da bu uygulamanın keyfilik içerdiği anlamına gelmektedir. Ticari faaliyetlerdeki çeşitlilik dikkate alındığında keyfilikten kaçınmaya çalışmak hantal ve karmaşık mevzuat ve yapının oluşmasına zemin hazırlayacaktır. Transfer fiyatlandırması uygulamasında ise en çok muzdarip olunan konu bahsettiğimiz keyfilik ve karmaşıklık konusudur (Çevik, 2013: 192). Bütün bu emsal fiyata ilişkin belirsizlikler, transfer fiyatlandırmasına dair mevzuatların karmaşıklığı ve keyfiligi, ticari faaliyetlerin çeşitli olması gibi konular vergi yükünü hafifletmeye çalışan mükellefler için fırsatlar doğuracaktır. Bu sorunlar aşılmadıkça transfer fiyatlandırması devletlerin vergi kaybetmesinde en önemli etkenlerden biri olmaya devam edecektir.

2.2.3. Vergi Rekabeti

1980 yılından günümüze kadar küreselleşmenin artmasına paralel olarak sermayenin önündeki engellerin kalkması, sermayenin ülkeler arasında rahatça hareket etmesine olanak sağlamıştır. Bu hareketlilik, teknolojik ilerlemelerin de etkisiyle daha da artış göstermiş, fonların elektronik ortamda bir ülkeden diğer ülkeye taşınması sağlanmıştır. Ülkeler, artan sermaye hareketliliğini fırsat bilerek doğrudan yatırımları ve portföy yatırımlarını kendi ülkelerine çekmek için vergi oranlarını düşürüp vergi rekabetine sebep olmuşlardır. Ülkelerin vergi oranlarını düşürmek suretiyle giriştiği vergi rekabeti, ülkelerin ana gelir kaynağı olan kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden elde edilen vergi gelirlerinde kayıplara sebep olmuştur.

Vergi rekabeti, ülkeler arasında doğrudan ve finansal yatırımları çekmek amacıyla kişi veya kurumlara çeşitli vergisel avantajların sunulmasıyla ortaya çıkan rekabettir (Keen, 2001: 758). Vergi rekabeti yatırımcıların yatırım kararları üzerinde etkili bir faktördür. Diğer ülkelere kıyasla vergisel avantajı fazla sunan ülkeler, yatırımcılar açısından daha cazip konumda yer edinmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi rekabeti, bir ülkenin ekonomik refah seviyesini arttırmak, ülke içerisindeki milli sermayenin daha rekabetçi olabilmesini sağlamak ve doğrudan yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek gayesiyle, o ülkedeki vergi sistemi dolayısıyla oluşan toplam vergi yükünün rakip ülkelerdeki vergisel ortam göz önüne alınarak hafifletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Çak, 2008:

3). Yapılan tanımlamalardan yola çıkılacak olursa vergi rekabetinin 3 özelliği bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıda ifade edilmektedir (Giray, 2005: 95);

- Vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırmak suretiyle yabancı yatırımcıları kendi ülkelerine çekmeye yönelik bir uygulamadır.
- Vergi rekabeti daha çok uluslararası bir rekabeti içermektedir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı ülkelerin, diğer ülkelerin vergi politikalarından olumlu veya olumsuz bir şekilde etkilenmesi anlamına gelmektedir. Vergi rekabetinde, yükümlüler kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gitmeyi tercih edeceklendir.
- Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajları, çeşitli vergi teşvikleri aracılığıyla meydana gelmektedir.

Ülkeler ekonomik ve diğer amaçları dâhilinde vergi oranlarını düşürmek suretiyle yabancı yatırımları ülkesine çekmeyi hedeflemektedir. Bu bağlamda vergi rekabeti daha çok uluslararası bir rekabeti içermektedir. Uluslararası vergi rekabeti, ülkelerin sermaye çekme amaçlı vergi oranlarını düşürmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Ulusal vergi rekabeti ise daha çok federal yapılı ülkelerde uygulanmaktadır. Gerek ulusal gerekse uluslararası vergi rekabetini sağlamaya yönelik çeşitli vergisel avantajlar sunulmakla beraber, bu avantajların başında vergi oranlarının düşürülmesi gelmektedir.

2.2.3.1. Vergi Rekabetinin Çeşitleri

Vergi rekabeti kavramı, rekabet edenlerin konumu itibariyle; yatay vergi rekabeti ve dikey vergi rekabeti olmak üzere iki ayrı türe, ekonomik sonuçlarına göre ise yararlı ve zarar verici vergi rekabeti olarak ve ölçek itibariyle ise ulusal, bölgesel ve küresel vergi rekabeti şeklinde incelenmektedir (Saraç, 2006: 133).

2.2.3.1.1. Yatay – Dikey Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı seviyede olan iki ya da daha çok hükümetin vergi rekabetini ifade etmektedir. Örnek verilecek olursa, iki yerel ya da iki ulusal hükümetin hareketli olan vergi kaynaklarını vergilendirmeleri ve bunlardan bir tanesinin aldığı verginin diğerinin vergi gelirlerine etki etmesi olarak örneklenebilir (Öz ve Yaraşır, 2009: 6). Daha net anlaşılabilmesi için, İngiltere ve Türkiye gibi iki ülke arasında rekabet ya da ABD’ de bulunan Virjinya ve Kaliforniya eyaletleri arasındaki rekabet bu duruma örnek verilebilir.

Farklı yönetim kademelerinden yerel ve merkezi yönetimlerin kendi aralarındaki vergi rekabeti, dikey vergi rekabeti olarak ifade edilmektedir. Dikey vergi rekabetinde mükellef aynı vergi matrahı üzerinden hem merkezi yönetim hem de yerel yönetim tarafından vergilendirilmektedir (Wilson, 1999: 289). Diğer bir ifadeyle, aynı vergi kaynağını hem merkezi yönetimin hem de yerel yönetimin birbirinden bağımsız şekilde belirleyecekleri vergi oranlarıyla vergilendirmesidir (Armağan ve İçmen, 2012: 146). ABD'deki federal hükümet ile Kaliforniya eyaleti arasındaki rekabet, dikey vergi rekabetine örnek teşkil etmektedir.

2.2.3.1.2. Bölgesel, Ulusal ve Uluslararası Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti; bölgesel, ulusal ve uluslararası nitelik taşımaktadır. Bölgesel vergi rekabeti açıklanacak olursa; ekonomik, sosyal ve siyasi anlamda benzer özelliklere sahip olan ülkelerde veya bölgelerde, vergisel mecrada oluşan rekabet sürecini ifade etmektedir. Avrupa birliği bu durumun iyi bir örneğidir. Çünkü Avrupa Birliği ülkelerinde, üretim faktörlerinin dolaşımının yüksekliğine bağlı olarak vergilendirmede farklılıklar gözlemlenmektedir (Çukurçayır, 2015: 49).

Ulusal vergi rekabeti genel manada, bir ülke içerisinde birden çok vergi otoritesi tarafından uygulanmakta olan bağımsız vergi politikalarının bir neticesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum federal yönetime sahip ülkelerde meydana gelmektedir (Çukurçayır, 2015: 49).

Uluslararası vergi rekabeti ise, küreselleşmeyle birlikte üretim faktörlerinin hız kazanması sonucu, ülkelerin yabancı yatırım çekmek amacıyla yatırımcılara vergi avantajları sağlayarak yapmış oldukları rekabeti ifade etmektedir (Çukurçayır, 2015: 49).

2.2.3.1.3. Yararlı – Zararlı Vergi Rekabeti

Yararlı vergi rekabeti, ülkelerin sermayeyi çekme amaçlı vergi oranlarında indirime gitmesi ve bunun sonucunda ülkeler üzerinde olumlu dışsallıklar oluşturmasıdır. Firmaların veya yatırımcıların yatırım kararı vermesindeki en önemli etkenlerden biri de kuşkusuz vergi oranlarıdır. Yatırımcıların amacı yaptıkları işten kâr maksimizasyonunu sağlamaktır. Yatırımcılar bunu sağlayabilmek için kendisine en avantajlı vergi olanakları sunan ülkeyi tercih etme eğilimindedirler. Ülkeler ise bu yabancı yatırımları ülkelerine çekmek için vergi oranlarında indirimlere gitmektedir. Böylelikle devlet vergi rekabetinden dolayı alacağı verginin bir kısmından vazgeçmektedir. Vazgeçtiği vergi dolaylı yollardan (sermaye yatırımlarının artması yoluyla) ülke ekonomisini olumlu yönde etkiliyor ise vergi rekabeti ülke ekonomisi için yararlı olacaktır.

Yararlı vergi rekabetinin sağladığı olumlu dışsallıklar aşağıdaki gibidir (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 128);

- Vergi indirimlerinin ve yabancı yatırımları artması,
- Ekonomik büyüme ve kalkınmaya yardımcı olması,
- İstihdam seviyesinin yükselmesi,
- Fiyatlar genel seviyesini düşürmesi,
- Daha etkin kamu hizmeti sunulması,
- Mali disiplini sağlaması,
- Daha etkin kaynak dağılımı sağlanması,
- Verginin tarafsızlığı ilkesinin uygulanmasına katkı sağlaması.

Devletler tarafından genel vergi oranlarında yapılan indirimlerin ve vergisel teşviklerin amacı, ülkeye yabancı yatırımları çekmek ve ekonomik aktivite düzeyini arttırarak vergi gelirlerini yükseltmektir. Ekonomik aktivite düzeyinin artması ekonomik büyüme ve kalkınmayı arttıracak ayrıca yeni iş kollarının oluşmasına sebep olup istihdam seviyesini yükseltecek ve fiyatlar genel seviyesini düşüreceklerdir. Vergi gelirlerinin yükselmesi ise kamu hizmetlerinin daha etkin sunulmasını sağlayacak ve kamu gelir ve giderlerinin denklığı anlamına gelen mali disiplinin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, vergi rekabeti sonucu sermaye, en fazla getiri sağlayan ülkeye yönelecek ve kaynak dağılımı daha etkin hale gelecektir. Buna ilaveten vergi rekabeti sonucunda ülkelerin uyguladıkları vergi oranları birbirine yaklaşacak ve vergi yatırımlar üzerinde daha tarafsız hale gelebilecektir.

Vergi rekabetinin olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz etkileri de mevcuttur. Hatta vergi rekabetinin genel itibariyle zararlı olduğu düşünülmektedir. Ülkeler tarafından yapılan vergisel indirim ve teşvikler diğer ülkelerin vergi gelirlerini eritmesine neden olabilmektedir. Yararlı vergi rekabeti ve zararlı vergi rekabeti arasındaki ince ayırım da bundan kaynaklanmaktadır.

Zararlı vergi rekabeti, bir takım ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ülkesine çekme gayesiyle uyguladıkları vergisel avantajlar sonucu sermayenin ve finansal yatırımların yönünü saptırmak suretiyle diğer ülkelerin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmasına denilmektedir (Arıkan, 2005: 291-292). Daha net ifadeyle zararlı vergi rekabeti, bir ülkenin uyguladığı vergi politikası sonucunda, diğer ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına sebep olan bir rekabet olgusudur.

Uluslararası vergi rekabeti, ülkelerin firmalara daha düşük bir vergi imkanı sunmasıyla, üretim faktörlerini kendisine çekmesine neden olmaktadır. Bu rekabet durumu ülkeler arasında bir yarışa sebep olmaktadır. Bazı ülkeler bu rekabet sonucunda zarar görecektir ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelecektir. Bunun neticesinde ise ülkelerin sundukları kamusal mal ve hizmetlerin nitelik ve nicelik yönünden kalitesi azalacaktır. Bu durum “dibe doğru yarış” diye ifade edilen büyük zararlara yol açacaktır. Küreselleşme ile sermaye kontrollerinin ortadan kalkması “dibe

doğru yarış” in daha fazla artmasına sebep olmuş ve mobil üretim faktörlerinin ulusal vergilemeye konu teşkil etmesini zorlaştırmıştır (Aktan ve Vural, 2004: 12).

Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu ekonomik ve mali sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 128);

- Vergi matrahında erozyona neden olarak, ülkelerin vergi gelirlerinde kayıplara neden olmaktadır. Bu durum mali bozulmaya sebebiyet verebilir,
- Sermaye akımlarında sapmalara yol açabilir,
- Vergi sistemlerinin adil olmayan bir yapıya kavuşması neden olabilir,
- Vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarının zorlaştırabilir,
- Vergi idaresi maliyetinin artırabilir,
- Vergi yükünü mobil faktörlerden, hareketsiz üretim faktörleri üzerine kaydırabilir,
- Vergi gelirlerindeki azalma nedeniyle kamu harcamalarının azalmasına neden olabilir,
- Sert rekabet ortamı küresel refahı azaltabilir.

Zararlı vergi rekabeti, vergi oranlarının düşmesine sebep olmakta ve ülkeleri vergi kaybına uğratmaktadır. Yaşanan vergi kaybı sonucu ülkelerin kamu harcamalarını finanse edememesi ve kamu harcamalarının nicelik ve nitelik yönünden azalması gibi durumlar meydana gelmektedir. Zararlı vergi rekabetinin bir diğer etkisi ise sermayenin düşük vergi uygulayan ülkeye kaymasına neden olmasıdır. Sermaye üzerinden düşük oranlı vergi alınması ise, vergi yükünün emek üzerinde yoğunlaşmasını tetiklemektedir. Bu da adaletsiz bir vergi sisteminin oluşmasına zemin hazırlayıp vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Vergiye gönüllü uyumun azalması, devletin daha çok vergi incelemesinde bulunup daha çok vergi inceleme elemanı istihdam etmesi anlamına gelmekte ve vergi idaresinin maliyetlerinin artmasına sebep olmaktadır. Son olarak zararlı vergi rekabetinin çok şiddetli yaşanması küresel anlamda vergi oranlarının düşmesine ve ülkelerin büyük vergi kayıpları yaşamasına sebep olup küresel refahı azaltabilmektedir.

2.2.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Gelişim

Hükümetler 'rekabetçi' vergi ortamını hesaba katacak şekilde vergi sistemlerini sürekli olarak değiştirmektedir. Bu durum ulusal ve uluslararası vergi sistemlerinde karmaşıklığın artmasına yol açmaktadır. Buna ek olarak, ülkeler arasında oluşan rekabetçi ortam ülkeleri “dibe doğru yarış” a sürükleyip vergi oranlarının büyük oranda düşmesine sebep olmaktadır. Aşağıdaki tabloda bazı OECD ülkelerinde 1985-2019 yıllarındaki kanuni kurumlar vergisi oranları incelenmiştir.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Kanuni Kurumlar Vergisi Oranları (%)

Ülkeler	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	2019	Fark (1985 - 2019)
Avusturalya	46,00	39,00	36,00	34,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	-16
Avusturya	55,00	30,00	34,00	34,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	-30
Belçika	45,00	41,00	40,20	39,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	29,00	29,00	-16
Kanada	49,40	41,50	42,90	29,12	22,12	18,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	-34,4
Danimarka	-	-	-	32,00	28,00	25,00	23,50	22,00	22,00	22,00	22,00	-
Finlandiya	61,80	44,50	25,00	29,00	26,00	26,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-41,8
Fransa	50,00	42,00	36,70	37,76	34,93	34,43	38,00	34,43	44,43	34,43	32,02	-18
Almanya	60,00	54,50	55,10	42,20	26,38	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	-44,2
Yunanistan	49,00	46,00	35,00	40,00	32,00	24,00	29,00	29,00	29,00	29,00	28,00	-21
İzlanda	-	-	-	30,00	18,00	18,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-
İrlanda	50,00	43,00	38,00	24,00	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	-37,5
İtalya	46,40	46,40	53,20	37,00	33,00	27,50	27,50	27,50	24,00	24,00	24,00	-22,4
Japonya	-	50,00	50,00	30,00	30,00	30,00	23,90	23,40	23,40	23,20	23,20	-
Kore	-	-	-	28,00	25,00	22,00	22,00	22,00	22,00	25,00	25,00	-
Lüksemburg	-	-	-	31,20	22,88	21,84	22,47	22,47	20,33	19,26	18,19	-
Meksika	42,00	36,00	34,00	35,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	-12
Hollanda	43,00	35,00	35,00	35,00	31,50	25,50	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	-18
Y. Zelanda	45,00	33,00	33,00	33,00	33,00	30,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	-17
Norveç	50,80	50,80	28,00	28,00	23,75	28,00	27,00	25,00	24,00	23,00	22,00	-28,8
Portekiz	55,10	40,20	39,60	32,00	25,00	25,00	28,00	28,00	28,00	30,00	30,00	-25,1
İspanya	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	30,00	28,00	25,00	25,00	25,00	25,00	-10
İsveç	56,60	53,00	28,00	28,00	28,00	26,30	22,00	22,00	22,00	22,00	21,40	-35,2
İsviçre	31,90	30,60	28,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	-23,4
Türkiye	40,00	46,00	25,00	33,00	30,00	20,00	20,00	20,00	20,00	22,00	22,00	-18
İngiltere	40,00	34,00	33,00	30,00	30,00	28,00	20,00	20,00	19,00	19,00	19,00	-21
ABD	49,80	38,70	39,60	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	21,00	21,00	-28

Kaynak: https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III

Yukarıdaki yer alan Tablo 3'e bakıldığında 1985'den itibaren kurumlar vergisi oranlarında genel olarak düşüş gerçekleştiği görülmektedir. 1980'li yıllarda sermaye üzerindeki kısıtların kaldırılması, ülkeler arası ticaretin serbestleşmesi bu sürecin yaşanmasının ana etkenidir. Bu süreçte sermayenin önem kazanması, ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını aşağı doğru çekmesinde itici güçtür. 1985 yılı ile 2019 yılını karşılaştığımızda vergi oranlarındaki en fazla düşüş Almanya, Finlandiya, İsveç ve Kanada'da gerçekleşmiştir. Buna ilaveten en az düşüş gösteren ülkeler ise İspanya, İtalya, Meksika ve Avustralya'dır. Tablo 3'te de görüldüğü üzere ülkeler

kurumlar vergisi oranlarında indirim yapmayı adeta yarış haline getirmişlerdir. Tablo 3'e bakıldığında dikkat çeken bir diğer durum ise İsviçre 'nin son yıllarda uyguladığı vergi oranıdır. Bütün ülkelerde iki haneli seyreden kurumlar vergisi oranı İsviçre'de tek hanelere indirilmiştir. Bunun haricinde diğer ülkelere göre hala kurumlar vergisi yüksek seyreden ülkeler mevcuttur. Buna örnek olarak, 2019 yılı için Avustralya, Belçika, Fransa, Meksika, Portekiz gibi ülkeler verilebilir.

Vergi rekabeti sadece kurumlar vergisinin oranlarında azalmaya sebep olmamış; aynı zamanda gelir vergisi oranlarında da etkili olmuştur. Yıllar itibarıyla incelendiğinde gelir vergisinde de genel itibarıyla aşağı yönlü hareketlenmeler olmuştur. Fakat bu aşağı yönlü hareketler kurumlar vergisi kadar fazla olmamıştır.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Kanuni Gelir Vergisi Oranları (%)

Ülkeler	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	Fark (1985-2018)
Avustralya	60	49	47	48,5	48,5	46,5	49	49	49	47	-13
Avusturya	62	50	50	42,6	43,7	43,7	50	55	55	55	-7
Belçika	76	55	58	52,6	45,1	45,3	45,4	46,3	46	46	-30
Kanada	50	44	44	47,9	46,4	46,4	49,5	53,5	53,5	53,5	+3,5
Danimarka	73	68	64	53,1	54,3	55,4	55,8	55,8	55,8	55,9	-17,1
Finlandiya	65	64	63	52,6	49,9	48,2	49,1	50	49	48,7	-16,3
Fransa	65	53	51	40,5	36,5	38,4	54	54	53,9	55,2	-9,8
Almanya	65	65	66	53,8	43,4	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	-17,5
Yunanistan	63	50	45	37,8	33,6	37,8	60	55	55	55	-8
İzlanda	63	56	40	43,1	38,2	44,3	44,4	44,4	44,4	44,4	-18,6
İrlanda	65	58	48	46,0	44	52	48	48	48	48	-17
İtalya	81	66	67	46,4	44,1	40,5	48,8	48,8	42,3	42,3	38,7
Japonya	70	65	65	47,3	47,1	47,2	55,7	55,7	55,8	55,8	-14,2
Kore	65	60	48	36,7	35,6	35,3	39,3	39,3	41,4	43,4	-21,6
Lüksemburg				22,2	22,2	20,3	8,5	8,5	10,9	27,9	-
Meksika	55	55	40	40,0	22,5	30	35	35	35	35	-20
Hollanda	72	72	60	60,0	52	49,5	49,6	49,8	49,6	49,7	-22,3
Y. Zelanda	62	66	33	39,0	39	35,5	33	33	33	33	-29
Norveç	64	54	42	47,5	43,5	40	39	38,7	38,5	38,4	-25,6
Portekiz	69	40	40	35,6	35,6	40,8	50,3	50,3	50	47,2	-21,8
İspanya	66	56	56	48,0	45	43	45	45	43,5	43,5	-22,5
İsveç	80	72	58	55,4	56,6	56,6	57	60,1	60,1	60,1	-19,9
İsviçre	33	33	35	38,0	36,7	36,4	36,1	36,1	36,1	36,1	+3,1

Tablo 4: (Devamı)

Ülkeler	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	2018	Fark (1985-2018)
Türkiye				40,6	35,6	35,7	35,8	35,8	30,5	30,5	30,5
İngiltere	60	40	40	40,0	40	50	45	45	45	45	-15
Amerika	50	33	42	46,5	41,3	41,7	46,3	46,3	46,3	43,7	-6,3

Kaynak: https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III

1985 yılı ve 2018 yılı karşılaştırıldığında en fazla düşüş olan ülkeler İtalya, Belçika, Yeni Zelanda ve Norveç'tir. En az düşüş ise ABD, Avusturya, Yunanistan ve Fransa'da gerçekleşmişken Kanada ve İsviçre'de +3'lük bir yükselme olmuştur. Gerçekleşen aşağı yönlü hareketler kurumlar vergisi kadar fazla olmamıştır. Çünkü sermaye üretim faktörleri arasındaki en mobil faktördür ve gittikleri ülkelere bakımlardan avantajlar sağlamaktadır. Sonuç itibariyle hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi bakımından oluşan vergi rekabeti sonucunda ülkeler artış yönlü bir politika izle(ye)memiştir.

2.2.3.3. Vergi Rekabetinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Küresel süreçte ulusal sınırların ortadan kalkmasıyla birlikte, yatırımcılar tek bir pazarda faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu sebeple hükümetlerin uyguladıkları ulusal vergi politikalarının etkinliği azalmıştır. Azalan etkinlik nedeniyle hükümetler vergi politikalarını sermaye çekmeye yönelik revize etmişlerdir. Çünkü çok uluslu işletmeler yatırım yapmak için vergisel açıdan en avantajlı ülkeyi tercih etme eğilimindedirler. Çok uluslu işletmelerin bu tercihi neticesinde, ülkeler vergi teşvikleri bakımından adeta yarış yapmaktadırlar. Daha çok teşvik ÇUŞ'lar için daha çok kâr anlamına gelmektedir. Hükümetlerin bu tutumu ise dünya çapında düşük oranlı kurumlar vergisi uygulanmasına sebep olmuş ve ülkelerin vergi gelirlerinde azalmalar meydana gelmiştir (Çukurçayır, 2015: 61-62).

Sermayenin hareketliliği, egemen ülkelerin hem portföylerini hem de doğrudan yatırımları çekmek için sınırları içinde bulunan yabancılar tarafından kazanılan gelirler üzerindeki vergi oranlarını düşürmüş ve vergi rekabetine neden olmuştur. Vergi rekabeti, tüm modern devletler için büyük gelir kaynağı olan bireysel ve kurumlar gelir vergilerini baltalamakla tehdit etmektedir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin bu gelişmelere tepkisi, vergi yükünü (mobil) sermayeden (daha az mobil) emeğe kaydırmak olmuştur. Emek üzerindeki verginin arttırılması ise politik ve ekonomik olarak zor bir durumdur. Emek üzerindeki verginin de artmaması kamu hizmetlerinin eksik sunulması anlamına gelmektedir. Vergi rekabetinin neden olduğu bu durum devletleri mali krizin eşiğine getirebilmektedir (Avi-Yonah, 2001: 60). Düşük vergili yargı

alanlarına kayan kârlardan dolayı bir takım vergi kaybı tahminlerinde bulunmak mümkün olmuştur. Aşağıdaki tabloda buna yönelik olarak çeşitli tahminler bulunmaktadır.

Tablo 5: Küresel Kâr Aktarımı ve Buna Bağlı Olarak Gerçekleşen Vergi Kayıpları

Referans	Yıllık Kurumlar Vergisi Gelir Kaybı Tahminleri
IMF, Crivelli vd.(2016)	Uzun vadeli yaklaşık tahminler: OECD ülkeleri için 400 milyar dolar (GSYH'sının %1'i ve düşük gelirli ülkeler için 200 milyar dolardır (GSYH'sının %1.3'ü).
Cobham ve Janský (2018)	Yıllık küresel gelir kaybı yaklaşık 500 milyar dolardır.
UNCTAD (2015)	2012 yılında Küresel olarak 200 milyar dolar (yaklaşık olarak kurumlar vergisi gelirlerinin %8'i) ve düşük gelirli ülkeler için 90 milyar dolardır.
Janský ve Palanský (2018)	İncelenen 79 ülkeden başka ülkelere yaklaşık olarak 420 milyar dolar kâr aktarımı gerçekleşmiştir. Bu rakam ise incelenen ülkelerin GSYH'sının yaklaşık %1'ini temsil etmektedir. Ayrıca bu rakam, tüm kurumsal kazancın% 6'sını ve ÇUI'lerin kurumsal kazancının% 37'sini oluşturmaktadır. Bu kâr aktarımı faaliyetinden dolayı en az 125 milyar dolar (yaklaşık olarak kurumlar vergisi gelirinin %10'u) vergi kaybı yaşanmıştır.
OECD (2015), Johansson vd. (2017)	2014 yılında 100-240 (dünyadaki kurumlar vergisi gelirlerinin %4-10'u arasında) milyon dolar civarında kâr aktarımı gerçekleşmiştir. Düşük gelirli ülkelerin ise kurumlar vergisi gelirlerinin %7,5-14 arasında değişen miktarı temsil etmektedir.
Clausing (2016)	ABD hükümetinin 2012 yılına kadar kâr aktarımından kaynaklanan 77 milyar dolar ile 111 milyar dolar kurumlar vergisi kaybına uğradığı ifade edilmiştir. Bir seçili ülke grubu için yapılan çalışmada toplam kurumlar vergisi gelirlerinin yüzde yirmisine tekabül eden 279 milyar dolar toplam vergi kaybı hesaplanmıştır.
Cobham ve Janský (2019)	ABD'deki ÇUI'lerin küresel kârının dörtte biri kadar asıl faaliyetin gerçekleşmediği yerlere kâr aktarımı yapılabilmektedir. 2012 yılında yapılan tahmine göre bu rakam 660 milyar dolar (dünya GSYH'sının %1'i) civarındadır.
IMF (2014)	OECD ülkelerinin kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık olarak %5'i ve OECD olmayan ülkelerin kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık olarak %13'ü kadar kâr aktarımı faaliyeti gerçekleşmektedir.
Tørsløv, Wier ve Zucman (2018)	2015 yılında ÇUI'lerin karlarının% 40'ının yapay olarak vergi cennetlerine aktarıldığını, yani 600 milyar doların üzerinde kâr aktarımı olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, yıllık 200 milyar dolar (küresel kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık% 10'u) civarında küresel kurumlar vergisi kaybı tahmin edilmiştir.

Kaynak: Janský, 2019

Tablo 5'te yakın zamanda çeşitli kuruluş ve kişiler tarafından yapılan kâr aktarımından kaynaklanan vergi kayıp tahminleri bulunmaktadır. Tablodaki rakamlardan da anlaşılacağı üzere kâr aktarım faaliyetleri ve buna bağlı gerçekleşen vergi kayıpları büyük boyutlardadır. Yapılan bir başka çalışmaya göre ise en fazla vergi kaybının yaşandığı ülkeler; Amerika, Çin, Hindistan, Rusya ve Brezilya'dır. Türkiye'de ise 419 milyon dolar civarında bir vergi kaybı olduğu tahmin edilmiştir (Janský ve Palanský, 2019). Buna ilaveten Avrupa Parlamentosu, ÇUI'lerin elde ettiği kârların yaklaşık olarak %40'ını düşük vergili ülkelere aktardıklarını tahmin etmiş ve bu kâr aktarımının

%35'inin AB ülkelerinden geldiğini ve kâr aktarımından dolayı en fazla vergi kaybına uğrayanların da AB ülkeleri olduğunu ifade etmiştir (European Parliament, 2019).

2.2.4. Vergi Cennetleri

“Vergi cenneti” ibaresinin uluslararası olarak belirli bir tanımı mevcut değildir. Fakat yatırımcılara vergisel anlamda imkan sağlayan ülkeler vergi cenneti olarak ifade edilmektedir (Tobin ve Walsh, 2013: 402). Bazı ülkeler, yatırımcılara yabancı kaynak girişi sağlamak amacıyla mali ve diğer sektörlerde vergi veya vergi dışı teşvikler sunmaktadır. Buna ek olarak, yasal mevzuattaki düzenlemelerden kaynaklanan zorlukları azaltarak, vergisiz veya ihmal edilebilir seviyede yatırım zemini hazırlamaktadırlar. Genel itibarıyla banka sırları ve müşteri kimlik gizliliğine önem veren mevzuata sahip bu ülkeler “vergi cenneti” olarak ifade edilmektedir (Özer, 2009:115).

Vergi cennetleri, esasında vergiden kaçınmak isteyen veya yaptıkları ticari işin niteliğinin gizli kalmasını isteyen kimselerin tercih ettiği ülkelere denilmektedir. Ayrıca bu tip yatırımcı kimselerin, elde etmiş oldukları kazançların güvenli bir biçimde saklanmasına ve bilgi gizliliğine olanak veren ülkeler vergi cenneti statüsünde yer alan ülkelerdir.

2.2.4.1. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkışı

Vergi cennetlerinin ortaya çıkışı 20.yy'a dayanmaktadır. 1. Dünya Savaşı'ndan sonra ABD ve İngiltere'de artan vergi oranlarından dolayı sermaye, yurt dışından düşük vergili ülkelere transfer edilmeye başlamıştır. Bu yönüyle İngilizler vergi cennetlerinin oluşumu bakımından öncü rol oynamışlardır. İngiltere'de yüksek gelir elde eden mükelleflerin muhatap karşılaştıkları marjinal vergi oranlarının yüksek olması, vergi cennetlerinin doğuşuna neden olmuştur. 1920'li yıllarda İngiltere Maliye Bakanlığı vergi cennetlerinin oluşumu bakımından, kanal adalarının kullanımını araştırmıştır. O yıllarda kanal adaları suç amaçlı olarak da kullanılmaktaydı. Bu sebeple günümüzdeki vergi cennetleri ile o tarihlerdeki vergi cenneti diye tabir edilen ülkeler amaç yönünden birbirlerinden farklıdır (Öz, 2005: 126).

İsviçre gibi ülkelerle vergi cenneti olarak karşılaştırılması, 1920'li yıllarda belli başlı bazı ülkelerin büyük servet sahibi kişilere yüksek vergi uygulaması ile başlamıştır. Devam eden yıllarda, yani 2. Dünya Savaşı öncesinde vergi cennetleri, vergiden kaçınmak için kullanılan bir yöntem olmaktan ziyade savaş öncesi politik karmaşıklıktan ötürü sermayesini korumak isteyen kişilerin tercih ettiği bir yöntem olarak kullanılmaktaydı. Bu durum İsviçre gibi müşteri gizliliğine önem veren ülkelerin, sermayeyi ülkelere çekmesine neden oldu. İsviçre, mevduat hesapları hakkında, kişi veya mevduatlar hakkında başka ülkeler ile bilgi paylaşmamaktadır. Bu durum

kendini gizli tutmak isteyen yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır. Fakat ilerleyen yıllarda siyasi belirsizliğin azalması devamında ise vergi yüklerinin artması ile bugünkü anlamda vergiden kaçınmak isteyen yatırımcıların tercih ettiği bir yöntem olarak kullanılmaya başlanmıştır (Zucman, 2013: 23). 1980'li yıllarda devletlerin sermaye hareketleri üzerindeki baskısı azalmıştır. Küreselleşmenin de etkisiyle sermaye hareketlerindeki artış, vergi cennetlerinin en verimli çağlarını yaşamasına olanak sağlamıştır. Geçtiğimiz son 30 yıl içerisinde vergi cenneti diye tabir edilen ülkelerin sayısı oldukça artmıştır.

2.2.4.2. Vergi Cennetlerinin Özellikleri

Vergi cennetlerinin evrensel olarak kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Tanımı bulunmaması dolayısıyla barındırdığı özellikleri de bütünüyle sıralaması zor olmaktadır. barındırdığı bütün özellikleri sıralamak zor olsa da OECD vergi cennetlerinin belirgin özelliklerini ele alarak genel bir çerçeve oluşturmuştur.

Vergi cennetleri hakkına ilk çalışmaları yapmış sayılan OECD'nin raporuna göre, vergi cennetlerinin 4 özelliği aşağıda belirtilmiştir (OECD, 1998a);

- Hiç vergi alınmaması veya çok düşük oranda alınması,
- Bilgi değişiminin olmaması,
- Şeffaflık olmaması,
- Esas faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemesidir.

Bunlara ilave olarak vergi cenneti ismiyle ifade edilen ve vergiden kaçınma olanağı sunan ülkelere bakıldığında, genellikle ada devleti tarzında az nüfuslu yerler olduğu gözlemlenmektedir. Bu ülkelerin büyük alt yapı yatırımlarına veya doğal kaynaklara çok fazla ihtiyaç duymamaktadır. Çünkü bu ülkelerin kaynakları finansal işlemlerden oluşmaktadır. Gelişen finansal yapının temel sebepleri arasında yatırımcıların kazanç kaynaklarını çok sorgulamadan kabul etmeleri büyük etkindir. Bu ülkeler sundukları avantajlar dolayısıyla yabancı parayı kolaylıkla çekmektedir (Öz, 2005: 128).

Vergi cennetleri diye tabir edilen ülkelerin; hükümetlerinin istikrarlı yönetimleri, yabancı yatırımcılara olan eşit müdahaleleri, idari kontrollerin çok düşük düzeyde olması, serbest ticaret bölgelerine sahip olmaları, finansal gizliliğe çok yüksek düzeyde önem verilmesi gibi etkenlerde diğer özellikleri arasında sayılmaktadır (Eroğlu, 2014:104).

2.2.4.3. Vergi Cennetlerinin Fonksiyonları

Vergi cennetleri 1990'lı yıllardan itibaren dünya üzerinde bilinirliği çok fazla artan bir kavram haline gelmiştir. Vergi cennetlerinde oluşan faaliyetlerin hız kazanması ile birlikte OECD bu konu hakkında bazı çalışmalar yapmıştır. OECD'nin 1998 yılında hazırlamış olduğu “Zararlı Vergi Rekabeti- Yükselen Küresel Bir Sorun” isimli raporunda vergi cenneti ülkelerinin temel olarak 3 amaca hizmet ettiğini ifade etmiştir. Bu amaçlar aşağıda ifade edilmektedir (Karaca, 2001: 91-92);

- Kazançların tamamen kâğıt üstünde oluşumuna imkan veren bir zemin oluşturmak,
- Pasif yatırımları muhafaza etmek,
- Mükelleflerin, diğer ülkelerin vergi idarelerinin gözetim ve denetiminden uzak kalarak vergiden kaçınmaya imkân sağlamak.

Vergi cennetlerinin, kazançların kâğıt üzerinde oluşumuna imkan sağlaması, ÇUİ'lerin kârlarını kolaylıkla vergi cennetlerine aktarmasına fırsat vermektedir. Pasif yatırımların muhafaza edilmesi ise hisse senedi tahvil gibi risk unsuru içeren yatırım araçlarını riskten korumak anlamına gelmektedir. Bu ise bu tarz yatırımların vergi cennetine yönelmesine sebep olmaktadır. Diğer ülkelerin denetim ve gözetiminin olmaması aktarılan kârın, diğer ülkeler tarafından bilinmemesi anlamına gelmektedir. Bu ise ÇUİ'lerin kârlarını vergi cennetlerine aktararak vergi yükünü azaltma çabalarını kolaylaştırmaktadır.

2.2.4.4. Vergi Cenneti Ülkeler

OECD vergi cennetleriyle ilgili çeşitli çalışmalar yürütmüştür yaptığı çeşitli çalışmalar sonucunda vergi cennetlerini belirli kriterlere göre listelemiştir. OECD'nin belirlediği kriterler evrensel olarak kabul görmemiştir. Çünkü bir ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek için evrensel olarak kabul görmüş özelliklerin bulunması gerekmektedir. Bunu oluşturmak da oldukça zordur.

OECD 2 Nisan 2009 yılında vergi cennetlerini kapsamlı bir şekilde ele alıp listelemiştir. Buna göre; uluslararası kabul görmüş vergi standartlarına uyan ülkeleri beyaz, bu standartlara uymayı taahhüt eden ülkeleri gri ve bu standartlara uymayan ülkeleri kara olarak 3 statüye ayırıp listelemiştir (OECD, 2009a). Listede yer alan ülkeler OECD standartlarına uyduğu takdirde listeden çıkarılmaktadır. Buna ilaveten OECD'nin güncel vergi cenneti listesi bulunmamaktadır.

Tablo 6: OECD Raporunda Yer Alan Vergi Cennetleri

Gri Liste		Beyaz Liste		Kara Liste	
ABD Virgin Adaları	Liberya	Arjantin	İtalya	Costa Rika	Filipinler
Anguilla	Maldivler Cumhuriyeti	Avusturalya	Japonya	Malezya	Uruguay
Antigua ve Barbuda	Marshall Adaları Cumhuriyeti	Barbados	Jersey		
Aruba	Monaco Prensligi	Kanada	Kore		
Bahreyn	Montserrat	Çin	Malta		
Bermuda	Nauru Cumhuriyeti	Kıbrıs	Birleşik Arap Emirlikleri		
Belize	Niue	Çek Cumhuriyeti	Meksika		
Cebelitarık	Panama	Danimarka	Hollanda		
Cook Adaları	Samoa	Finlandiya	Yeni Zelanda		
Dominica	Seşsel Cumhuriyeti	Fransa	Norveç		
Grenada	St. Lucia	Almanya	Polonya		
Sark ve Alderney	St. Christopher ve Nevis	Yunanistan	Portekiz		
Hollanda Antilleri	St. Vincent ve Grenadines	Guernsey	Rusya Federasyonu		
Vanatu Cumhuriyeti	Tongo	İzlanda	Türkiye		
Gibraltar	Turks ve Caicos Adaları	İrlanda	Slovak cumhuriyeti		
San Marino	St. Kitts and Nevis	Man Adası	Güney Afrika		
		ispanya	İsveç		

Kaynak: OECD, 2009a

OECD, vergi cennetleri uygulamasını azaltmaya yönelik olarak bu listelemeyi yapmıştır. Amaç, bütün ülkelerle anlaşma sağlayarak vergi cenneti ülkelerin azalmasını hatta yok olmasını sağlamaktır. Bütün ülkeler anlaşmaya vardığında vergi cennetlerinin sebep olduğu vergi kayıp ve kaçakları da önlenecektir. Son yıllarda OECD tarafından vergi cennetlerini listelemeye yönelik çalışmalar yapılmamaktadır. Bu bakımdan OECD'nin vergi cenneti çalışmalarının etkinliği tartışılmalıdır. Buna ilaveten AB 2017 yılında vergi cennetlerini listelemiştir. Bu listede, uluslararası kabul görmüş iyi yönetim ölçütlerini kullanılarak 92 yargı bölgesi kapsamlı bir şekilde incelenmiştir.

Buna göre; Amerikan Samoası, Bahreyn, Barbados, Grenada, Guam, Kore Cumhuriyeti, Makao SAR, Marşal Adaları, Moğolistan, Namibya, Palau, Panama, Saint Lucia, Samoa, Trinidad ve Tobago, Tunus ve Birleşik Arap Emirlikleri kara listede yer alan ülkelerdir (European Commission, 2017).

2.2.4.5. Vergi Cennetlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Küreselleşme, işletmelerin kârlarını düşük vergili ülkelere kaydırmasını giderek kolaylaştırmıştır. Modern teknoloji aynı zamanda varlıklı bireylerin fonları denizaşırı vergi cennetlerindeki banka hesaplarına taşınmasını kolaylaştırmıştır. Her iki konu da finansal krizden bu yana haberlerde ve küresel ekonomik tartışmalarda öne çıkmıştır. Vergi cennetleri kişiler ve kurumlar için devletin yüklediği vergisel sorumluluklardan kaçma ve servet biriktirme için olanaklar sağlamaktadır. Yerleşik olmayan yatırımcılara sunulan teşvikler vergi cennetlerini cazip kılmıştır. Vergi oranlarının düşük olduğu ülkeler, yatırımcıların yerel olarak kazandıkları vergi öncesi gelirlerinin çoğunu elinde tutmalarına izin vermektedir. Vergi oranları düşük olan ülkelerin daha fırsatlar yelpazesi sunması ve bu nedenle vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelere daha fazla miktarda yabancı yatırım alması beklenir. Yatırımların bu ülkelere akması ise diğer ülkeler açısından vergi tabanının erimesi anlamına gelmektedir. Vergi cennetlerinin devletler açısından vergi kaybı oluşturmaması için etkin bilgi paylaşımını sağlamaları gerekmektedir. Aksi takdirde bu ülkeler, diğer devletlerin vergi gelirleri için risk oluşturmaya devam edecektir.

Vergi cennetlerinin hükümetlere olan maliyetlerini ölçmek oldukça zordur. Ancak, ödemeler dengesi verileri ve işletme kayıtları, ABD işletmelerinin kârlarını Bermuda, Lüksemburg ve benzeri ülkelere büyük ve büyüyen bir ölçekte kaydırıldığını göstermektedir. ABD işletmeleri, 1980'li yıllardan beri artan şekilde vergi cennetlerine kârlarını yöneltmiştir. 2014 yılında ABD, toplam işletme gelirlerinin yaklaşık olarak yüzde yirmisini vergi cennetlerinde tutuyordu. Son 20 yılda ABD'deki kurumlar vergisi oranı yüzde 30'dan yüzde 20'ye düştüğü ve bu düşüşün yaklaşık üçte ikisi karların düşük vergili ülkelere kaydırılmasından kaynaklanmıştır (Zucman, 2014, s. 121). İşletme bazında ele alınacak olursa Troost (2013), elektronik üreticisi Apple'ı vergi cennetlerini en fazla kullanan işletme olarak nitelendirmiştir. İşletmenin merkezi Kaliforniya'dadır. Apple İrlanda ve Hollanda'daki iştiraklerini kullanarak karlarını Karayipler'e aktarmıştır. Karayipler'de kurum kazancı üzerindeki vergi oranı sadece %1,9'dur. Eğer bu karlar ABD'de vergilendirilmiş olsaydı %35 oranında vergilendirilecekti. Buna ilaveten Apple 2011 yılında 22 milyar dolar kâr etmiş ve sadece 10 milyon dolar vergi ödemiştir. Bir başka örnek ise Amazon işletmesidir. İnternet üzerinden ticaret yapan Amazon işletmesi, 2012 yılında Almanya'da 8,7 milyar avroluk ciroya rağmen, 3,2 milyon avro kurumlar vergisi ödemiştir. Bu işlemi Lüksemburg'a kâr aktırımı yaparak gerçekleştirmiştir. Financial Times'a göre, Google İrlanda ve Hollanda'daki iştirakleri vasıtasıyla 8,8 milyar avroluk telif hakkı gelirlerini Bermuda'ya aktarmıştır. Almanya'daki Starbucks,

2002'den beri Almanya'daki kârlar için yasal çerçeve dahilinde hiçbir vergi ödememiştir. Starbucks 2012'de toplam %13'lük bir yabancı vergi oranında vergi ödemiştir (Otto vd., 2015: 19). IMF 2015 yılında yaptığı çalışmada BEPS ve vergi cennetleriyle ilgili yılda yaklaşık 600 milyar dolar küresel vergi kaybı olduğu tahmininde bulunmuştur. IMF'nin yaptığı bu uzun vadeli çalışmada vergi kaybının 400 milyar dolarının OECD' ye üye ülkelerde, 200 milyar dolarının ise gelişmekte olan ülkelerde olduğu ifade edilmiştir (Crivelli, 2015: 21). 2019 yılında yapılan çalışmada incelenen 79 ülkeden vergi cennetlerine aktarılan kârların yaklaşık olarak 420 milyar dolar civarında olduğu ve bunun da 79 ülkenin GSYH'sının neredeyse %1'ini oluşturduğu ifade edilmiştir (Janský ve Palanský, 2019). Tüm bu veriler, ülkeler tarafından vergilendirilmesi gereken gelirin büyük bir kısmının vergi dışı kaldığının göstergesidir. Bu durum önlenmediği sürece vergi kaybı daha büyük boyutlara ulaşacak ve ülkelerde ciddi sıkıntılar oluşturacaktır.

2.2.5. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli vergi rejimleri, yerli ve yabancı işletmeler arasında ayırım yaparak yabancılara daha iyi vergi koşulları sunmaktadır. Buna yönelik olarak tercihli vergi rejimi uygulamasındaki amaç yabancı yatırımcıyı çekmektir. Fakat yabancılara uyguladıkları ayrıcalıklı rejimlerle zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. Dolayısıyla yatırımı kaybeden ülkenin vergi kaybetmesine sebep olmaktadır.

Tercihli vergi rejimleri, zararlı vergi rekabetini ortaya çıkartan önemli faktörler arasında yer almaktadır. Vergi cenneti olmayan fakat uyguladıkları tercih yaratan vergi rejimleri ile zararlı vergi rekabetine neden olan rejimler tercihli vergi rejimleri olarak adlandırılmaktadır (Hoşyumruk, 2003: 50).

Tercihli vergi rejimleri ile vergi cennetleri birbirinden farklı kavramlardır. Tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkeler, finansal yatırımları kendi ülkesine çekebilmek amacıyla bu yolu tercih etmektedirler. Bu durum finansal akımları tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeye çekmesine rağmen diğer ülkelerin vergi kayıpları yaşamasına sebep olmaktadır. Vergi cennetlerinde ise sadece kağıt üzerinde yürütülen bir finansal faaliyet mevcuttur. Vergi cennetlerinde herhangi bir fiili yatırım gerçekleşmemektedir (Hoşyumruk, 2003: 51).

Daha net bir ifadeyle vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri birbirlerine şekil olarak benzese de uygulama olarak farklıdır. Bu farklılığın en belirgin özelliği ise vergi cennetlerinde işlemler tamamen kâğıt üzerinde gerçekleştirilip, reel bir yatırım söz konusu olmamakla birlikte tercihli vergi rejimlerinde fiili bir yatırım söz konusudur. Bu yatırımı alan ülkeler fayda sağlarken, yatırım kaybeden ülkeler ise zarara uğramaktadır.

2.2.5.1. Tercihli Vergi Rejimlerinin Özellikleri

OECD 1998 yılındaki raporunda tercihli vergi rejimlerine ilişkin özellikler belirlemiştir. Bu özellikler aşağıda ifade edilmiştir.

2.2.5.1.1. Vergi Oranlarının Düşük veya Sıfır Olması

Tercihli bir vergi rejiminin zararlı olup olmadığının incelenmesi için ilgili gelir için sıfır veya düşük bir efektif vergi oranı gereklidir. Tercihli bir rejim, mobil faaliyetlerden elde edilen geliri sağladığında sıfır veya düşük efektif vergi oranı uyguluyorsa bu OECD'nin zararlı tercihli vergi rejimi için gözlemlene kapsamında olmaktadır. Çünkü zararlı bir tercihli rejimi olması için diğer kilit faktörlerin de oluşması gerekmektedir sadece bu faktör yeterli değildir (OECD, 2018c: 13). Efektif vergi; devlet tarafından toplanan verginin, elde edilen gerçek gelire oranlanması ile bulunmaktadır. Bu formülasyona göre vergi oranları yüksek olmasına rağmen, vergi matrahı hesaplanırken uygulanan vergi indirimi, istisna veya muafiyetleri ile birlikte ödenmesi gereken verginin düşürülmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu durum yatırımcılar için avantajlar sağlamak ve yatırımların bu ülkelere kaymasına neden olmaktadır. Bu sistemin uygulanması sonucunda diğer ülkeler vergi erozyonuna uğrayarak vergi kaybı yaşamaktadırlar (Pehlivan ve Öz, 2015: 133).

2.2.5.1.2. Vergi Mevzuatındaki Yasaların Şeffaf Olmaması

Vergi mevzuatı vergi mükellefleri tarafından açıkça anlaşılır olması gerekmektedir. Ayrıca uygulanmakta olan vergi mevzuatı diğer ülkelerin erişimine açık şekilde olması gerekmektedir. Bu şeffaflığın diğer bir önemli özelliğidir. Şeffaf olmayan tercihli vergi rejimleri, bilinçli bir şekilde mevzuatlarını karmaşık ve tüm devletler tarafından ulaşılamayan bir yapı halinde yürütmektedirler. Bu durum yine vergi erozyonuna yol açmaktadır (Özer, 2009: 72). Şeffaflık eksikliği, bir rejimin tasarlanma ve yönetilme şekline kaynaklanabilmektedir. Örnek olarak, rejimin ayrıntılarının açık olmadığı, denetimin yeterli olmadığı veya finansal açıklamaların eksik olduğu durumları gösterebiliriz (OECD, 2018c: 14).

2.2.5.1.3. Vergi Rejimine İlişkin Efektif Bilgi Değişiminin Olmaması

Tercihli vergi rejimi uygulamak isteyen ülkeler yabancı ülkelerdeki yatırımcılara özel yatırım alanları oluşturarak yatırımları kendi ülkelerine çekmeyi amaçlamaktadırlar. Bunu yaparken bilgi değişiminin olmaması yahut bilgi değişiminin etkin işlemiyor olması bu durumu kolaylaştırmaktadır. Ayrımcı bir vergi politikası uygulayan ülkeler "iş sırrı" ibaresini kullanarak mükelleflerin gelirleri ve iş alanları ile ilgili diğer ülkelere bilgi sunmaktan kaçınırlar. Bu durum yasadışı iş yapanların da bu ülkeleri tercih etmesine yol açmaktadır (Özer, 2009: 73). Ayrıca diğer

vergi makamlarının kurallarını etkin bir şekilde uygulayabilmelerini engelleyebilmektedir (OECD, 2018c: 14).

2.2.5.1.4. Tasarlanan Rejimin İç Ekonomide Faaliyet Gösterememesi

Bazı tercihli vergi rejimleri, rejimin sağlandığı yargı yetkisinin iç ekonomisinden kısmen veya tamamen izole edilmiştir. Bir yargı yetkisi, oluşturduğu vergi rejimini kendi iç ekonomisini dışlayacak şekilde tasarladıysa bu, rejiminin zararlı etki yaratma potansiyeline sahip olduğuna dair güçlü bir gösterge sağlayabilir. Bu dışlama, yerleşik mükellefleri rejimin sağladığı imkânlardan yoksun bırakma şeklinde olabileceği gibi rejimden yararlanan kuruluşların iç ekonomide faaliyet göstermesinin tamamen veya kısmen yasaklanması şeklinde de olabilir (OECD, 2018c: 14). Özetle yerleşik yatırımcı tercihli vergi rejimlerinden yararlanamamakta aynı şekilde tercihli vergi rejimini kullanan yabancı yatırımcı da iç ekonomide tamamen veya kısmen faaliyet gösterememektedir. Amaç ise serbest ticaret bölgeleri oluşturarak yabancı yatırımları çekmektir. Bütün bunlar uygulanan bu rejimin zararlı olduğuna dair göstergeler sunmaktadır.

2.2.5.1.5. Gerçek Olmayan Faaliyetleri Teşvik Etmesi

Bu faktör, tercihli bir rejimden faydalanabilmek için vergi mükellefinin gelire yol açan faaliyetlerde bulunmasını gerektiren 2015 BEPS Eylem planının 5. eyleminde detaylandırılmıştır. 5. Eylem planı "patent box" gibi patent gelirlerine ayrıcalıklı bir vergi uygulamasını içeren fikri mülkiyet haklarını kapsamaktadır. Fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelire avantaj sağlayan vergi rejimlerinin, 2015 yılındaki BEPS eylem planının 5. Eyleminde ayrıntılı bir şekilde açıklanan "nexus yaklaşımı" ile uyumlu olması gerekmektedir. Nexus yaklaşımı, fikri mülkiyet rejimlerinden yararlanan gelir ile vergi mükellefinin fikri mülkiyeti oluşturan temel araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ne ölçüde üstlendiği arasındaki bağlantıyı içermektedir. Tercihli bir rejimin zararlı olup olmadığı konusunda bu yaklaşım da önemli bir yer tutmaktadır (OECD, 2018c: 14-15).

2.2.5.1.6. Tercihli Vergi Rejimlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Tercihli Vergi rejimleri, sermaye ve finansal faktörleri çekmek için bunlardan elde edilen gelirlere çeşitli vergisel avantajlar sunmaktadır. Bundan ötürü yatırımcılar için tercih edilen bölgelerdir. Tercihli vergi rejimleri sadece vergisel avantajlar sunduğu için değil aynı zamanda yukarıda sayılan çeşitli özelliklere sahip olduğu için de yatırım yapanlar için caziptir. Fakat barındırdığı bu özellikler her ne kadar yatırımcı için fırsat olsa da diğer devletler açısından da vergi kaybını oluşturabilmektedir. Çünkü yatırımcılar tercihli vergi rejimlerinin özelliklerinden faydalanabilme ve karlarını oraya doğru yönlendirebilme fırsatına sahiptir. Sonuçta yatırımın geldiği ülke yatırım kaybedecek ve vergi tabanı aşınacaktır.

2.2.6. Offshore Finansal Merkezleri

Offshore finansal merkezleri, yabancılara veya yerleşik olmayanlara finansal hizmet, hukuki hizmet ve diğer hizmetleri sunan bölgelerdir. Offshore finansal merkezlerinin kullanıcıları; uluslararası işletmeler, bireyler, yatırımcılar (yatırımcı bireyler, yatırım fonları, tröstler), offshore finansal merkezlerinde iştiraki olan ÇUI'ler, suçlular ve diğer kişi ve kurumlardır. Offshore finansal merkezlerinin belli başlı özellikleri vardır bunlar aşağıdaki gibidir (IMF, 2000);

- Yabancılara hizmet etmeye yönelik bir çok finansal kuruluşa sahiptir,
- İşletme ya da yatırım gelirinden hiç vergi alınmaz veya çok düşük alınır,
- Stopaj vergisi uygulanmamaktadır,
- Kuruluş ve lisans rejimlerinin esnek ve az maliyetlidir,
- Kredi ve diğer kurumsal araçlar esnek bir şekilde kullanılabilir,
- Finansal kurumların veya kurumsal yapıların fiziksel olarak varlık göstermesi gerekmemektedir,
- Yüksek derecede müşteri gizliliği mevcuttur,
- Yerleşik olanlara benzer fırsatlar sunulmamaktadır,
- Yatırım çeşitliliği fazladır,
- Finansal düzenlemeler yok denecek kadar azdır,
- Yüksek derecede banka gizliliği mevcuttur.

Offshore finansal merkezlerini yatırımcılar için cazip kılan, yukarıda sayılan özellikleridir. Herhangi bir ekonomi, bir dereceye kadar finansal hizmetler sunmakla birlikte offshore finansal merkezleri, ekonomilerin ihtiyaçlarını ve boyutlarını aşan bir ölçekte finansal hizmet tedariki konusunda uzmanlaşmışlardır.

Kıyı bankacılığı, bir ülkenin topraklarında kurulmakla birlikte, yurt dışında topladıkları mevduatları yine yurt dışında kullandıran ve dolayısıyla o ülkenin vergi ve bankacılık mevzuatına tabi olmadan faaliyet gösteren bankalardır. Bu bankaların kuruluşu, faaliyetleri, denetlenmesi gibi konular, iç ekonomik piyasanın gerekleri dikkate alınarak değil uluslararası ticari gelişmeler ve rekabet şartları dikkate alınarak ayrıca düzenlenmektedir (Battal, 2006: 72). Uluslararası bankacılık literatüründe kıyı ötesi bankacılık anlamına gelen “off-shore banking” terimi, “kıyı bankacılığı” olarak da kullanılmaktadır. Off-shore bankacılığı, ülke dışından sağlanan fonların yine ülke dışında kullandırılmasını amaçlayan ve ülkede bankacılığın tabi olduğu tüm yasal düzenlemelerin dışında faaliyet gösteren özel bir bankacılık türüdür (<https://www.ekodialog.com/Konular/off-shore-kıyı-bankacılığı-nedir.html>).

Offshore finansal merkezleri, döviz kazancı karşılığında yabancı kullanıcılara finansal yönetim hizmetleri sunmaktadır. Yurt dışı finansal hizmetlerin sağlanabileceği birçok hizmet vardır. Bunlar aşağıdakileri içermektedir (IMF, 2002);

- Offshore Bankacılık; işletmeler ve bankalar için döviz işlemlerine olanak sağlamaktadır. Bu işlemler; sermaye, kurum, sermaye kazancı (değer arttırma), temettü ve faiz vergilerine veya döviz kontrolüne tabi değildir.
- Uluslararası Ticaret İşletmeleri; bu işletmeler vergiden muaftır ve genellikle limited şirketi şeklindedir. Bu işletmelerin kullanılma amacı; hisse senetleri, tahviller veya diğer araçlar ihraç ederek faaliyetlerini yürütmek veya sermaye arttırmaktır.
- Offshore Sigorta İşletmeleri; vergileri en aza indirmek ve risk yönetmek için kurulmuşlardır. Sigorta işletmeleri, riski yeniden sigortalamak, rezerv ve sermaye gereksinimlerini azaltmak için offshore şirketler kurmaktadır.
- Varlık Yönetimi ve Koruma Hizmeti; kırılğan bankacılık sistemleri ve istikrarsız siyasi rejimleri olan ülkelerdeki bireylerin ve işletmelerin varlıklarını, iç para birimlerinin istikrarsızlığı ve bankaların çöküşüne karşı korumak için kıyıda tutmasını sağlamaktadır.

Offshore finansal merkezlerin sunmuş olduğu yukarıdaki hizmetler yatırımcılar için bir çok avantaj içermektedir. Bu avantajlar vergi yükünü hafifletme, riskten korunma gibi durumları içermektedir. Bütün bunlar offshore finansal merkezlerine yatırımların ve fonların sapmasına neden olmuştur.

2.2.6.1. Offshore Finansal Merkezlerinin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Offshore finansal merkezleri, mülkiyeti gizleme, varlık, miras veya sermaye kazancı vergilerinden kaçmak için yasalar dahilinde fırsatlar sunmaktadır. Her ne kadar yasal çerçevede faaliyetlerini yürütmeye çalışsa da çok sayıda uluslararası kuruluş (BM, FATF, OECD, Avrupa Konseyi ve Avrupa Birliği) ve ulusal hükümetler, finans merkezlerinin sağladığı olanakların suç grupları tarafından sömürülebilirliği riskini belirtmişlerdir. Özellikle kara para aklama durumu için fırsatlar içermektedir. İster yasalar dahilinde, ister yasa dışı bir şekilde olsun varlıkların offshore finansal merkezlerine yöneltilmesi devletlerin vergi gelirlerinin azalması demektir.

Offshore finansal merkezleri tarafından sunulan kolaylıklar, mevcut kurallardaki asimetrinin bir sonucudur. Bu asimetriler, belirli bir düzenleme türü ile bütünlük standartları arasındaki farklar olarak tanımlanabilir. Bu düzenlemeler uluslararası topluluklar tarafından ceza hukuku ve ceza yargısı, idari düzenlemeler, ticari ve bankacılık düzenlemeleri ve uluslararası iş birliği kapsamında finansal sistemleri korumak için oluşturulmuştur. Özellikle bu konuda önemli olan ticaret hukukundaki eksikliklerdir. Çünkü sermaye ticaret hukukundaki kurallara göre şekillenmektedir.

Ticaret hukukundaki daha fazla düzenleme mali sistemin daha fazla şeffaf olması alamına gelmektedir. Bütün bunlar da diğer düzenleme sistemlerinin iyi çalışmasına ve uluslararası iş birliğinin etkin olmasına neden olmaktadır (Transcrime, 2000).

Offshore finansal merkezlerini kullanarak oluşturulan vergi kayıp ve kaçakları, dünya gayrisafi yurtiçi hasılasının %2 ile %2,5 arasında olduğu tahmin edilmektedir (Palan vd., 2010: 15). James Henry (2012), rapor edilen özel paraların aşırı varlıklı insanlar tarafından 32 trilyon dolar (yaklaşık 26 trilyon Euro) kadarının, 2010 yılı sonuna kadar açık denizde tutulduğunu hesaplamıştır. Zucman (2013), özel finansal servetlerin % 8'inin (yaklaşık 5,8 trilyon dolar) zengin insanlar tarafından offshore finansal merkezlerine aktarıldığını değerlendirerek, miktarların % 75'inin vergilendirilmediği varsayımıyla yıllık 130 milyar Euro'luk bir vergi kaybına yol açtığını belirtmiştir. 2018 yılında yapılan bir çalışmaya göre ise offshore finansal merkezlerine yapılan kâr aktarımından dolayı gelişmekte olan ülkelerde oluşan gelir kaybının yıllık 100 milyar dolar, dünya genelinde oluşan gelir kaybının ise 200 milyar dolar olduğu tahmin edilmiştir (Bolwijn vd., 2018: 139).

Offshore finansal merkezler sunduğu sayısız finansal avantajlardan ötürü zengin bireyler ve kurumlar için çekici yerlerdir. Sermayenin ve gelirin bu ülkelere yönelmesi ise günümüz teknolojisi ile basitleşmiştir. Hemen hemen hiçbir maliyeti olmayan bu uygulamaya kişiler ve kurumlar sıklıkla başvurmuştur. Yukarıdaki örneklerden de anlaşıldığı üzere offshore finansal merkezleri devletlerin büyük oranda vergi kaybına sebep olmuştur. Bunun sebebi ise başta ticaret hukuku olmak üzere hukuksal düzenlemelerdeki asimetri, bilgi paylaşımı olmayışı ve vergisel fırsatlardır. Bütün bunlar düzenlenmediği sürece yatırımcılar ve bireyler, kar ve varlıklarını offshore finansal merkezlerine aktarmaya devam edecektir. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarını kaçınılmaz kılacaktır.

2.2.7. E Ticaret

Elektronik Ticaret kavramı 1960'lı yıllarda ticari bir terim olarak kullanılmaya başlanmıştır. Teknoloji ve küresel entegrasyon ilerledikçe elektronik ticaret daha fazla gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Özellikle kişisel bilgisayarlar ve cep telefonlarının kullanımındaki yaygınlık, kişi veya kurumların tek bir tuşla hemen hemen dünyanın her yerinde ticaret yapmasına olanak sağlamıştır. Fakat elektronik ticaretin her geçen gün katlanarak büyümesi, vergi makamlarının hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeye yönelik geleneksel yaklaşımlarını yetersiz kılmıştır. Tanımlanamayan yerlerden, izlenebilir olmayan işlemlerde bulunan uzaktan servis sağlayıcılar tarafından gerçekleştirilen büyük miktardaki ekonomik faaliyetler dünyadaki mali otoriteler arasında endişe yaratmaktadır. Aşağıda elektronik ticaretin çeşitli tanımlarına değinilmiştir.

Elektronik ticaret veya kısaca e-ticaret, mal ve hizmetlerin elektronik yollarla üretimi, dağıtımı, pazarlanması, satışı veya teslimi olarak tanımlanmaktadır. E-ticaret işlemi, işletmeler, haneler, bireyler, hükümetler ve diğer kamu veya özel kuruluşlar arasında olabilmektedir (https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc11_e/briefing_notes_e/bfecom_e.htm).

OECD ise e-ticareti bilgisayar ağları üzerinden özel olarak sipariş almak veya vermek amacıyla tasarlanmış yöntemlerle gerçekleştirilen mal veya hizmetlerin satışı veya alımı şeklinde tanımlamıştır (<https://stats.oecd.org/glossary/search.asp>).

E-ticaret tanımlanırken dikkat çekilmesi gereken en önemli nokta, iletişim teknolojilerinin gelişmesi ile e-ticaret kavramının yaygınlaşmasıdır. Bu sebeple iletişimin içeriğini meydana getiren bilgi ve bilgiyi üreten, işleyen ve aktaran sektörlerin gelişimi ile birlikte “teknoloji-ekonomi” ilişkisinin zemini kurularak e-ticaret kavramının bilişim ve iletişim teknolojilerinin ucuzlamasıyla birlikte ticarete yeni bir vizyon getirdiği ifade edilebilir (Saraç, 2006: 90).

2.2.7.1. E Ticaretin Gelişimi ve Hacmi

Elektronik ticaretin tarihi neredeyse internetin tarihi kadar eskidir. Elektronik ticaret, 1960’lı yıllarda Elektronik Veri Değişimi’nin (EDI) geliştirilmesiyle ilerlemeye başlamıştır. EDI mail ve fakslama işlemlerinin bilgisayarlar arasında yapılmasını mümkün kılmıştır. 1979 yılında ise Michael Adrich teleshoppingi oluşturmuştur. 1990 yılında Berners – Lee “Worl Wide Web” i icat etmiştir. Başlangıçta üniversitelerdeki bilim adamları arasında bilgi alışverişini sağlamaya yönelik olarak oluşturulmuştur fakat sonrasında küresel olarak yayılmıştır. Lee 1991 yılında URL, HTML ve HTTP’ yi geliştirmiştir. Bütün bu gelişmeler ışığında 1991 yılında Ulusal Bilim Vakfı’nın (NSF) 1991 yılında e- ticaret üzerindeki ticari engelleri kaldırmasıyla e- ticaret büyüme kaydetmiştir. 1990’lı yılların ortasından itibaren internetin ticari kullanımına ilişkin gelişmeler yaşanmıştır. 1995 yılında ilk e- ticaret sitelerinden biri olan Amazon kurulmuştur. Amazon, ilk etapta online bir kitapçı olarak açılmıştır (Miva, 2011). Günümüzde ise Amazon’un kapsamını sadece kitap değil, müzik ve video indirmeleri, giyim, mobilya, yiyecek ve oyuncak gibi çeşitli mal ve hizmetler oluşturmaktadır.

Elektronik ticaretin hacmi her geçen gün artış göstermektedir. 1999 yılında 15 milyar dolar civarında seyreden e ticaret perakende satışlarının, 2004 yılında 110 milyar dolara 2010 yılında 500 milyon dolara 2015 yılında 1,5 trilyon dolara ve 2018 yılında 3 trilyon dolara çıktığı ifade edilmiştir. Bu rakamların 2021 yılına kadar yaklaşık olarak 5 trilyon dolara ulaşması beklenmektedir (Chaffey, 2018).

2.2.7.2. E Ticaret Araçları

Günümüzde elektronik ticaret denildiğinde akla ilk olarak internet üzerinden yapılan ticaret biçimi gelmektedir. Fakat e-ticaret sadece internet üzerinden yapılan ticaret ile sınırlı değildir. İnternetin yanı sıra telefon, faks, kredi kartları, elektronik veri alışverişi ve televizyon da e-ticaretin yapılmasına olanak sağlayan araçlar arasında yer almaktadır.

Telefon ve faks, ticari işlemlerde bir haberleşme aracı olarak kullanılmaktadır. E-ticaret ortamında mal ve hizmetler, telefon ve faks aracılığıyla sipariş edilebilir. Bu siparişlerin ödeme işlemleri ise kredi kartı sayesinde gerçekleştirilebilir. Televizyon ise e-ticaretin önemli başka bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Televizyon aracılığıyla firmalar mal ve hizmetlerin reklam ve pazarlanmasını yapmaktadırlar. Tanıtılan mal ve hizmetler müşteriler tarafından telefon yoluyla sipariş edilebilmektedir. İnternet ise elektronik ticareti günümüzde son derece yaygınlaştıran bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. İnternet; satışa konu olan malların; üretim, tanıtma, satış ve bedelinin ödenmesine kadar geçen tüm süreçte yararlanılan bir araçtır (Pehlivan ve Öz, 2015: 168).

2.2.7.3. E Ticaretin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Ülkelerin bölge ve yetki alanlarına dayanan vergi politikaları, e-ticareti geliştirdikten sonra başarısız olmaya başlamıştır. Daimi kuruluş, satış noktaları, ürün ve gelir sınıflandırma gibi kavramların vergi sürecinde kullanılmasının yetersiz kaldığı görülmektedir. İnternet üzerinden işlem yapan satıcının ve tüketicinin yerini belirlemek zor olduğundan, vergi geliri kaybı yaşanmaktadır. Elektronik ticaret, işletmelerin gelirlerini herhangi bir fiziksel varlık olmadan elde etmelerini sağlar. Bu bağlamda dijital ürünlerinde varlığı vergilendirmede büyük sorunlar oluşturmuştur. Çünkü dijital ürünler rakip olmayan mallardır, yani başka bir tüketiciye tekrar satılması durumunda miktarında bir azalma meydana gelmemekte ve fiziki bir mal da olmadığı için vergilendirme hususunda sorunlar oluşturmaktadır. Bütün bunlardan dolayı vergi idareleri tarafından tahsil edilmesi gereken vergiler hakkında çok az bilgiye ulaşılmakta ve böylece vergi kaybı yaşanmaktadır (Bruce ve Fox, 2000: 1373).

Uluslararası boyutu olan elektronik ticaret işlemlerinin, bütün aşama ve taraflarını kavramakta mevcut vergilendirme sistemleri yetersiz kalmaktadır. E-ticaretin ortaya çıkardığı ana sorunlardan biri, dolaylı veya dolaysız vergilendirme ile bağlantılı olarak, vergi dairelerinin bu ticareti izleme güçlüğüdür. Ayrıca e-ticaret ortamında, vergi cennetlerine kolay erişilmesiyle birlikte elektronik paranın kullanımı da verginin doğuran olayın tespiti zorlaştırmaktadır. Bu sebeple ülkeler vergi kaybına maruz kalmaktadır (Öz, 2005: 180).

Vergi cenneti olarak sayılan birçok ülke, e-ticaret yapılmasına olanak sağlayan alt yapısı ile müşterilere uygun bir ticaret ortamını sunmaktadır. Fakat bu durum vergiden kaçınma için kullanımı artan bir yöntem olmaya doğru gitmektedir. E-ticaret ortamında satıcı kimsenin vergi cenneti bir ülkede yerleşik olması yahut yerleşik gibi gösterilmesi, vergilendirilme açısından karmaşıklığa yol açmaktadır. Örnek verilecek olursa, bir satıcının vergi cenneti bir ülkede hizmet vermesi durumunda, iş yerine gerek duyulmadan internet üzerinden yapılan ürün teslimi sonucunda elde etmiş olduğu bu gelirden ötürü vergilendirilemez. Bu durum vergilendirmeye ilişkin bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Elektronik paranın da icadı ile birlikte hali hazırda izlenmesi ve vergilendirilmesi zor olan bu ticaret ağı daha da zor kontrol edilebilir hale gelmiştir. Bilgisayar ortamında gerçekleştirilen ticari işlemler teorik olarak izleniyor gibi gözükse de denetleme açısından büyük sorunlar meydana getirmektedir. Çünkü alıcı ve satıcılar aracısız olarak bir ticaret yürütmektedir. Bu durum araçların rolünü azaltarak vergiyi doğuran olayın tespitini zorlaştırmaktadır. Vergi doğuran olay tespit edilemediğinde ülkeler vergi kaybına uğramaktadır. Bu durum zaten başlı başına tüm ekonomiyi tehdit eden bir unsurdur (Öz, 2005: 180).

Buna ilaveten e-ticaretten elde edilen gelir çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir. Bu nedenle her bir gelir unsurunun niteliğinin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. OECD teknik danışma kuruluna göre e-ticaret yoluyla elde edilen gelirin “ticari kazanç” veya “gayrimaddi hak bedeli” olarak nitelendirilebileceğini önerisinde bulunmuştur. Ayrıca OECD model vergi antlaşmasına göre, vergilendirme işleminin ürünün tüketildiği ülkede yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu ifadeye göre ticari kazanç ve gayrimaddi hak bedellerinin satışı aynı vergilendirme rejimine tabi tutulacaktır (Pehlivan ve Öz, 2015: 181).

Ayrıca e-ticaretin en önemli özellikleri arasında, satıcının sabit bir işyeri olmadan uluslararası ticaret yapma İmkânı tanınmasıdır. Bu imkân neticesinde mükellefin belirlenmesi bakımından sorunlar meydana gelmektedir. OECD Kanada toplantısı raporuna göre e-ticarete mükellefin ikametgah ilkesi benimsenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bunun asıl sebebi ise ikametgâh ilkesinin sadece gerçek kişilere uygulanabilmesinden kaynaklanmaktadır. Gerçek kişi olarak elektronik ticaret yapanlar daha kolay denetlenebilir ve vergilendirilebilirler (Pehlivan ve Öz, 2015: 172).

2.2.7.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Bakımından İncelenmesi

Bir vergi idaresinin vergiyi tahakkuk ettirebilmesi için, öncelikle mükellefin ve vergiye tabi gelirin belirlenmesi gerekmektedir. E-ticaretin sabit bir işyeri olmadan uluslararası ticaret yapmaya imkan vermesi, bu yolla elde edilecek gelirin vergilendirilmesinde sorun oluşturmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesinde iki farklı ilke benimsenmektedir. Bunlardan ilki kaynak ilkesi, ikincisi ise ikamet ilkesidir. Kaynak ilkesine göre ülkeler, kendi sınırları dahilinde yürütülen

faaliyetlerden doğan kazancı vergileme hakkına sahiptir. İkamet ilkesine göre ise ülkeler, kendi mukimleri tarafından elde edilen gelirleri vergileme hakkına sahiptir. Hem kaynak ilkesinde hemde ikamet ilkesinde bir faaliyetin vergilendirilmesi bu faaliyetin iş yeri aracılığıyla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Elektronik ticarete ise, kişilerin ikametgah olarak kullandıkları veya iş merkezi olarak çalıştıkları yerin belirlenmesinde güçlükler yaşanmaktadır (Çavdar, 2011: 49).

Teknolojik gelişmeler, işletmelerin yönetimi, denetimi ve diğer faaliyetlerinin farklı ülkelerde gerçekleştirilmesine ve böylelikle kanuni merkez ve iş merkezini farklılaştırmak için fırsatlar sunmakta, kişilere yerlerini değiştirmeden de başka bir ülkede faaliyette bulunma ikamı sağlamaktadır. Teknolojinin sağladığı imkanlar dolayısıyla başka bir ülkede belli bir süre kalmadan o ülkede hizmet yapma veya ticari faaliyette bulunma mümkün olmaktadır. Bundan dolayı gerçek kişilerde ikamet kriterine bağlanan yerleşik uygulamaları önemini yitirmiştir (Alptürk, 2005: 319).

E ticaret, ülkelere üretim ve yönetim faaliyetlerini farklı ülkelerde gerçekleştirme olanağı sunmaktadır. Bu ise kurumların yerleşik olma koşullarını uygulamasına engel oluşturmaktadır. Buna ilaveten, birden fazla ülkede faaliyette bulunan kuruluşların, satış yaptıkları ülkede vergilendirilmeleri için o ülke içerisinde fiziksel bir varlığa sahip sabit bir iş yerinin bulunması gerekmektedir. Bu koşul da kitap, yazılım ve CD gibi ürünlerin dijital ortamlarda bilgisayardan bilgisayara aktarılmasının mümkün olmasıyla önemini yitirmiştir (Çavdar, 2011: 50).

2.2.7.3.2. KDV Bakımından İncelenmesi

Bir faaliyetin vergilendirileceği yer olarak, faaliyetin gerçekleştiği yer ve faaliyet yapan kişinin bulunduğu yer dikkate alınmaktadır. Fakat KDV, geleneksel mal teslimi ve hizmet ifası esas alınarak oluşturulmuştur. KDV, elektronik mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde oluşturulmadığı için vergilendirilmesinde de bir takım sorunlar meydana gelmektedir. E ticaret faaliyetlerinde, işleme taraf olan kişiler ve işin niteliğinin belirsiz olmasıyla ilgilidir. Bu özellikle uluslararası olarak yapılan e-ticaret işlemlerinde vergilendirmeye ilişkin sorun teşkil etmektedir.

E ticarete konu olan 2 çeşit mal vardır. Bunlar; ayakkabı, cep telefonu gibi fiziki mallar ve yazılım programları, müzik eserleri gibi dijital mallardır. Fiziki malların vergilendirilmesinde teslim edildikleri yerde vergilendirilmesinden ötürü sorun yaşanmamaktadır. Buna karşın dijital malların vergilendirilmesinde malın teslimi ve ifası internet üzerinden çevrimiçi bir şekilde gerçekleştiği için vergilendirmede sorun yaratmaktadır. İşlemin yapıldığı yer, işlemin mahiyeti, işleme taraf kişilerin mükellefiyet durumlarının belirsiz olması bu ürünler üzerinden KDV alınmasını olanaksız kılmıştır.

Hizmet ifası bakımından da bir takım sorunlar mevcuttur. Bu konudaki sorun hizmet ifası üzerinden KDV'nin nasıl tarh ve tahakkuk etmesi durumudur. Ottawa Konferansında tüketim vergilerinin, tüketime yapıldığı ülkedeki mal ve hizmetler üzerinden alınacağı kabul edilmiştir (Çavdar, 2011: 51).

2.2.8. Türev İşlemler

Teknolojik ilerlemeler ve finansal düzenlemeler, finansal piyasaları çarpıcı biçimde küreselleştirmiştir. Finansal işletmeler, yatırımcıların ve borç alanların farklı küresel taleplerini karşılamak için takas ve türev gibi yenilikçi finansal araçlar geliştirmiş ve bu tür küresel finansal ürünleri sürekli olarak satmak için kendilerini organize etmişlerdir. Özellikle türev işlemler, çeşitli amaçlar için sık kullanılan finansal işlemlerdir.

Türev işlem, değerini dayanak bir varlığın performansından türeten iki veya daha fazla taraf arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu dayanak varlık; faiz oranları, döviz kurları, emtialar, hisse senetleri ve diğer endeksler şeklindedir. Yaygın türev işlemlerden bazıları; forwards (vadeli işlem sözleşmeleri), futures (vadeli işlemler), options (opsiyonlar) ve swaps (takaslar) gibidir. Bunların açıklaması aşağıdaki gibidir (Group of Thirty, 1993: 26);

- *Forwards (Vadeli İşlem Sözleşmeleri):* İki grup arasında, karşı tarafın gelecekteki belirli bir fiyat, tutar ve tarihteki belirli bir varlığı satın almasını ve değerini satmasını zorunlu kılan ileriye dönük olarak yapılan sözleşmedir. Vadeli sözleşmeler, tarafların belirli ticari, finansal veya risk yönetimi amaçlarına uyacak şekilde uyarlanmış olan şartlar ve koşullar ile özelleştirilir. Müzakereler genellikle sözleşme büyüklüğü, teslimat notu, teslimat yerleri, teslimat tarihleri ve kredi şartları ile ilgili olarak yapılmaktadır. Vadeli işlem sözleşmesinin bedeli, sözleşme vadesinde teslimat veya nakit ödeme yoluyla iletilir. Vade sonunda, dayanak fiyatın sözleşme günündeki fiyattan daha yüksek olması durumunda, alıcı kâr etmekte, fiyat düşerse alıcı zarar etmektedir.
- *Futures (Vadeli İşlemler):* Sözleşmenin sahibinin, belirlenen vade tarihinde belirli fiyattan belirli bir tutarı almasını veya satmasını zorunlu kılan sözleşmedir. (ya da nakit değerini belirlemek). Futures sözleşmesinin sahibinin karşısına çıkan kazanç ve pazar riski forward sözleşmesine benzemektedir. Kazanç profillerindeki benzerliğe rağmen önemli ekonomik farklılıkları futuresi forwards ve swapstan ayırmaktadır. Futures, sözleşmenin alınıp satılabildiği bir takas kurumu tarafından yazılmış, standartlaştırılmış bir sözleşmedir. Fakat futures sözleşmesinin tarafları tarafından yazılmış standartlaştırılmamış bir sözleşmedir.

- *Options (Opsiyonlar)*: Opsiyonlar, prim ödemesi karşılığında opsiyon sahibine işlem fiyatı olarak adlandırılan fiyattan dayanağı alıp satma hakkı verir fakat alıp satması zorunlu değildir.
- *Swaps (Takaslar)*: Adından da anlaşılacağı gibi bir takas işlemi, iki tarafın ödeme veya takas tarihleri olarak bilinen belirli aralıklarla bir dizi nakit akışı alışverişinde bulunmasını zorunlu kılmaktadır. Swaps, kurumsal katılımcılar arasındaki ikili anlaşmalardır. Bunlara özel müzakereler yoluyla girilmekte ve kredi riskine yol açmaktadır. Takaslar, karşı tarafların spesifik risk yönetimi ihtiyaçlarını karşılamak için, ileriye yönelik olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda açıklanan türev işlemler, hızla geliştiği için bunların oluşturduğu vergi sorunlarıyla başa çıkmak için geçerli vergi kuralları uygulanamamaktadır. Vergi mevzuatı artık türevlerin ticari kullanımındaki hızlı gelişmelerin gerisinde kalmaktadır. Bu, hem vergi mükellefleri hem de vergi idarecileri için yetersiz olan yerel ve uluslararası vergi muamelesinde belirsizliklere yol açmaktadır.

2.2.8.1. Türev Ürünlerin Vergi Kaybı Açısından İncelenmesi

Türev ürünlerin karmaşık bir yapıda olması ve değişen koşullara hızlı bir şekilde ayak uydurabilecek esnekliğe sahip olması, vergilendirilmeleri hususunda sorunlar yaratmaktadır. Asıl kullanım amaçları; riskten korunma, spekülasyon ve arbitraj gibi görünse de çoğu zaman vergiden kaçınma gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Özellikle yukarıda da bahsedilen değişken koşullara çok çabuk ayak uydurabilecek esnekliğe sahip olması, mevcut vergi yasalarındaki boşlukları vergiden kaçınma fırsatı veren bu araçları cazip kılmıştır. Sermaye kısıtının olmadığı günümüzde, bu araçlardan sağlanan gelirin veya bunların kullanımı sonucu oluşabilecek zararların vergisel boyutu hakkında ortaya çıkan bu problemleri önlemek için bunlara uygun vergi politikalarına ihtiyaç duyulmaktadır (Yıldız, 2006: 107).

Bir türev işlemin vergilendirilmesinde 3 kilit konu vardır. Bunlardan birincisi, gelirin karakteristiğinin belirlenmesidir. Yani elde edilen gelir faaliyet mi yoksa faiz geliri mi öncelikle bu belirlenmelidir. İkincisi, zamanlama ve nakit hareketleri bakımından gelirin belirlenmesidir. Üçüncüsü ise, stopaj vergisi indirimleridir (Goradia, 1999: 11). Bütün bu konular netliğe kavuştuğu zaman vergi kaybı engellenebilecektir.

Geleneksel borç, hisse senetleri ve döviz işlemlerinin aksine türev işlemler, başlangıçtaki yatırımın geri dönüşünü içermemektedir. Bu özellik göz önüne alındığında gelirin karakterizasyonu, vergilendirilebilirliğini belirlemek için büyük önem taşımaktadır. Bir türev işlemde elde edilen gelirin faiz olarak kabul edilip edilemeyeceği OECD' nin 1994 tarihli "Yeni

Finansal Araçların Vergilendirilmesi” adlı raporunda ele alınmıştır. Buna ilişkin olarak OECD 1995 yılında dayanaklı bir borcun yokluğunda, bir finansal aracın ödemesinin “faiz” olarak kabul edilmeyeceğini açıkça belirtmiştir. Bu, “özün önceliği” ve “hakların kötüye kullanımı” ilkeleri ile ilgilidir. Genel olarak, bir türev işlemde doğan gelir, 'normal gelir' olarak kabul edilmelidir. Normal iş akışında türev işleme girilirse, o faaliyet geliri veya diğer gelirler olarak nitelendirilmelidir. Bir vergi anlaşmasının uygulandığı sınır ötesi bir işlemde ise kalıcı kuruluş bulunmadığı sürece türev işlemde doğan gelir, kaynak ülkede vergilendirilmemelidir (Goradia, 1999: 12).

Bir sonraki durum, gelirin ne zaman vergilendirilmesi gerektiği ile ilgilidir. Bir türev işlemde elde edilen gelirin ortaya çıkabileceği birkaç nokta vardır. Başlangıçta, ödenen bir prim olabilir. Birçok işlemde, dayanaklı menkul kıymetlere faiz veya temettü ödemesinin yapıldığı ara değer tarihleri olacaktır. Ayrıca, birçok sözleşme piyasaya uygun değerlendirilmiştir. Bu ise değerlemenin dayanak varlığın piyasa değeri göz önüne alınarak ayarlandığı anlamına gelmektedir. Nakit akışlarının ne zaman ve nasıl vergilendirileceği vergi mükellefi tarafından benimsenen muhasebe yöntemine bağlıdır (Goradia, 1999: 12).

Sınır ötesi işlemlerin çoğunda kalıcı kuruluş yokluğunda türev gelir vergilendirilmeyeceği için bu gelirlerden alınabilecek bir stopaj vergisi de oluşmamaktadır. Fakat bu her ülkedeki yerel vergi kanunu hükümlerine ve bu işletmeler için geçerli olan ilgili vergi anlaşmalarının hükümlerine bağlı olacaktır (Goradia, 1999: 12).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ULUSLARARASI ALANDA GERÇEKLEŞEN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR

3.1. OECD'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) öncelikle 1948 yılında Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (OEEC) olarak kurulmuştur. Daha sonra 14 Aralık 1960'ta Paris'te imzalanan ve 30 Eylül 1961'de yürürlüğe giren sözleşme ile OECD olarak dönüşmüştür. Örgütün amacı; üye ülkelerdeki finansal istikrarı korumak, en yüksek sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdamı sağlamak, yaşam standartlarını iyileştirmek ve böylece dünya ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunmak, üye olmayan ülkelerin de ekonomik gelişmesine katkıda bulunmak ve dünya ticaretinin uluslararası yükümlülüklerle uygun olarak çok taraflı ayrımcı olmayan bir temelde genişlemesine katkıda bulunmaktır (OECD, 1998a: 2).

3.1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları

OECD çifte vergilendirmeyi önlemek adına ilk tavsiye kararını 25 Şubat 1955 tarihinde almıştır. İlk anlaşma taslağı ise Temmuz 1958'de oluşturulmuştur. 1963 yılında "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Tasarısı" oluşturulmuştur. Bu tasarı vergi anlaşmalarının sayısının artmasını sağlamış ve OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından da uygulanmıştır. Daha sonra vergi sistemlerinin değişmesi, uluslararası ilişkiler ve faaliyetlerdeki artış, iş hayatında yeni sektörlerin gelişmesi gibi sebepler yeni bir model oluşturulmasını zorunlu kılmıştır ve 1977 yılında "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Modeli" yayınlanmıştır. Bu model 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilmiştir (Öz, 2005: 40). 1977 yılında "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli" hazırlanmıştır. Bu modelde anlaşmaya taraf olan ülkelerin çeşitli gelirleri ne şekilde vergilendirileceği düzenlenmektedir. Bu Anlaşma Modeli OECD'ye üye devletlerin kendi aralarında yapacakları anlaşmalara örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanmıştır. Buna ilaveten OECD üyesi ülkelerin çoğunluğu gelişmiş ülke olduğu için anlaşma modeli daha çok gelişmiş ülkelerin durumlarına göre hazırlanmıştır. Vergilendirme hakkı ise anlaşmaya taraf olan ülkelere "ikametgah ülkesi"ne bırakılmıştır. Bu da gelişmiş ülkelerin lehine olan bir durumdur (Pehlivan, 2015: 95-96). Söz konusu anlaşma modeli, küresel ekonominin evrimi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan yeni vergi konularını ele almak için sürekli gözden geçirmeyi gerektirmiştir. OECD'nin Mali İşler Komitesinin 1 No'lu Çalışma Grubu revize işlemini gerçekleştirmektedir. Söz konusu

revizeler; 1994, 1995, 1997, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 ve 2017 yıllarında yapılmıştır (<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>).

3.1.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları

OECD 1979 yılında, transfer fiyatlandırması sorununa ilişkin “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” ni oluşturmuştur. OECD üyesi ülkeler kendi iç hukuklarında düzenleme yaparken bu rehberi esas almışlardır. Bu rehberin baz aldığı temel ilke “emsallere uygunluk” tur. Rehberin amacı, transfer fiyatlandırması vakalarına tüm taraflar açısından tatmin edici çözüm yolları göstermek suretiyle hem OECD üyesi olan ülkelerin vergi idarelerine hem de OECD üyesi olmayan ülkelerin vergi idarelerine yardımcı olmak; böylelikle de gerek vergi idareleri arasındaki gerekse ÇUŞ’lar ve vergi idareleri arasındaki çatışmaları en aza indirmek ve masraflı dava yolu seçeneğine gidilmesini önlemektir. Rehber, ÇUŞ bünyesindeki ticari ve mali ilişkileri belirleyen koşulların emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmesine yönelik yöntemlerin analizini sunmakta ve bu yöntemlerin uygulamaları üzerinde durmaktadır. Rehber kapsamında ayrıca global formüllere dayalı kâr bölüşüm üzerinde de durulmuştur (OECD, 2010a).

OECD 1979 yılında transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi için başlıca üç yöntem önermiştir. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satışta uygulanan fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemidir. OECD, daha sonra bu yöntemlere; kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi olarak iki yöntem daha ilave etmiştir. Bu rehberde 2008 yılında bir güncelleme yapılmıştır. Bu güncelleme ile rehberin 25. Maddesine tahkimle ilgili 5. paragraf eklenmiştir. Böylelikle sınır ötesi vergi anlaşmalarını çözüme kavuşturmaya yönelik olarak karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin 25. Maddenin yorumu değiştirilmiştir. 2010 yılındaki transfer fiyatlandırması kılavuzunda ise 1 ve 3. Bölümlerde önemli değişiklikler yapılmıştır. İçinde bulunulan şartlara göre en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi, işleme dayalı kâr yöntemlerinin uygulanması ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin işlevselliği konularında yeni açıklamalar eklenmiştir. Ayrıca, işletme yeniden yapılandırılmalarının transfer fiyatlandırması boyutuna ilişkin yeni bir bölüm (9.) eklenmiştir. Bunun dışında, rehberin ilgili kısımlarında da, tutarlılığı sağlayıcı gerekli değişiklikler yapılmıştır (OECD, 2010b). OECD transfer fiyatlandırması kılavuzunun son baskısını 2017 yılında yayınlamıştır. BEPS planının 2015 yılındaki değişimine dayanarak 2016 yılında transfer fiyatlandırması kılavuzundaki revizyonları içermektedir. Buna göre, “Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Değer Yaratımı ile Uyumlaştırılması” hakkında 8-10 nolu eylemleri ve “Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülke Bazlı Raporlama” hakkında 13 nolu eylemi üzerinde kararlaştırılan açıklamalar ve revizyonları yansıtmak amacıyla 2016 yılında yapılan önemli değişiklikleri içermektedir. Aynı zamanda bu baskı güvenli limanlara

(işletmeyi koruma altına alan sözleşmedeki hükümler) ilişkin olarak, uygun şekilde tasarlanmış güvenli limanların bazı uyum yüklerini hafifletmeye ve vergi mükelleflerine daha fazla öngörülebilirlik sağlamaya yardımcı olabileceğine yönelik 2013 yılında onaylanan revize rehber açıklamalarını da kapsamaktadır. Son olarak, bu baskı OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin tutarlılık gayesiyle yapılan değişiklikleri de içermektedir (OECD, 2017a).

3.1.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları

OECD zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleriyle ilgili ilk çalışmasını ise 1998 yılında yapmıştır. OECD bu raporda ilk olarak vergi cennetleri ve zararlı tercihli vergi rejimlerinin tanımsal çerçevesi çizilmiştir. Daha sonra zararlı vergi rekabetinin çözümüne ilişkin 3 alanda 19 detaylı tavsiye sunulmuştur. Aşağıdaki listede bu 3 alan açıklanmıştır (Weiner ve Ault, 1998: 605-606).

1. Yerel mevzuat
2. Vergi anlaşmaları
3. Uluslararası iş birliği

Yerel mevzuata ilişkin olarak ilk tavsiye; ülkelerin sundukları vergi avantajlarını ve vergi indirimlerini gözden geçirerek gelirin yer değiştirmesini önlemeye sağlamaktır. Alınan bu tek taraflı önlemler çok sayıda ülke tarafından uygulandığında başarıya ulaşılabilecektir. Vergi anlaşmalarıyla ilgili tavsiyeler ise; ülkelerin zararlı vergi rekabetini durdurmaları için 2'li anlaşmaları önermektedir. Uluslararası iş birliğine yönelik olarak; öneriler hem OECD üyesi ülkeler hem de üye olmayan ülkeler arasında zararlı vergi rekabetini önlemek için birlikte çalışmayı teşvik etmektedir. Diğer önemli tavsiyeler ise bilgi değişiminin daha etkili kullanımınıdır. Vergi kaybını önlemenin en etkili yolu yatırımcıların finansal bilgilerini ikamet ülkesindeki vergi makamıyla paylaşmalarıdır. Buna ilaveten zararlı vergi rekabetine sebep olan ülkeler anlaşmanın faydalarından dışlanacaktır. Rapor ayrıca zararlı vergi rekabeti ile ilgili tavsiye ve kılavuzların uygulanmasını sağlayacak bir forum oluşturulmasını içermektedir (OECD, 1998a).

OECD'nin 2000 yılında yapmış olduğu çalışmada, 9 kategoride 47 tercihli vergi rejimi potansiyel olarak zararlı tanımlanmış ve 35 ülke vergi cenneti olarak nitelendirilmiştir. OECD komitesi vergi cenneti listesinde bulunan ülkelerin bu listeden çıkmaları için bilgi değişimini ve şeffaflığı sağlamalarını istemiştir (OECD, 2000). 2001 yılındaki ilerleme raporunda ise, vergi cennetlerinin tanımlanmasına yönelik olan unsurlarda değişiklik yapılmıştır. Vergi cenneti tanımında bilgi değişimi ve şeffaflık ön planda tutulmuştur (OECD, 2001a)

OECD, 2002 yılında Vergi Bilgi Değişim Anlaşması (TIEA) geliştirmiştir. Öncelikle birkaç OECD üyesi, OECD modeline dayanan ikili bilgi değişim anlaşması imzalamıştır. Bu anlaşmaların etkili olması için daha fazla ülke ile müzakereler yapılmıştır. İlerleme başlangıçta yavaş seyreitse de daha sonralarda hızlanmıştır (Tobin ve Walsh, 2013: 409).

OECD 3. İlerleme Raporunu 2004 yılında yayınlamıştır. Bu raporda iş birliği yapmayan 5 vergi cennetinin ismi listelenmiştir, diğerleriyle de bilgi değişimi ve şeffaflık konularında anlaşmaya varılmıştır. Ayrıca OECD ülkelerinde uygulanan vergi rejimleri zararlı vergi rejimi olarak değerlendirilmemiştir (OECD, 2004).

1-2 Eylül 2009'da OECD tarafından global forum toplantısı yapılmıştır. Global Forum, OECD üyesi olan ve olmayan ekonomiler tarafından 2000 yılından beri şeffaflık ve bilgi alışverişi alanlarında yürütülen çok taraflı bir çerçeve oluşturmuştur. Global Forum'un ana amacı, 2002 yılındaki "Vergi Amaçlarına İlişkin Bilgi Değişimi Model Anlaşmasının" standartları ile bilgi değişimi ve şeffaflık konularında ilerlemektir. Meksika'da 1 ve 2 Eylül 2009'da yapılan Global Forum Toplantısı, şeffaflığın ve vergi amaçlı bilgi alışverişinin iyileştirilmesinde küresel ilerlemenin bir dönüm noktası olmuştur. G20 liderlerinin şeffaflık ve bilgi alışverişi hususundaki çağrısının sonucunda Global Forum, tüm üyelerin eşit olduğu fikir birliğine dayalı bir kuruluş olarak yeniden yapılandırılmıştır. Tüm OECD ülkeleri, G20 ekonomileri ve mevcut Küresel Forum'a katılan ülkeler üye olmaya davet edilmiştir (OECD, 2009b). Buna ilaveten OECD 2009 yılında ülkeler için beyaz, gri ve kara olarak 3 liste oluşturmuştur. OECD standartlarını uygulayan ülkeler beyaz listede, uluslararası olarak anlaşmaya varılan vergi standartlarını uygulamayı taahhütte bulunan ülkeler gri listede, uluslararası olarak anlaşmaya varılan vergi standartlarını kabul etmeyen devletler ise kara listede yer almaktadır (Gravelle, 2015: 6).

G20 liderleri, Haziran 2012'de Los Cabos toplantısında çokuluslu işletmelerin kâr değişimine ve vergiden kaçınmalarına karşı önlem almanın gerekli olduğunu vurgulamıştır. OECD, 12 şubat 2013 tarihinde "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı" raporunu yayınlamıştır. Bu rapor OECD'nin kar aktarımı ve matrah aşındırmaya yönelik yaptığı çalışmaların bulgularını özetleyen, ana hatlarını belirleyen içeriklere sahiptir. Daha sonra OECD 19 Temmuz 2013 tarihinde 15 eylemli bir küresel plan yayınlamıştır. Eylemlerin daha somut bir şekilde açıklanması için son tarihler Eylül 2014, Eylül 2015 ve Aralık 2015 olarak belirlenmiştir. Bu süreçte Avrupa Komisyonu da konuyu ele almaya başlamıştır (Fuest vd., 2013: 1).

3.1.3.1. BEPS Eylem Planı

Küreselleşme ve ekonomik değişimin hızının artmasıyla birlikte ülkeler çeşitli fırsatlar ve zorluklarla karşılaşmıştır. Küreselleşme ile ticaret ve doğrudan yabancı yatırımlarda artışlar

meydana gelmiştir. Bu gelişme ile ülkelerin büyümesine katkı sağlanmış, yeni iş alanları oluşturarak işsizlik problemi azaltılmıştır. Olumlu gelişmelerin yanı sıra bir takım olumsuz gelişmeler de meydana gelmiştir. Bu süreçte hükümetlerin iç politikaları dış çevre tarafından giderek daha fazla etkilenmiştir. Dijital dünyada yeni iş modellerinin ortaya çıkmasının yanı sıra insanların ve üretim faktörlerinin mobilitesinin artması, vergi sisteminin yapısı ve işleyişinde etkili olmuştur. Artan mobilite ÇUŞ'ların vergi planlama faaliyetlerini de arttırmıştır. ÇUŞ'lar, ülkeler arası yasal boşluklardan yararlanarak yatırım kararlarını ona göre şekillendirmiştir (Gurría, 2017: 3). Çok uluslu işletmelerin bu kararları ülkelerin vergi gelirlerinde azalmalara sebep olmuştur. Ülkeleri zarara uğratan bu uygulamaları önlemek için OECD, BEPS eylem planını yayınlamıştır. İngilizce açılımı Tax Base Erosion And Profit Shifting olan BEPS, Vergi Matrahının Aşınması ve Kâr Aktarımı olarak Türkçe'ye çevrilmiştir. BEPS eylem planı uluslararası düzeyde gerçekleşen vergi kayıp ve kaçaklarının çözümüne yönelik çeşitli uluslararası kuruluşların ve ülkelerin üzerinde durduğu güncel bir plandır. Bu plan bütün ülkeleri kapsamaktadır.

BEPS yerel mali yasaların ve ikili vergi anlaşmalarının oluşturduğu boşlukları kapatmak ve vergi rekabetinin aşındırıcı etkisini düzeltmek için tasarlanmıştır (Apeldoorn, 2016: 478). BEPS eylem planının amaçları aşağıdaki gibidir (Saraçoğlu, 2015: 84).

- Vergi kurallarının ülkeler arası uyumunu arttırmak,
- Uluslararası standartları güçlendirmek,
- Şeffaflığı arttırmak.

Yukarıdaki amaçları gerçekleştirmeye yönelik izlenmesi gereken yol olarak aşağıdaki süreç belirlenmiştir (Eser ve Birinci, 2017: 453);

- Kanun ve uygulama bakımından yurtiçi uyumun sağlanması,
- İki taraflı anlaşmalara adaptasyonun sağlanması,
- Gelecekteki çok taraflı araçlara yönelik adaptasyonun sağlanması,
- OECD model ve rehberlerinin adaptasyonunun sağlanması,
- OECD'nin kapsayıcı çerçevesi dahilinde değerlendirme yapmak.

Yukarıdaki maddelerden anlaşılacağı üzere BEPS eylem planlarının uygulanması için ilk olarak ülkelerin yasal mevzuatlarında düzenlemeye gitmeleri gerekmektedir. BEPS eylem planlarını uygulamaya yönelik bir diğer önemli konu ise ikili vergi anlaşmalarıdır. Çünkü, ÇUİ'ler çeşitli davranışlar sergileyerek BEPS'e neden olmakta ve ikili vergi anlaşmaları da bu olgu ile doğrudan ilişkilidir (Eser ve Birinci, 2017: 453). OECD'nin hazırladığı vergi tabanının aşınmasına sebep olan kâr aktarımını engellemeye yönelik BEPS projesinin 15 eylem planı aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

1. Eylem: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi

Dijital ekonomi, uluslararası vergileme bakımından sorunlar oluşturmaktadır. Bu sorunlar belirlenmeli, hem direkt hem de dolaylı vergiler bakımından incelenerek çözüm için ayrıntılı seçenekler geliştirilmelidir. Buna göre aşağıdaki konular ele alınmalıdır (OECD, 2013b: 14-15);

- Bir işletmenin, güncel uluslararası kurallar dâhilinde bağlantı noktasının bulunmamasından dolayı vergiye tabi tutulmadan başka bir ülkede dijital bir varlığa sahip olma yeteneği,
- Gelirin niteliğinin yeni iş modellerinden kaynaklanması,
- Dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı vasıtasıyla, pazarlanabilir mekana ilişkin veri oluşumundan yaratılan değer ilişkendirilmesi,
- İlgili kaynak kuralının uygulanması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi tedarikine ilişkin olarak KDV ve mal ve hizmet vergilerinin etkin bir şekilde nasıl belirleneceği.

Kurumlar vergisinde yeni standartlarla uluslararası uyumluluk sağlanarak çifte vergilendirmeyi önleme kurallarını tamamlanması konusuna da 1. Eylem planında değinilmiştir.

2. Eylem: Karma Uyumsuzluk Düzenlemelerini Etkisiz Hale Getirmek

Hibrit enstrümanların ve varlıkların etkilerini (çifte vergilendirmeme, çifte kesinti ve uzun vadeli erteleme gibi) yok etmek için yerel kuralların tasarımına ilişkin model anlaşma hükümleri ve tavsiyeleri geliştirilebilmesi üzerinde durulmuştur. Bunlar aşağıdakileri içerebilmektedir (OECD, 2013b: 15);

- Hibrit araç ve varlıkların (iki ülkede yerleşik bulunan varlıklar gibi) vergi anlaşmalarını sömürerek yarar sağlamalarını önlemek amacıyla OECD model vergi anlaşmasında (OECD Model Tax Convention) değişiklikler yapmak,
- İstisna ya da mükellefin vergiye tabi gelirden düştüğü teşhis edilemeyen indirimleri önleyen iç hukuk hükümleri oluşturmak,
- Alıcının gelirin dahil edilemeyen bir ödeme için kesinti yapılmasını engelleyen yerel hukuk kurallarını oluşturmak,
- Bir vergi alanında indirilebilen ödemenin diğer bir vergi alanında indirilebilmesini önlemek için iç hukuk kuralları oluşturmak,
- Birden fazla ülke bu kuralları bir işleme veya yapıya uygulamak istiyorsa koordinasyon ve bağlayıcı kurallar için gerekli olduğunda rehberlik yapılması.

İç hukukta ve OECD model vergi anlaşmasında meydana gelen değişikliklerin etkileşimine özel olarak dikkate alınması hususuna da değinilmiştir.

3. Eylem: Kontrol edilen Yabancı Kuruluş Kuralları Güçlendirmek

Kontrol edilen yabancı kuruluş kurallarının tasarımına ilişkin öneriler geliştirilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Ayrıca bu çalışmanın gerektiğinde diğer çalışmalarla koordine edileceği vurgulanmıştır. BEPS hususunda önemli görülen bir diğer konu ise faiz ve diğer finansal ödemeler gibi büyük bir kısmı matrahtan indirilebilen kesintilerdir. Faiz giderinin matrahtan indirilmesi hem iç hem de dış yatırımlarda çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır (OECD, 2013b: 16).

4. Eylem: Faiz İndirimleri ve Diğer Finansal Ödemeler Vasıtasıyla Matrah Aşındırılmasının Sınırlandırılması

Faiz giderinin kullanımı vasıtasıyla matrah aşımının önlenmesi için kuralların tasarımında öneriler geliştirilmesi gerekmektedir. Bu uygulamaya aşırı faiz indirimi elde etmek, muaf üretim veya ertelenmiş geliri ve faiz ödemelerine ekonomik olarak eşdeğer olan diğer ödemeleri finanse etmek için ilişkili tarafı ya da üçüncü taraf borçlarını kullanılması yoluyla matrahın aşındırılması örnek verilebilir (OECD, 2013b: 17).

5. Eylem: Şeffaflık ve Özlülüğü Göz Önünde Bulundurarak Zararlı Vergi Uygulamalarını Daha Etkin Bir Şekilde Engellemek

Tercihli rejimlerle ilgili olarak, değişen kurallarda ve herhangi bir tercihli rejimdeki esas faaliyet üzerinde “şeffaflığın sağlanması” önceliğine önem verilerek zararlı vergi uygulamaları ile ilgili çalışmaları yenileme üzerinde durulmuştur. BEPS bağlamında tercihli vergi rejimleri bütünsel bir yaklaşımla değerlendirilecektir. OECD üyesi olmayan üyelerle mevcut sistem temelinde çalışılacak ve mevcut sistemdeki düzeltme veya eklemeler dikkate alınacaktır.

Mevcut kurallara ülkeler adapte olduğunda mevcut kurallar iyi işleyecektir. Buna ilaveten ikili yapılan ticarete, anlaşma ortağı tarafından 3. ülkenin bazı amaçlar için dahil edilmesi bir takım planlamaları meydana getirmiştir. Bunlar; yabancı bir şirketin düşük vergili şubeleri, paravan işletmeler, transfer fiyatlandırması yoluyla gelirin yapay olarak kaydırılması gibi olgulardır. İkili ticaretin amaçlanan etkilerini korumak için, ikamet eden ülke ile kaynak ülke arasına yerleştirilmiş birden fazla tüzel kişilik kullanımına yönelik kurallar değiştirilmelidir (OECD, 2013b: 18).

6. Eylem: Anlaşmaların Kötüye Kullanımını Önleme

Daimi iş yerinin tanımı anlaşmaların kötüye kullanımını önlemek için güncellenmelidir. Mevcut şube-daimi iş yeri anlaşma kuralları, yabancı bir kuruluşa ait malların yan kuruluşu vasıtasıyla vergiye tabi geliri olmadan başka bir ülkede satılmasına sebep olmaktadır. Bu durum bir çok durumda iştiraklerin, “komisyon düzenlemeleri” ile distribütör olarak kârı satışın yapıldığı ülke dışına aktarmasına izin vermektedir. Benzer şekilde ÇUI’ler, operasyonlarını daimi müessese istisnalarından yararlanmak için çoklu grup kuruluşları arasında yapay olarak düzenleyebilmektedirler (OECD, 2013b: 19).

7. Eylem: Daimi Müesseselerin Yapay Olarak Vergiden Kaçınmalarını Önleme

Bağlı kuruluş düzenlemeleri ve spesifik faaliyet muafiyetleri yoluyla BEPS ‘e neden olan daimi müesseselerin yapay olarak vergiden kaçınmasını önlemek için daimi müessese tanımında yenilikler geliştirilmesi gerekmektedir. Bu çalışma ayrıca kârın niteliğini de ele alacaktır.

En önemli konulardan birisi de transfer fiyatlandırması ve emsal fiyat uygulamasıdır. Transfer fiyatlandırması ÇUI’ler tarafından kazanılmış olan geliri bağlı kuruluşların bulunduğu ülkeler arasında dağıtılmasına olanak vermektedir. Birçok durumda, emsal fiyat ilkesini temel alan transfer fiyatlandırması hükümleri, çok uluslu şirketlerin kârlarını farklı vergi alanlarında etkin bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktadır. Buna ilaveten ÇUI’ler, kârı geliri oluşturan ekonomik faaliyetten ayırmak ve düşük vergili ülkelere aktarmak için transfer fiyatlandırmasını kullanmışlardır. Bu ise, maddi olmayan duran varlıkların ve diğer mobil varlıkların asıl değerinden daha düşük transfer edilmesinden, düşük vergili alanlarda bulunan grup şirketlerin aşırı sermayelendirilmesinden ve ilişkisiz taraflar arasında gerçekleşmesi mümkün olmayan işlemlerde sözleşmeden doğan riskin düşük vergi ortamlarına devredilmesinden kaynaklanmaktadır.

Çözüm olarak, formül tabanlı sistemler de dahil olmak üzere alternatif gelir tahsis sistemleri önerilmektedir. Fakat yeni bir transfer fiyatlandırma sisteminin oluşturulması tüm ülkelerin kabul etmesi ve uygulaması bakımından bir takım pratik zorluklar taşımaktadır. Bu yüzden yeni bir sistem oluşturmak yerine özellikle maddi olmayan duran varlıklar, risk ve aşırı sermayelendirmeyle ilgili mevcut sistemdeki eksiklikler giderilmesi gerekmektedir. Buna ilaveten bu eksiklikleri ele almak için maddi olmayan duran varlıklar, risk ve aşırı sermayelendirme (aktifleştirme) konusunda emsal fiyat ilkesi uyarınca ya da bu ilkenin ötesinde özel önlemler alınması gerekebilmektedir (OECD, 2013b: 19).

8.Eylem: Maddi olmayan Varlıklar

Bu eylem ile maddi olmayan varlıkları grup içinde hareket ettirerek BEPS 'e neden olan oluşumları önleyecek kuralların geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda aşağıdaki konulara yer verilmiştir (OECD, 2013b: 20);

- Maddi olmayan varlıkların geniş ve açık bir şekilde tanımlanması,
- Maddi olmayan duran varlıkların devri ve kullanımı ile ilgili kârların yaratılan değerle uyumlu olarak (ondan ayrılmaktan ziyade) tahsis edilmesi,
- Değerlemesi zor olan maddi olmayan duran varlıkların transferleri için transfer fiyatlandırma kuralları geliştirmek veya özel önlemler almak,
- Maliyet arttırıcı düzenlemelerle ilgili olan rehberin güncellenmesi.

9. Eylem: Risk ve Sermaye

BEPS'e neden olan grup üyeleri arasında risk transfer etme veya aşırı sermaye tahsis etme gibi durumları önlemek için kural geliştirme amaçlanmaktadır (OECD, 2013b: 20).

10. Eylem: Diğer Yüksek Riskli İşlemler

Bu eylem üçüncü taraflar (ilişkisiz kişi) arasında nadiren meydana gelen işlemlere dahil olarak BEPS'e neden olan durumları önleyecek kuralların geliştirilmesini amaçlanmaktadır. Buna göre bu eylem aşağıdaki transfer fiyatlandırması konularının veya özel önlemlerin kabul edilmesini içermektedir (OECD, 2013b: 20-21);

- İşlemlerin yeniden şekillendirilebileceği koşulların netleşmesi,
- Küresel değer zinciri bağlamında özellikle kar bölüşümü konusunda transfer fiyatlandırması yöntemlerini açıklamak,
- Yönetim ücretleri, genel merkez giderleri gibi matrah aşındırıcı ödemelere karşı önlem alma.

11. Eylem: BEPS ile İlgili Veri Toplamak, Analiz Etmek ve Buna Yönelik Uygulamaları Belirlemek İçin Metodolojiler Oluşturmak

BEPS'in ölçeği ve ekonomik etkisinin göstergeleri ile ilgili öneriler geliştirme ve BEPS'e yönelik gerçekleştirilen eylemlerin etkinliğini ve ekonomik etkisini sürekli olarak izlemek ve değerlendirmek için araçlar geliştirme üzerinde durulmuştur. Bu eylem BEPS'in ölçeği ve etkisi

için ekonomik analizler geliştirmeyi (ülkeler arasında yayılma etkileri dahil) içermektedir. Çalışma aynı zamanda bir dizi mevcut veri kaynağının değerlendirilmesini, toplanması gereken yeni veri türlerini tanımlamayı ve vergi mükelleflerinin gizliliğine ve vergi idareleri ve işletmelerin idari maliyetlerine saygı duyulması gereğini göz önünde bulundurarak, hem toplam (örneğin DYY ve ödemeler dengesi verileri) hem de mikro-seviye verilere (örneğin finansal tablolar ve vergi idareleri) dayanan metodolojiler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Bu eylemde ayrıca bazı vergi planlama işlemlerindeki şeffaflığın gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bazı vergi planlama / işlemlerinde şeffaflığa da ihtiyaç vardır. Vergi idarelerinin vergi planlama stratejileri hakkında kapsamlı bilgisi mevcut değildir. Bu bilgilerin mevcudiyeti, hükümetlerin risk alanlarını hızlı bir şekilde tanımlamasını sağlamak için gereklidir. Denetimler önemli bir bilgi kaynağıdır fakat denetim, agresif vergi planlama tekniklerinin erken tespit edilmesinde bazı kısıtlamalara sahiptir. Vergi idareleri ve vergi politika yapımcılarının vergi risklerine yönelik bilgi akışını geliştirmek için önlemler tasarlanmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Potansiyel olarak yararlı olan diğer önlemler arasında vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki işbirliğine dayalı uyum programları yer almaktadır (OECD, 2013b: 21-22).

12. Eylem: Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Planlaması İşlemlerini Açıklamaları

Bu eylemde agresif veya kötü niyetli işlemler, düzenlemeler veya yapılar için zorunlu açıklama kurallarının tasarımına ilişkin öneriler geliştirilmesi üzerinde durulmuştur. Bu çalışmada, maksimum tutarlılık sağlayacak ülkeye özgü ihtiyaç ve risklere izin veren modüler bir tasarım kullanılacaktır. Odak noktalarından birisi ise “vergi avantajı” terimini geniş anlamda ele alan uluslararası vergi programları oluşturulmasıdır. Bu çalışma uluslararası işbirliğine uygunluk çalışmaları ile koordine edilecektir. Buna ilaveten bu çalışmada, vergi idareleri arasında uluslararası vergi programları için gelişmiş bilgi paylaşımı modellerini tasarlama ve uygulamaya koyma da ele alınacaktır.

12. eylemde ele alınan bir başka konu ise şeffaflık konusunun transfer fiyatlandırması ve değer zinciri analizleri ile de ilgili olmasıdır. Transfer fiyatlandırması kurallarının yönetimine ilişkin en önemli konulardan birisi vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki asimetrik bilgidir. Bu durum emsal fiyat ilkesinin yönetilmesine zarar vermekte ve BEPS için fırsatlar oluşturmaktadır. Pek çok ülkedeki vergi idareleri mükelleflerin küresel değer zinciri görüşünü kapsamlı olarak sağlamakta yetersiz kalmaktadır. Buna ilaveten transfer fiyatlandırması dokümantasyon şartlarındaki farklılıklar işletmeler için önemli idari maliyetlere yol açmaktadır. Bu bağlamda, grup içi hizmetler ve diğer işlemler konusunda ÇUŞ grubunun diğer üyeleri tarafından gerçekleştirilen grup içi işlemler hakkında vergi idaresine yeterli bilgi verilmesi önem teşkil etmektedir (OECD, 2013b: 22).

13. Eylem: transfer fiyatlandırması dokümantasyonlarının yeniden incelenmesi

İşletmeler için uyum maliyetlerini göz önüne alarak vergi idaresi için şeffaflığı artırmaya yönelik transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili kurallar geliştirmek amaçlanmıştır. ÇUŞ'ların ilgili hükümete; gelir tahsisi, ekonomik aktiviteleri ve ortak bir şablona göre ülkeler arası ödenen vergilere ilişkin bilgiyi sunmasını içeren kuralların gerekliliği ele alınmıştır. Matrahı aşındıran kâr aktarımını önlemeye yönelik çalışmaların işletmeler için kesinlik ve tahmin edilebilirliği sağlayan eylemlerle tamamlanması gerekmektedir. Karşılıklı anlaşma prosedürünün etkinliğini artırma çalışmaları, BEPS konularındaki çalışmaların önemli bir tamamlayıcısı olacaktır. Yukarıda tarif edilen çalışmalardan kaynaklanan yeni kuralların yorumlanması ve uygulanması, en aza indirgenmesi gereken belirsizlik unsurunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle ülkelerin karşılıklı anlaşma prosedürü kapsamındaki anlaşmazlıkları çözmelerini önleyen engeller için inceleme ve ele alma çalışmalarının yapılması planlanmaktadır (OECD, 2013b: 23).

14. Eylem: Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını daha etkili hale getirmek

Karşılıklı anlaşma prosedürü kapsamında anlaşma ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünü engelleyen ve bu uyuşmazlıkların çözümüne yönelik tahkim hükümleri doğrultusunda çözüm önerileri ele alınmıştır. Ayrıca kararlaştırılan politika ve vergi kurallarının hızlı bir şekilde uygulanması üzerinde de durulmuştur. Bunun için BEPS kapsamında yenilikçi çalışmalara ihtiyaç olduğu vurgulanmaktadır. BEPS eylemlerinin gerçekleştirilmesi bir takım sonuçlara yol açabilecektir. Buna göre bazı eylemlerin gerçekleşmesinde, OECD model vergi anlaşması ve transfer fiyatlandırması kılavuzundaki ilkelerin değişik yorumlanması ve iç hukuk hükümleri ile ilgili tavsiye verme gibi durumlar oluşması muhtemeldir. Diğer eylemler ise muhtemelen OECD Model Vergi Sözleşmesinde değişikliklere neden olacaktır (OECD, 2013b: 23).

15. Eylem: Çok taraflı araç geliştirmek

İki taraflı vergi anlaşmalarını iyileştirme ve BEPS'e yönelik tedbirlerin uygulanmasını sağlamak için çok taraflı bir aracın geliştirilmesiyle ilgili vergi hukuku ve uluslararası kamu hukukunun analiz edilmesi vurgulanmıştır. Buna göre küresel ekonominin hızlı gelişmesi ve bu hıza adapte olma gereksinimi duyan uluslararası vergi sorunlarına yenilikçi bir yaklaşım sağlamak için çok taraflı bir araç geliştirilmesi önerilmektedir (OECD, 2013b: 24).

BEPS eylem planını takiben 22 Eylül 2014 tarihli "Bilgi Değişimi ve Bilgi Şeffaflığına İlişkin Global Forumu" vergi matrahını aşındıran kâr aktarımı uygulamalarını önlemeyi hedefleyen gelişmekte olan ülkeleri desteklemek ve otomatik bilgi alışverişine yönelmeleri için onlara yardımcı olacak pilot projeler başlatmak için araçlar geliştirmeyi hedeflemiştir. Amaç yeni

standartlarla otomatik bilgi alışverişinde katılımcı ülke sayısını arttırmaktır. Gelişmekte olan ülkelerle yapılan pilot projeler, yol haritasının uygulanacağı kilit faktörlerden biridir. Pilot projelerin, her gelişmekte olan ülkenin özel ihtiyaçlarını karşılamaya ve tüm gizlilik standartlarına ulaşılmasını sağlamaya odaklanarak, uygulamaya ilerici bir yaklaşım getirmesi beklenmektedir. Pilot projeler, Dünya Bankası Grubu ve G20 ülkelerinin desteğiyle gerçekleştirilecek ve daha deneyimli ülkelerle ortaklıklar içerecektir. Bu pilot projelerin sonuçları, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi idareleri ve vergi kaçakçıları arasındaki bilgi dengesizliğinin azaltılmasına yardımcı olacaktır (<http://www.oecd.org/ctp/oecd-and-g20-pursue-efforts-to-curb-multinational-tax-avoidance-and-offshore-tax-evasion-in-developing-countries.htm>).

2019 yılında ise Antlaşmanın Kötüye Kullanımı Önlenmesi - Antlaşma Alışverişinde hakem Değerlendirmesi Raporu yayınlanmıştır. Bu rapor BEPS planının 6. Eylemi olan anlaşma alışverişinin kötüye kullanımını önlemeye yönelik minimum standartlar bağlamında ilk hakem değerlendirme sonucunu yansıtmaktadır. Ayrıca bu rapor, BEPS eylem planına uyan 116 ülkesinin her birinin vergi anlaşmalarına ilişkin inceleme ve verilerin sonuçlarını içermektedir (OECD, 2019).

BEPS uygulamasının küresel olarak onaylanması ve yerel yasalar ve vergi anlaşmaları hükümleri aracılığıyla koordineli bir şekilde uygulanması önemlidir. Başlangıçta hükümetler, egemenlik düşüncesiyle vergilendirme güçlerinin kısıtlanmasına pek sıcak bakmamıştır. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Temsilciler Meclisi Başkanı Paul Ryan, BEPS Projesi'ne karşı, 'kendi ABD şirketlerimizin vergi matrahını almaya çalışıyor' diyerek ABD hazinesinden projeye karşı cephe alması çağrısında bulunmuştur. G20'deki Fransa, İngiltere ve Avustralya gibi diğer büyük batı ekonomileri tek taraflı eylemlerde bulunarak vergi özerkliklerini korumaya çalışmaktadır. Bir bakıma BEPS projesine sıcak bakmamışlardır. Fakat ilerleyen süreçte BEPS uygulamasına katılım artmıştır. 2017 yılında 90 ülke, dünya ekonomisinin % 90'ından ve dünya nüfusunun % 75'inden daha fazlasını temsil eden BEPS uygulamasının kapsayıcı çerçevesine dahil olmuştur (Fung, 2017: 76). Bu gelişmeye rağmen BEPS projesi, bazı akademisyenler ve İş ve Sanayi Danışma Komitesi BIAC gibi uluslararası iş topluluklarından çeşitli açılardan eleştiriler de almaktadır. Bu eleştiriler; sermayenin gelişmiş ülkelere kayması, BEPS uygulamalarındaki farklılıkların neden olabileceği karmaşa, çifte vergilendirme, ihtilaflar ve uyum külfetleri başlıkları altında toplanmaktadır (Diclehan, 2016: 154).

Buna ilaveten BEPS projesi ülkelerarası koordinasyonu sağlamak için oluşturulmuştur. Fakat uygulamada tam tersi olmuştur. G20'deki gelişmekte olan ülkeler BEPS çerçevesinin, görünüşte iddia edildiği gibi gelişmekte olan ve düşük gelirli ülkelerin egemen vergi haklarını gerektiği gibi korumayacağından endişe duymaktadır. Ayrıca BEPS projesini ülkesel olarak yasalaştırmak güçtür ve gelişmekte olan ülkeler kaynak yetersizliğinden ötürü bunu uygulamakta güçlük

çekebilmektedir. Öte yandan BEPS projesi, görünüşte iddia edildiği gibi gelişmekte olan ve düşük gelirli ülkelerin egemen vergi haklarını doğru bir şekilde korumamaktadır (Fung, 2017: 77). Çünkü gelişmekte olan ülkeler BEPS planını uygulayacak seviyede yasal altyapıya ve yeterliliğe sahip değildir. BEPS planına yönelik uygulamaların denetlenmesi ve uygulanmasındaki etkinlik gelişmekte olan ülkelerin kamu idarelerindeki yetersizlik ve yolsuzluk nedeniyle son derece güçtür (Erol, 2016: 69). BM'nin BEPS anketine verilen resmi bir yanıtta Hindistan, OECD'yi yalnızca yüzeysel BEPS sorunlarını ele almakla eleştirir. Asıl sorunları ise görmezden geldiğini belirtmiştir.

Özetle, BEPS planı küresel anlamda vergi kayıp ve kaçaklarını önleme yeterliliğine sahip değildir. Küresel anlamda olması için bütün ülkelerin dahil olması ve bütün ülkelere uygulanabilmesi gerekmektedir. BEPS eylem planı bütün ülkeleri kapsayıcı gibi görünse de uygulanması bakımından bir çok problemle karşılaşmaktadır. Buna ek olarak vergi kayıp ve kaçığına sebep olabilecek boşluklar içermemeli mevzuatların çok sıkı bir biçimde hazırlanması gerekmektedir. Aksi takdirde küresel bir çözümden bahsetmek mümkün değildir.

3.1.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

Elektronik ticaret ve ortaya çıkardığı politika sorunları ilk olarak 1995 yılında Brüksel'de düzenlenen "Bilgi Toplumu G7 Bakanlar Konferansında" ve 1997 yılında Bonn'da düzenlenen "Global Bilgi Ağları Bakanlar Konferansı'nda" uluslararası bir toplantıya konu olmuştur OECD ise elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik uluslararası ilk çalışmasını 1997 yılında Finlandiya'nın Turku kentinde düzenlenen "Küresel Elektronik Ticaretin Önündeki Engellerin Kaldırılması" adlı ve 1998 yılında Kanada Ottawa'da "Sınırsız Bir Dünya - Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Kavramak" adlı konferansla yapmıştır. OECD 'nin yaptığı bu konferansların amaçları; başlıca politika sorunlarını, potansiyel çözümlerini ve bunları geliştirebilecek ve uygulayacak organizasyonları belirlemek, faaliyet gösteren girişimleri değerlendirmek, tutarlılığın ve etkin koordinasyonun sağlanmasına katkıda bulunmak, elektronik ticaret politikaları için bir çerçeve oluşturacak yol gösterici ilkeler konusunda, işletme ve hükümet arasında bir fikir birliği geliştirmektir (OECD, 1997:4).

1997 yılında yapılan konferansta 3 temel hedef belirlenmiş ve başarılı olunmuştur. Bunlar; küresel elektronik ticaretin gelişmesi için gerekli genel ilkeleri tanımlama, çeşitli çözümler geliştirme yaklaşımlarının tartışılması ve bu çözümleri geliştirebilecek ve uygulayabilecek organizasyonların belirlenmesidir (OECD, 1997:6). 1998 yılında yapılan konferansta, e-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin aşağıdaki vergi ilkeleri kabul edilmiştir (OECD, 2001b: 10);

- *Tarafsızlık:* Vergilendirmenin, e ticaret biçimleri arasında ve e ticaret ile geleneksel ticaret arasında nötr ve eşit olması gerekmektedir. Böylelikle çifte vergilendireme ve kasıtsız vergilendirmenin önüne geçilebilecektir.
- *Verimlilik:* İşletmeler için uyu maliyetinin ve hükümetler için yönetim maliyetlerinin mümkün olduğunca en aza indirilmesi gerekmektedir.
- *Kesinlik ve Basitlik:* Vergi kurallarının anlaşılması kolay ve basit olması gerekmektedir.
- *Etkinlik ve Doğruluk:* Vergilendirme, doğru zamanda ve doğru miktarda yapılmalı, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli en aza indirilmelidir.
- *Esneklik:* Vergi sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurabilecek şekilde esnek ve dinamik olmalıdır.

OECD 1999 yılında, e ticaretin vergilendirilmesi sorunları üzerinde çalışmalar yürütmek ve Mali İşler Komitesine bu alanda rehber olmak için hem OECD üyesi olan hem de olmayan ülkelerin hükümetlerinden oluşan beş Teknik Çalışma Grubu (TAG) kurmuştur. 2001 yılında ise; tüketim vergisi sorunları, uluslararası dolaysız vergi sorunları ve vergi idaresi sorunları üzerinde durulmuştur (OECD, 2001b: 14). OECD 2013 yılında BEPS eylem planı oluşturmuş ve bu eylem planının ilk eylemi dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili sorunların belirlenmesi oluşturmaktadır. Buna ilişkin olarak dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili sorunları ele almak için OECD'nin Mali İşler Komitesi tarafından "Dijital Ekonomi Görev gücü " (TFDE) kurulmuştur. TFDE dijital ekonominin vergilendirme sorunlarına yönelik 2015 yılında bir rapor oluşturmuştur. Raporda bu sorunların çözümüne yönelik 3 alternatif sunulmuştur. Bunlardan birincisi, ekonomik varlık kavramına dayalı bağlama noktası "nexus" yaklaşımı, ikincisi dijital işlemler (mal ve hizmetlerin online satışı) üzerinden kesinti yoluyla vergi alınması ve üçüncüsü dijital ekonominin yarattığı dolaysız vergi sorunlarını çözmek için bir denkleştirme vergisi alınmasıdır (Erdem, 2017: 25).

OECD 2017 yılında "Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Dolandırıcılığı ile Mücadele için Teknoloji Araçları" adlı bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor elektronik satışların gizlenmesi ve yanlış faturalandırmaya yönelik vergi kaçakçılığı ve vergi dolandırıcılığının vergi makamları tarafından belirlenmesine yönelik bazı teknolojik araçların ele alınmasına imkân vermektedir. Raporda aynı zamanda aynı tür risklerle karşı karşıya olan diğer vergi makamlarını teşvik etmek amacıyla daha teknik bir katalog da bulunmaktadır. Raporda ayrıca vergi otoritelerinin nakit ekonomisine ve paylaşılan ekonomiye hitap etmek için yürüttükleri tamamlayıcı çalışmalar ele alınmaktadır (OECD, 2017b: 7).

2018 yılında OECD ve G20 BEPS projesinin dijital ekonominin vergi zorluklarını ele alma konusuna yönelik 1. Eylemi hakkında ara rapor yayınlamıştır. Bu rapor; son derece dijitalleşmiş iş modellerinin temel özelliklerini derinlemesine analizini, dijitalleştirilmiş çağda mevcut uluslararası

vergi çerçevesi için olası sonuçları ve değer yaratmanın sonuçlarını ayrıntılı bir şekilde sunmaktadır. Dijitalleşmenin vergi sisteminin diğer alanlarını nasıl etkilediğini, vergi otoritelerine, vergi mükellefinin hizmetlerinde iyileştirmelere yönelik, vergi tahsilâtının etkinliğini artıran ve vergi kaçakçılığını tespit eden yeni araçları ele almaktadır. İlgili konuların karmaşıklığını, farklı ülkelerin bu özellikler ve etkileri ile ilgili durumlarını ve olası çözümlere yaklaşımlarını içeren konuları ele almaktadır. Bu rapor 2020 yılına kadar kapsayıcı bir fikir birliğine dayalı çözüme yönelik çalışmaları içermektedir (OECD, 2018d: 1-4).

3.1.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

OECD'nin 1998 yılında yayınlamış olduğu "Finansal Araçların Küresel Ticari Vergisi" adlı çalışması finansal işlemlerin geleneksel şekilde vergilendirilmesinin zorluklarını ortaya koymaktadır. Bu yayın, küresel ticaretin geçmişini ayrıntılı olarak gözden geçirmekte, geleneksel vergilendirme yöntemlerine getirilen zorlukları analiz etmekte ve sorunları çözmek için çeşitli politika seçeneklerini tartışmaktadır. Bu seçeneklerden biri kâr dağıtım yöntemlerinin uygulanmasıdır. Fakat kar dağıtım yöntemlerini uygulamanın birkaç olası yolunu da tartışmış ancak henüz kesin sonuçlara ulaşmamıştır. Bu konuda daha fazla çalışmaya ihtiyaç vardır. Özel Oturumlar, OECD'nin bu alanda çalışmaya devam etmesi gerektiğine, hem vergi mükelleflerine hem de yöneticilere yardımcı olmak için bu alanda mevcut kuralların sağlanmasıyla ilgili kılavuzlar sağlayabileceğini öne sürmektedir (OECD, 1998b: 65).

OECD 2013 yılında yayınladığı BEPS projesinde türev ürünleri de ele almıştır. BEPS projesinin 2. eylemiyle karma uyumsuzluk düzenlemeleri ele alınmış ve hibrit enstrümanların ve varlıkların etkilerini (çifte vergilendirmeme, çifte kesinti ve uzun vadeli erteleme gibi) yok etmek için yerel kuralların tasarımına ilişkin model antlaşması hükümleri ve tavsiyeleri geliştirilebilmesi üzerinde durulmuştur. 4. eylem planına ise göre faiz giderinin kullanılması yoluyla BEPS'e neden olan uygulamalar için öneriler geliştirilmesi ve çalışmalar yürütülmesi vurgulanmaktadır. Yapılan çalışmalarla bağlantılı olarak finansal ve kesin teminat, türevler, firma sigortası ve diğer sigorta düzenlemeleri dahil olmak üzere ilişkili taraf finansal işlemlerinin fiyatlandırılması hakkında transfer fiyatlandırma kılavuzu geliştirilecektir. Bu çalışma hibritler ve kontrol edilen yabancı şirket kuralları ile ilgili çalışmalarla koordine edilecektir (OECD, 2017b: 19).

3.2. Avrupa Birliği'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

3.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları

Avrupa Birliği 2. Dünya Savaşı'ndan sonra çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı anlaşma modeli geliştirme hususunda çalışmalar yürütmüştür. Çalışmalar sonucunda 1980 yılında "Gelişmiş

ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergilendirme Anlaşması Modeli” ve eki karara bağlanmıştır. 1980’li yıllardan beri yatırım ve ticaretin küreselleşmesi ile bu anlaşma modelinin revize edilmesi gerekli olmuştur ve 1999 yılında revize edilmiştir. Birleşmiş Milletler Modeli, OECD modeline alternatif olarak ağırlıklı olarak gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını koruyacak şekilde düzenlenmiştir. Kaynak ülkesine ağırlık vermesine rağmen kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisinin olduğu kabul edilmemektedir. Bu sebeple bu modelin OECD modelinden pek bir farkı yoktur. Tüm anlaşma modellerinde olduğu gibi bu modelin de bağlayıcı ve zorunlu olma özelliği yoktur. Bu model devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması görüşmelerinde baz olarak ele alınmakla birlikte hemen hemen her ülke kendi ekonomik ve siyasi tercihleri ve çıkarları doğrultusunda az ya da çok bu modellerden uzaklaşarak, kendi modelini oluşturmaktadır (Öz S. , 2005: 40-41).

3.2.3. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları

Avrupa Birliği’nde transfer fiyatlandırmasına yönelik çalışmalara 1975 yılında başlanmıştır. 1990 yılına kadar yapılan çalışmalarda olumlu bir sonuç elde edilememiştir. Fakat ilerleyen yıllardaki çalışmalarda verimli sonuçlar elde edilmiştir. Avrupa birliği 1990’lı yıllarda yapmış olduğu toplantılarda ÇUI’lerin vergilendirilmesine ilişkin direktifler önermiştir. Toplantıda belirtilen direktifler aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Otto vd., 2015: 73);

- Ana işletme- bağlı işletme direktifi; 1990 yılında kabul edilen direktiftir. Bu direktif; ana işletmelere bağlı olan işletmelerin elde ettiği kârlardan ötürü ortaya çıkan verginin nasıl ele alınacağını düzenlemektedir. Bu direktifte, sınır ötesi temettü ödemelerinin çifte veya çoklu vergilendirilmesini önlemek amaçlanmaktadır. Bu direktif uygulanırken, ana işletmenin bulunduğu ülke bağlı işletmeleri vergilendirmeyecek ya da bağlı işletmelerin ödedikleri vergiler ana işletmedeki ödeyecekleri vergiden düşürülmesi yoluyla gerçekleştirilecektir (Otto vd., 2015: 73).
- Birleşme direktifi; 23 Temmuz 1990’da kabul edilen direktiftir. Konsey; birleşme, bölünme, varlıkların devri ve farklı üye devletlerin işletmeleri ile ilgili hisse alışverişi için geçerli ortak bir vergi sistemine yönelik bu direktifi sunmuştur. Birleşme direktifinin amacı, iki veya daha fazla üye devlette bulunan işletmelerin sınır ötesindeki devletlerde yeniden yapılanmalarına ilişkin mali engelleri ortadan kaldırmaktır (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/merger-directive_en).
- Faiz ve telif hakları direktifi; 2003 yılında kabul edilen direktif, kurumların sınır ötesi faiz ödemelerini ve telif ücretlerinden dolayı oluşan stopaj vergisinin ödenmeyeceğini ifade etmiştir.
- Tasarruf direktifi; 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren direktiftir. Bu direktif Tüm AB ülkeleri arasında, diğer üye devletlerde yerleşik yatırımcılara faiz ödemeleri hakkında

otomatik bilgi alışverişinin sağlanması amacıyla kurgulanmıştır. Ayrıca istek halinde OECD standartlarında bilgi alışverişine hazır oldukları bildirilmiştir. Bu direktif birçok kez revize edilmiştir. Çünkü tasarruf direktifi, vergi kayıp ve kaçığına sebep olan boşlukları içermektedir (Otto vd., 2015: 74).

- Tahkim anlaşması; 23 Temmuz 1990 tarihinde uygulanmaya başlayan direktiftir. Bu direktif emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde üye devletler tarafından yapılan tarhiyatın çifte vergilendirmeye sebep olması ve bu durumun düzeltilmesi için yapılan anlaşmalardır. Vergiye tabi kârların belirlenmesinde emsallere uygunluk ilkesi geçerlidir. Bağlı işletmeler arasında yapılan işlem sonucunda çifte vergilendirme meydana geliyorsa, ana firma ve bağlı firmanın bulunduğu ülkelerdeki çözüm tahkim yoluyla yapılabilecektir (Doğruyol, 2008: 30-31). Bu durum idareler arasındaki anlaşma sayesinde çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlar. Bu anlaşmanın amacı transfer fiyatlandırmasına yönelik sorunların çözülmesidir. Fakat üye ülkelerin mali özerkliklerini sınırlandırdığı için çok fazla bu yönteme başvurulmamaktadır (Doğruyol, 2008: 30-31).

Avrupa Birliği transfer fiyatlandırması ortak forumu Haziran 2002'de kuruldu. İlk toplantısını ise Ekim 2002 tarihinde gerçekleştirdi. Bu forum, OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberine göre çalışmalar yürütülmektedir. Ayrıca AB'nin transfer fiyatlandırması sorunlarına yönelik yasal olmayan çözümler üretmek üzere fikir birliği temelinde faaliyetler yürütmektedir. Bu kuruluş, transfer fiyatlandırması sürecinin tespiti ve belgeleme aşamasını, denetimini ve nihayetinde uyuşmazlık çözüm adımlarını kapsayan bir yapıya sahiptir. Bu forumun çalışmaları 2 ana bölüme ayrılmıştır. Birincisi transfer fiyatlandırması davaları için olan tahkim sözleşmesidir. İkincisi ise bu forum tarafından belirlenen ve çalışma programına dâhil edilen diğer transfer fiyatlandırması sorunlarıdır. 2016 yılında "AB'de Transfer Fiyatlandırması için kullanılan "Karşılaştırılabilir Veriler Çalışması" Avrupa konseyi tarafından kabul edilmiştir. Ayrıca "AB'de Çok Uluslu İşletmeler Grubu Üyeleri Arasında Sınır Ötesi İşlemlerin Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Ekonomik Değerleme Tekniklerinin Uygulanması Üzerine Bir Çalışma" da Avrupa Konseyi tarafından kabul edilmiştir. Bu forum sunduğu raporlarda, hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için çeşitli önerilerde bulunarak en iyi uygulamaları tespit etmeyi amaçlanmaktadır. Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu 2019 yılının Mart ayı toplantısında, AB'de kâr dağıtım yönteminin uygulanmasına dair bir rapor üzerinde anlaşmıştır. Raporda, hangi şartlar altında hangi yöntemlerin kullanılacağı ve kârın nasıl bölüneceği hakkında detaylı bilgiler sunulmuştur (https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en).

3.2.2. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları

Avrupa ülkelerinde vergi kayıplarına neden olan unsurların çözümü için ilk çalışmalar 1957 de imzalanan Roma Anlaşması'na kadar dayanmaktadır. Avrupa Komisyonu 1960 yılında vergi sorunlarını çözmeye yönelik "Maliye ve Finans Komitesi"ni kurmuştur. Maliye ve Finans Komitesi 1963 yılında, vergi uyumlaştırılması ile ilgili sorunlar ve çözüm yöntemleri ile ilgili yapmış olduğu çalışma sonucunda Neumark Raporu'nu yayımlamıştır. Neumark Raporu'nda; dolaylı vergilerde, özellikle de KDV'ye ilişkin sorunların çözümünde belirli bir mesafe alındığı ifade edilmiştir. Fakat bu durumun dolaysız vergiler açısından aynı başarıya ulaşamadığı ifade edilmiştir. Dolaysız vergilendirmede ortaya çıkan başarısızlığın nedeni olarak, AB üye ülkelerindeki vergi sistemlerinin birbirinden farklı olması gösterilmektedir (Odabaş ve Savaşan, 2004: 860).

1990'lı yıllara gelindiğinde AB'de uyum çabalarını artırmak için Ruding Komitesi oluşturulmuştur. Ruding komitesi, sınır ötesi vergi ayırmacılığının azaltılması ve vergi oranlarında uyum sağlamaya yönelik çalışmalar yürütmüştür. Fakat bu çalışmalar vergi sorunlarını çözmekte yeterli olamamıştır. Bu başarısızlığın temelinde "vergi uyumlulaştırılması" hususunda bir ittifakın olmayışı gösterilebilir (Odabaş ve Savaşan, 2004: 860).

AB'nin vergi konularında yeni küresel yaklaşımı ilk olarak 1996 yılında Verona'da resmi olmayan ECOFIN toplantısında ortaya çıkmıştır. Amaç, AB içerisinde vergi koordinasyonu olmayışından doğan sosyal ve ekonomik dezavantajların gözden geçirilmesi ve vergi konularının daha geniş bir yelpaze içerisinde değerlendirilmesidir. Görüşmeler, tek pazarın önündeki engellerin azaltılması, vergi gelirlerinin aşırı azalmasının önlenmesi ve çalışanların lehine bir vergi yapısı kurulması üzerine yoğunlaşmıştır. 1997 yılında ise işletme vergilendirme kuraları (code of conduct) konsey tarafından kabul edilmiştir. Bu girişim AB'de birlik bünyesinde ortaya çıkan vergi rekabetinin olası olumsuz etkilerinin engellenmesini konu alan en önemli ve kapsamlı girişim olarak görülmektedir. Buna ilaveten AB bünyesinde faaliyet gösteren işletmelerin vergilendirilmesi konusunda üye ülkelerin bağlı kalması gereken temel kuralların oluşturulmasını hedef almıştır. 1999 yılında bir rapor yayınlanmıştır ve bu rapora göre 66 tane zararlı vergi düzenlemesi belirlenmiştir. Bunların 40'ini üye devletler oluştururken, 3'ü Cebelitarık'ta ve 23'ü de ilişkili bölgelerdedir (Saraç, 2006: 211).

AB Komisyonu 2001 yılında kurumlar vergisi uyumuna yönelik bir strateji geliştirme niyetini ifade etmiştir. Bu bağlamda AB maliye bakanları, 11 Eylül 2004 tarihinde ECOFIN toplantısı düzenlemişlerdir. Bu toplantı kapsamında, Avrupa Birliği içinde ortak bir kurumlar vergisi matrahı oluşturması tartışılmıştır. Toplantı sonucunda ortak kurumlar vergisi matrahı uygulaması kabul edilerek konunun teknik yönleriyle ilgilenecek uzman bir grup görevlendirilmiştir. Bu çalışma

grubunun sonuçlarına ve uzun süren siyasi müzakerelere dayanarak Komisyon, 16 Mart 2011 tarihinde” Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi matrahının (CCCTB) Girişine İlişkin bir Yönerge” için öneri sunmuştur. Bu taslak yönerge, AB içindeki sınır ötesi kurumların kurumlar vergisinin temelini oluşturan vergi raporlaması için ortak bir düzenleme uygulanabileceğini öngörmektedir. İlk adım olarak, kurumsal firmaların kâr raporlama hakkında önerilen direktifteki düzenlemelere göre kâr ve zararlarını raporlanması belirtilmiştir. İkinci adımda, bireysel işletmelerin toplam kâr ve zararları ana işletmelerle birleştirilmektedir. Üçüncü adımda, bu kurumsal kâr daha sonra işletmenin aktif olduğu devletlere dağıtılmaktadır. Bu tahsis, teklif edilen direktifte de belirtilen bir dağıtma formülü temelinde yapılmaktadır. Bu formül; kâr paylarını eşit miktarda ağırlıklı varlık, iş gücü ve satış faktörlerine göre dağıtmayı öngörmektedir. Ve dördüncü adımda, ilgili üye devletler kendilerine verilen kârların paylarını ilgili kurumlar vergisi oranında vergilendirmektedir (Otto vd., 2015: 39).

2012 yılına gelindiğinde Avrupa Birliği Konseyi, vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadele etmek amacıyla bir toplantı düzenlenmiştir. Toplantı kapsamında 34 farklı durum için bazı tedbirler alınmıştır. Toplantı sonuç bildirgesinde ise artan küreselleşmenin bireysel devlet önlemlerinin vergi kayıp ve kaçakçılığı sorununu çözmede yeterli olmadığı ifade edilmiştir. Bu eksikliği gidermek için birtakım yaklaşımlar önerilmiştir. Bu yaklaşımlardan bazıları; vergi tahsilâtı için idari kapasitenin genişletilmesi, vergi dürüstlüğüne iyileştirmeye yönelik önlemler, faiz vergisine ilişkin kılavuzun revizyonu, KDV dolandırıcılığı için hızlı bir müdahale mekanizmasının kurulması ve AB ülkelerinde vergi kaçakçılığına yönelik asgari standartların oluşturulmasıdır. Komisyon 12 Haziran 2013 tarihinde ise, Avrupa Birliği'ndeki vergi makamları arasında genişletilmiş bilgi alışverişinin geliştirilmesi açısından bir teklif sunmuştur. Bu teklife göre; temettüler, sermaye kazancı ve diğer tüm finansal gelir ve hesap bakiyeleri otomatik bilgi alışverişinin bir parçası haline getirilerek paylaşılmasına karar verilmiştir. Bu toplantıda, Avrupa Birliği'nin dünyadaki en kapsamlı otomatik bilgi değişimini ve bilgi paylaşımı uygulamasının teorik çerçevesi oluşturmak amaçlanmıştır (Otto vd., 2015: 41-42).

Otomatik bilgi alışverişinin uygulanması AB maliye bakanları tarafından 14 Ekim 2014 tarihinde ECOFIN toplantısında kabul edilmiştir. Avrupa Birliği'nde yapılan toplantılar sonuç vererek 2017 yılından itibaren otomatik bilgi alışverişi kapsamında bankacılık sisteminde uygulanan gizliliğinin sona erdirileceği ifade edilmiştir (Otto vd. , 2015: 41-42). 1 Ocak 2015 tarihinde ise OECD'nin İdari İş Birliği Direktifi yürürlüğe girmiştir. Bu direktife göre üye devletler arasında birçok husus hakkında zorunlu otomatik bilgi alışverişi yapılması öngörülmüştür.

Komisyonun 2016 yılında “Etkin Vergilendirmede Dış Stratejiler”e yönelik toplantısında tek bir AB kararının ulusal vergi cenneti listesinden çok daha fazla etkin olacağını ve sorunlu üçüncü ülkeler üzerinde caydırıcı bir etkisi olacağına işaret etmiştir. AB listesi, üye devletlerin vergi

istismarının ve haksız vergi rekabetinin dış risklerini ele alma konusunda ortak bir araç sağlamaktadır. Üye devletler bu fikri desteklemiş ve 2017 yılında işbirliği yapmayan yargı bölgeleri üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Bu listede, uluslararası kabul görmüş iyi yönetim ölçütlerini kullanılarak 92 yargı bölgesi kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Bu uluslararası ölçütler; nominal vergi oranlarının sıfır veya düşük olması, bilgi değişiminin olmaması ve şeffaflığın olmamasıdır. Buna göre; Amerikan Samoası, Bahreyn, Barbados, Grenada, Guam, Kore Cumhuriyeti, Makao SAR, Marshall Adaları, Moğolistan, Namibya, Palau, Panama, Saint Lucia, Samoa, Trinidad ve Tobago, Tunus ve Birleşik Arap Emirlikleri kara listede yer alan ülkelerdir (European Commission, 2017). 2018 yılında, birçok ülke vergi sistemlerinde belirlenen sorunları çözmek için somut önlemler almıştır. 2019 yılında ise bu liste revize edilmiştir. Bahreyn, Moğolistan, Grenada, Kore Cumhuriyeti, Makao SAR, Namibya, Palau, Panama, Saint Lucia ve Tunus kara listeden çıkartılmıştır. Bunların yerine Aruba, Belize, Bermuda, Dominika, Fiji, Umman, Amerika Birleşik Devletleri Virgin Adaları ve Vanuatu kara listeye eklenmiştir. Ayrıca, komisyonun endişeleri konusunda 60 ülke harekete geçmiş ve 100'den fazla zararlı rejim ortadan kalkmıştır. Buna ilaveten 20'den fazla yargı alanı, vergi şeffaflığı standartlarını uluslararası normlara uygun hale getirmek için adımlar atmıştır (European Commission, 2019a).

Özetle yapılan birçok çalışma, AB ülkeleri arasında bilgi alışverişinin önemine dikkat çekmektedir. Bu yönüyle Avrupa Konseyi, bilgi alışverişinin AB düzeyinde ve aynı zamanda küresel düzeyde bir öncelik meselesi olması gerektiğini ifade etmiştir. Bilgi paylaşımı ile ortaya çıkması muhtemel olan vergi kaçakçılığının önüne geçileceği düşünülmektedir. Bu konuda idari makamlar arasındaki işbirliği büyük önem taşımaktadır. Avrupa Konseyi; küresel düzeyde bilgi alışverişinin genişletilmesinin G8, G20 ve OECD kapsamında yoğunlaştırılması gerektiği ifade etmiştir. Avrupa Komisyonu buna ilaveten sorunların çözümü için daha şeffaf bir vergi düzeninin kurulması gerektiğini ifade etmiştir.

Avrupa Birliği, vergi kaçakçılığı ile mücadele bakımından uygulanan yöntemler arasında ortak bir kurumlar vergisi matrahının olmamasını vergi kayıp ve kaçaklarının oluşumunda büyük bir problem olarak ele almıştır. Çünkü ÇUS'ların agresif vergi planlaması sonucunda ortaya çıkan sorunlarla etkili bir şekilde mücadele edebilmek için kurumsal vergilendirmenin net olması gerekmektedir. Bu yönüyle bakıldığında AB ülkelerinde ortak bir düzenleme ile birlikte kurumsal vergilendirme tabanını oluşturmasına yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Fakat özellikle Komisyonun AB'de kurumsal vergilendirme için ortak bir düzenleme koyma iddiasına rağmen, şu ana kadar bu konuda birlik sağlanamamıştır. İngiltere ve İrlanda gibi bazı üye devletler uyumlaştırmaya karşı çıkmışlardır. AB içindeki vergi hükümleri uzlaşmaya ihtiyaç duyduğundan, uyumlaştırma çabaları bugüne kadar sonuçsuz kalmıştır ve bu uygulama kapsamlı bir reform ihtiyacını gerektirmektedir. Bu sebeple kısa vadede uygulanması beklenmemektedir. Ayrıca vergi

uyumunu sağlamaya yönelik yapılan çalışmaların vergi rekabetini tahrip edeceği ve bunun olumsuz sonuçlarının olacağı da belirtilmiştir (Otto vd., 2015: 41).

3.2.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

AB'nin internet ve vergilendirmeye ilgili mevzuatı esas olarak KDV'ye odaklanmıştır ve özellikle sınır ötesi e-ticaret durumunda, çifte vergilendirme ya da çifte vergilendirmemeyi önlemek için vergilendirmenin yerini tespit etmeyi hedeflemiştir.

AB, e-ticaretin vergilendirilmesi sorununa yönelik bölgesel olarak çalışmalarını yürütmektedir. Çalışmalarını yürütürken OECD gibi uluslararası kuruluşların çalışmalarını da takip etmekte ve uluslararası iş birliğine önem vermektedir. AB, e-ticarete ilişkin ilk çalışmasını 1997'de AB komisyonunca çıkarılan "E-ticarette Avrupa Girişimi" adlı belge ile yapmıştır. AB'ye göre, e-ticaret dolaysız vergiler üzerinde önemli bir vergilendirme sorunu meydana getirmemektedir. Dolaysız vergilerle ilgili en önemli sorun, daimi iş yerinin tespit edilmesinde güçlük yaşanmasıdır. AB' de bir işletmenin daimi iş yeri olarak nitelendirilmesinin koşulu, AB'de yerleşik olmasıdır. AB'de Daimi iş yeri sorununa yönelik sorunlar, OECD'nin Model Anlaşmasına göre çözüme kavuşmaktadır. Buna ilişkin olarak web sitesi ve sunucu daimi işyeri olarak vergilendirilebilir bir ortam değildir. Fakat, web sitesi sahip olunan sunucuda host ediliyorsa işyeri sayılmaktadır (Coşkun, 2005: 162).

1998 yılında ise e-ticaretin vergilendirilmesi sorunu üzerine kapsamlı bir düzenleme içeren rapor yayınlanmıştır. Rapor, Altıncı Direktifin 9. maddesinde yer alan ve e-ticaret vergilendirmesinin yeri ile ilgili birçok farklı kritere dayanan ve özellikle "tüketim yerinde vergilendirmenin her zaman sağlanmadığını" vurgulamaktadır. Ardından rapor, hizmetlerin yararlandıkları veya kullanıldıkları yerlerde vergilendirilmesini sağlamak için yeni kurallara ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte, özel kişilere sağlanan malzemeler üzerinde etkin kontrolün gerçekleştirilebildiğine dair çok az kanıt olduğuna dikkat çekerek bir uyarı verilmiştir (Bernardi, 2015: 5).

2002 yılında çıkarılan direktifte ise radyo, televizyon yayıncılığı ve elektronik olarak sağlanan diğer hizmetlerin vergilendirilmesi bağlamında mevcut vergi sisteminin (esas olarak KDV) değiştirilmesine yönelik temel bir adım atılmıştır. 2002 direktifi ilk önce e-ticareti hizmet alışverişi olarak nitelendirmekte ve işletmeden işletmeye (B2B) ve işletmeden müşteriye (B2C) olan işlemlerde AB içi sınır ötesi anlaşmalar bağlamında vergilendirme yerlerini belirlemektedir. Ayrıca, sürekli olarak vergi tarafsızlığı arayışında olan 2002 Direktifi, AB tedarikçileri için önemli bir rekabet engelini ortadan kaldırarak, AB tedarikçilerinin, AB dışındaki pazarlarda satış yaparken KDV'yi almak zorunda olmadıklarını ifade etmektedir. Kuşkusuz bu yeni kurallar, AB e-

ticaretinde, AB üyesi olmayan ülkeler için de daha rekabetçi ve vergiden bağımsız bir ortam yaratmaktadır (Bernardi, 2015: 6).

2002 direktifi 2008 yılında çıkarılan direktifle güncellenmiştir. 2008/8 / EC direktifi, 2008 yılında 2002-2006 direktifinin 2009'un sonuna kadar uzatılmasını sağlarken, AB Komisyonu'nun önerdiği şekilde konunun nihai ve istikrarlı bir AB düzenlemesini beklemektedir. 2008 yılı direktifiyle iki önemli değişiklik yapılmıştır. İlk olarak, 2002-2008 Direktifi 1 Ocak 2010'da kalıcı hale getirilmiştir. İkincisi ise, AB'ye üye ülkeler içerisinde yerleşik olan bir tedarikçinin AB içinde yerleşik olan vergilendirilemeyen kişilere sağladığı telekomünikasyon, radyo ve televizyon yayıncılığı ve elektronik hizmetler ile ilgili KDV, müşterinin bir işletme mi yoksa özel bir tüketici mi olduğuna ve tedarikçinin AB içinde mi yoksa dışında mı olduğuna bakılmaksızın müşterinin ait olduğu üye devletten tahsil edilmektedir (Bernardi, 2015: 6).

Avrupa komisyonu, elektronik ticarete yönelik 2013 yılında ise agresif vergi planlamasını önlemeye yönelik tedbirler almak için uzman bir grup oluşturmuştur. Oluşturulan bu uzman grubu 2014 yılında Avrupa Komisyonu'na bir rapor sunmuştur. Sunulan bu raporda mevcut perspektiften dijital ekonominin herhangi özel bir vergi düzenlemesi gerektirmediği ifade edilmiştir. Ancak ekonominin dijitalleşmesi ile ilerleyen zamanda düzenleme yapılması gerekeceğini belirtmişlerdir. Ayrıca uzman grubu, dijitalleştirme yoluyla sınır ötesi ticari faaliyetlerin daha kolay yapıldığını ve tek pazarda vergi engellerinin kaldırılmasının, vergi düzenlemeleri yoluyla iş dostu bir ortamı oluşturacağı vurgulanmıştır (Otto vd., 2015: 41). Yapılan çalışmalar kapsamında; Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya'da dijital işletmelerin karına dayalı "hızlı düzeltme" olarak ifade edilen ciro bazında bir eşitleme vergisi uygulamasına geçilmiştir. Eylül 2017'de altı üye ülke daha ECOFIN toplantısında ortaya konulan bu yaklaşımları kabul etmiştir (Kofle vd., 2018: 525).

3.2.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

Avrupa Birliği'nin türev ürünlere yönelik yaptığı en önemli çalışma Finansal İşlem Vergisidir (FTT). 28 Eylül 2011 tarihinde, Avrupa Komisyonu Başkanı Jose Barroso resmen yeni bir finansal işlem vergisi oluşturma önerisinde bulunmuştur. Fakat AB çapında bu vergi önerisine çok sıcak bakılmamıştır. 14 Şubat 2013 tarihinde Komisyon, on bir üye ülkede FTT'yi tanıtmayı amaçlayan bir öneri sunmuştur. Katılımcı ülkeler başlangıçta Belçika, Almanya, Estonya, Yunanistan, İspanya, Fransa, İtalya, Avusturya, Portekiz, Slovenya ve Slovakya'dır. Estonya'nın 16 Mart 2016'daki resmi geri çekilmesinin ardından, 10 Üye Devlet önerilen direktif üzerindeki gelişmiş işbirliği prosedürü müzakerelerine katılmaktadır. 6 Mayıs 2014 tarihinde ilk 11 üye devletten 10 tanesi (Slovenya hariç), 1 Ocak 2016'ya kadar öz kaynaklar ve "bazı türevler" için vergi alınmasını kabul etmiştir. Vergi, işleme taraf olanların en az biri AB'de bulunduğu finansal kuruluşlar arasındaki tüm finansal araçlar üzerindeki işlemlerden alınacaktır. Hisse senetleri ve bonoların %

0,1 oranında ve türev sözleşmelerinin %0,01 oranında vergilendirilmesi ileri sürülmüştür (European Commission, 2019b).

3.3. Birleşmiş Milletlerin Yapmış Olduğu Çalışmalar

Birleşmiş Milletler vergi kayıp ve kaçığı konusunda çeşitli çalışmalar yürüten önemli bir uluslararası kuruluştur. Kâr aktarımı faaliyetinden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik çalışmalar Birleşmiş Milletler tarafından başlatılmıştır. Birleşmiş Milletler özellikle gelişmekte olan ülkelere yarar sağlamaya yönelik çalışmalar yürütmektedir.

3.3.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları

Çifte vergi anlaşmaları, birden fazla ülkede faaliyet gösterip gelir elde eden işletmelerin aynı gelir üzerinden birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesini önleyen anlaşmalardır. Bu tür anlaşmalar, yatırımların ve teknoloji transferinin teşvik edilmesinde kilit bir rol oynar ve hükümetlerin bu yatırımlardan gelen para üzerinden vergi haklarını elinde bulundurmalarını sağlar. Birleşmiş Milletler Modelinin kilit unsurlarından birisi, gelişmekte olan ülkelerin kalkınma hedeflerine katkıda bulunacak olan ikili vergi anlaşmalarına girmeyi kolaylaştırmaktır (United Nations, 2012). Bununla birlikte Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler arasındaki Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli (BM Modeli), ülkeler tarafından ikili vergi anlaşmalarının müzakeresi için bir temel olarak kullanılmaktadır.

Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Birleşmiş Milletler Örnek Çifte Vergilendirme Sözleşmesi (Birleşmiş Milletler Modeli Sözleşme), çifte vergilendirmenin kaldırılmasına yönelik devam eden uluslararası çabaların bir parçasını oluşturmaktadır. Bu çabalar Milletler Cemiyeti tarafından başlatılmış, OECD ve bölgesel forumlarla sürdürülmüştür. Birleşmiş Milletler ve OECD modelinin uluslararası anlaşmalarda derin bir etkisi olmuştur. Bu iki model arasında benzerlikler bulunduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. İki modeldeki ayrımın temel noktasını birleşmiş milletler modeli kaynak ülkenin vergilendirilmesini esas alırken OECD modeli ikametgâh ülkesinin vergilendirmesini esas almaktadır. Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC), 4 Ağustos 1967'de kabul edilen 1273 (XLIII) sayılı kararıyla gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için ikili vergi anlaşmalarını sonuca bağlamayı amaçlanmıştır. Bunun sonucunda 1968 yılında “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Anlaşmalarına İlişkin Özel Uzmanlar Grubu” oluşturulmuştur. Bu grup, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yetkilileri ve uzmanlardan oluşmuştur (United Nations, 2011).

1980 yılında Ad Hoc Uzmanlar Grubunu tarafından Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arası Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli oluşturulmuştur. Aynı yıl

Ekonomik ve Sosyal Konsey, 1980/13 sayılı Kararıyla, Uzmanlar Grubunu, Vergi Anlaşması ile ilgili uluslararası vergi işbirliği konularının önemini kabul eden “Ad Hoc Uluslararası Vergi Meselelerinde İşbirliği Uzman Grubu” olarak değiştirmiştir. Gelişen ekonomik bütünleşmeler ve OECD ‘nin sürekli model sözleşmesinde yenilikler yapması üzerine 2001 yılında “birleşmiş milletler model sözleşmesi” revize edilmiştir. 2001 yılı revizyonu OECD Model Sözleşmesinde sık sık yapılan güncellemeler, uluslararası vergi işbirliği konularının öneminin daha fazla artması üzerine sürecinin sürekli gözden geçirilmesine gereksinim duyulmasıyla oluşturulmuştur. 2005 yılında Ad Hoc Uzman Grubu komite yapısına dönüştürülmüştür. Komite her yıl toplanıp ECOSOC’a rapor sunmaktadır. 2011 yılındaki revizyon ise gelişmekte olan ülkeler ve geçiş sürecinde olan ekonomiler için tasarlanmıştır. Bu revizyon, Modelin yaygın olarak kullanılan 2001 versiyonunu güncellemektedir. Mevcut durumlarını ve politika önceliklerini yansıtan modern çifte vergilendirme anlaşmalarının müzakere ve uygulanmasında yardım arayan ülkeler için önemlidir. Model, gelişmekte olan ülkeler için vergi haklarının uygun bir kısmını koruyacak şekilde hareket etmesine yardımcı olur. Ayrıca vergi kaçınma ve kaçırma ile başa çıkmak için işbirliğini teşvik eder (United Nations, 2011).

“Birleşmiş Milletler Model Sözleşmesi” kaynak ilkesi ile ikamet ilkesi arasında bir anlaşmayı temsil etmekle birlikte kaynak ilkesine “OECD Model Sözleşmesinden daha fazla ağırlık vermiştir. Birleşmiş Milletler Modeli kuralcı değildir. Bu modelin amacı ülkelerdeki karar vericilere ülkelerinin özel durumları için farklı yaklaşımların sonuçlarını anlamaya bilgi sunmaktır. Daha net bir ifadeyle, Birleşmiş Milletler Model Sözleşmesi’nin hükümlerine dayanarak ikili vergi anlaşmalarının müzakere edilmesini, yorumlanmasını ve pratik uygulanmasını kolaylaştırmak planlanmıştır. Kaynakta vergilendirme ilkesinin bir sonucu olarak; (a) Yabancı sermayeden elde edilen gelirin vergilendirilmesinin, gelirin kazançlarına ayrılan harcamaları hesaba katması, böylece bu gelirin net olarak kaynak ülke tarafından vergilendirilmesini, (b) vergilendirmenin yatırımı caydıracak kadar yüksek olmaması ve (c) gelirin sermayeyi sağlayan ülkeyle paylaşmasının uygunluğunu dikkate alması gerekir. Bununla birlikte, Birleşmiş Milletler Model Sözleşmesi, OECD Model Sözleşmesinde olduğu gibi, ikamet ülkesinin yurt dışı vergilerin mahsubu veya muafiyet yoluyla çifte vergilendirmeyi azaltmaya dair bir fikri de içermektedir (United Nations, 2011). Birleşmiş Milletler, ülkeler arasında çifte vergilendirmeyi önlemenin yanı sıra, her yıl 3,1 trilyon dolara mal olan vergi kaçakçılığını önlemek için bir dizi kılavuzda değişiklikler yapmaktadır (United Nations, 2012).

Birleşmiş Milletler Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arası Çift Vergilendirme Sözleşmesi Modelini 2017 yılında revize etmiştir. Buna göre sözleşme modelinin 1. , 4. , 5. , 10. , 12. , 13. , 23. ve 29. maddelerinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler 2017 yılında BEPS Projesi sonucunda güncellenen OECD Model Sözleşmesinde yapılan değişikliklerle

aynı doğrultudadır (<https://www.orbitax.com/news/archive.php/UN-Publishes-2017-Model-Double-31354>).

3.3.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları

Birleşmiş Milletler transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak 2013 yılında “Birleşmiş Milletler Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Transfer Fiyatlandırması Pratik El Kitabı” yayınlamıştır. Bu el kitabı ülkelerin karmaşık transfer fiyatlandırması konularını ele almakta pratik rehberlik sağlamakta ve bu yayın, özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından ifade edilen, özellikle de ÇUI’lerin işlemlerinin bazılarında transfer fiyatlandırması analizi uygulamasının politika ve idari yönleriyle ilgili daha net rehberlik etme ihtiyacına bir cevap vermektedir. Buna ilaveten bu baskı sadece bu rehberliği geliştirmekte olan ülke gerçekliklerini ve önceliklerini yansıtmak şeklinde güncellemekle kalmıyor, aynı zamanda fikri mülkiyet gibi maddi olmayan mülklerin fiyatlandırılması gibi çok önemli hususları daha ayrıntılı olarak ele almaktadır. Her ülkenin vergi sistemini seçmesi söz konusu olsa da bu kılavuz transfer fiyatlandırması konularında emsal fiyat standardını uygulayan ülkeleri kapsamaktadır. Bu kılavuzda OECD’nin 2010 yılında yayınladığı Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberiyle benzerlikler bulunmaktadır (United Nations, 2013).

Kılavuz 10 bölümden oluşmaktadır. 10. bölüm dört ülkede (Brezilya, Çin, Hindistan ve Güney Afrika) geçerli olan transfer fiyatlandırması idari uygulamalarına ilişkin ülkelere özgü perspektifler içerdiğinden ve ülkelerin temsilcileri tarafından tanımlamalar yapıldığı için 10. bölüm konusunda bir uzlaşma sağlanamamıştır ve bu nedenle bu bölüm BM’nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır. 1. Bölümde transfer fiyatlandırması konusuna giriş yapılmış, transfer fiyatlandırma yöntemleri ve emsal fiyat belirleme yöntemleri ele alınmıştır. Buna ilaveten maddi olmayan duran varlıklar, grup içi hizmetler ve maliyet katkı düzenlemeleri konularına da değinilmiştir. İkinci bölümde ÇUI’lerin organize edildiği iş çerçevesini (hem operasyonel hem de yasal olarak) incelemektedir ve bu bağlamda, bir “değer zinciri” analizinin önemi vurgulanmaktadır. Üçüncü bölüm, Bu bölüm, farklı ülkelerin transfer fiyatlandırması mevzuatını çevreleyen çeşitli yasal konulara genel bir bakış sunmaktadır. Dördüncü bölümde, gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresi içerisinde transfer fiyatlandırması özelliğinin kurulmasının önemi tartışılmaktadır. Beşinci bölüm, karşılaştırılabilirlik derecesinin belirlenmesinde pratik bir yaklaşım sunmaktadır. Bu bölümde listelenen karşılaştırılabilirlik faktörleri, OECD tarafından belirtilenlere benzemekle birlikte, burada verilen pratik rehberlik, OECD transfer fiyatlandırması kılavuzlarında belirtilenlere göre daha geniştir. Altıncı bölüm transfer fiyatlandırması yöntemlerini ana hatlarıyla belirtir ve belirli bir yöntemi seçme yaklaşımını açıklamaktadır. Ayrıca, yöntemlerin ve bunların kullanılabilirdiği durumların güçlü ve zayıf yanlarını belirtmektedir. Yedinci bölüm, transfer fiyatlandırması belgelerine ilişkin mevcut bazı uluslararası yönergeleri ana hatlarıyla belirtmekte ve

küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) için özel hususlar (istisnalar gibi) örnekleri de dâhil olmak üzere transfer fiyatlandırması dokümantasyon kuralları ve prosedürleri hakkında pratik rehberlik sunmaktadır. Sekizinci bölüm Bu bölüm vergi idarelerinin uygun şekilde örgütlenmesi ve transferi fiyatlandırma denetimlerinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Buna ilaveten risk bazlı değerlendirmeye duyulan ihtiyacı vurgulamakta ve bu bağlamda ortak kabul edilen risk göstergeleri hakkında rehberlik etmektedir. Dokuzuncu bölüm ise transfer fiyatlandırmasından kaçınmak için iş birliğinin önemini vurgulamaktadır (United Nations, 2013).

“Birleşmiş Milletler Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Transfer Fiyatlandırması Pratik El Kitabı”nın ikinci baskısı 2017 yılında yayınlanmıştır. Bu kılavuz gelişmekte olan ülkeler tarafından sıklıkla uygulanan bazı işlemlere transfer fiyatlandırması (kar kayması) analizi uygulamasının politika ve idari yönleri hakkında daha net bir rehberlik etme ihtiyacına cevap niteliğindedir. Kılavuz, politika yapıcılara ve yöneticilere yalnızca transfer fiyatlandırma sorunlarıyla başa çıkmada yardımcı olmakla kalmaz, aynı zamanda vergi mükelleflerinin vergi idareleriyle olan ilişkilerine de yardımcı olur. Bu kılavuzda OECD'nin BEPS projesi de dikkate alınmaktadır (United Nations, 2017a).

“Birleşmiş Milletler Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Transfer Fiyatlandırması Pratik El Kitabı”nın üçüncü baskısı 2019 yılında yayınlanmıştır. Bu kılavuza finansal işlemlerle ilgili yeni bir bölüm eklenmiş, kar bölüşümünde revize edilmiş konular ve transfer fiyatlandırması kapasitesi, risk değerlendirmesi ve transfer fiyatlandırması denetimlerinin oluşturulması gibi konular konular yer almaktadır (United Nations, 2019).

3.3.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları

Birleşmiş Milletler 1998 yılında yayınladığı “Finansal Cennetler, bankacılık Gizliliği ve Kara Para Aklama” adlı raporunda vergi cennetlerinin kara para aklama bakımından tehlikeli yerler olarak gördüğünü ifade etmiştir. Vergi cennetlerine her gün yaklaşık olarak 2 trilyon doların havale edildiği bu raporda tahmin edilmiştir (United Nations, 1998b).

Birleşmiş Milletler 2001 yılında “Zedillo Raporu” adında bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda, vergi politikası için normlar geliştirecek, vergi sistemlerinin gözetleyecek ve ülkeleri zararlı vergi rekabetinden vazgeçmeye itecek bir Uluslararası Vergi Teşkilatı (ITO) oluşturulması önerilmiştir. BM raporu, yüksek verimli bir vergi kaynağından küresel bir fon kaynağının oluşturulmasını da ayrıca önermiştir. Buna ilaveten, küresel kamu mallarını finanse etmek için döviz alım satım işlemlerine ilişkin Tobin vergisini önermiştir (Edwards ve Ruggy, 2002: 53).

ITO'ya bir takım görevler yüklenmiştir. Bu görevler aşağıdaki gibidir (Eser, 2005: 100);

- Uluslararası vergi istatistikleri toplayarak problemlerin daha hızlı çözülmesini sağlamak ve fikirlerin paylaşıldığı bir forum oluşturularak ülkelerin ihtiyaçları doğrultusunda teknik yardım sağlanmasını kolaylaştırarak vergi yönetimi ve politikaları için normların geliştirilmesini sağlamak,
- IMF'in makroekonomik gelişmeleri gözlemlemeyi ülke seviyesinde, yerel ölçekte ve küresel ölçekte devam ettirdiği gibi benzer bir tutumla vergi gelişmelerini takip etmek, denetim altında tutmak, Vergi cenneti ülkelerde görüşmelerin sürmesi, bahsi geçen ülkelerin vergi cenneti durumundan sıyrılmasının önünün açılmasına yardımcı olmak,
- Ülkeler içinde ya da ülke grupları içinde meydana gelebilecek sorun ve tartışmaları engelleyebilmek adına vergi tahkimi adına küresel bir forum oluşturmak,
- Çokuluslu firmaların maddi gelirlerini adil bölüştürmek adına küresel bir kriter üzerinde uluslararası uzlaşmanın yollarını aramaktır.

Birleşmiş Milletler uluslararası düzeyde vergi amaçlı finansal bilgilerde şeffaflığın artırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Son zamanlarda kabul edilen tedbirler arasında dikkate değer olan BM Vergi Komitesi tarafından "Uluslararası Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelede İşbirliği Davranış Kuralları" önerisidir. Bu davranış kuralları 2017 yılında ECOSOC tarafından onaylanmış ve vergi amaçlı bilgi alışverişinde yeni bir standart belirlenmiştir (Alonso, 2018: 8).

193 üyesi olan Birleşmiş Milletlerin özellikle gelişmekte olan ülkelerde gerçekleşen kâr aktarımından kaynaklı vergi kayıplarını önlemedeki rolü azalmıştır. Birleşmiş milletler tarafından başlatılan kâr aktarımından kaynaklı vergi kayıpları projeleri başarısız olmuştur. Buna bir örnek BM'nin BEPS ve gelişmekte olan ülkelere yönelik yaptığı ankettir. Gelişmekte olan ülkelere yapılan çağrıya rağmen, bu anket yalnızca birkaç gelişmekte olan ülke (Gana, Tonga, Zambiya, Tayland, Malezya ve Singapur) tarafından doldurulmuştur. Bu, gelişmekte olan ülkelerin BM'nin BEPS konularında şüpheli olduklarını göstermektedir. Öte yandan, OECD, bu Çerçeveye katılan 116 ülke ile BEPS Projesi, BEPS Eylem Planı ve Kapsayıcı Çerçevesini başarıyla uygulamaya koymuştur. Fakat yine de OECD'nin projesine problemler de bulunmaktadır. BM Vergi Komitesini hükümetler arası bir kuruma yükseltmediği için, 2015 yılında Addis Ababa'da gerçekleşen Kalkınma Finansmanı Konferansında BM'nin azalan rolü onaylanmıştır. Gelişmekte olan ülkeler, söz konusu konferansta uluslararası vergi konularında daha fazla işbirliğinin olmasını vurgulamışlardır. Bunu başarmak için ise; sivil toplum, gelişmekte olan ülkeler ve bazı gelişmiş ülkeler (örneğin Hollanda) Birleşmiş Milletler Vergi Meselelerinde Uluslararası İşbirliği Uzmanları Komitesi'ni hükümetler arası bir organa yükseltmeyi veya OECD'nin vergi işbirliğindeki rolü karşısında Komitenin güçlendirilmesini önermişlerdir. Ancak bu teklif, OECD'nin tüm vergi

konularında lider rolünü savunan çoğu gelişmiş ülke tarafından reddedilmiştir (Valderrama vd., 2018: 10-11).

3.3.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

Ekonomik olarak birbirine bağımlı dünyada, uluslararası ticaret ve yatırımın kolaylaştırılması için geliştirilmiş bir yasal çerçevenin önemi yaygın olarak kabul edilmektedir. Buna yönelik olarak BM tarafından, 17 Aralık 1966 tarihinde Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) kurulmuştur. UNCITRAL'ın amacı, uluslararası ticaret hukukunun modernizasyonu ve uyumlaştırılmasıdır. UNCITRAL, elektronik ticarete yönelik olarak bir takım çalışmalar yürütmüştür.

UNCITRAL, 1996 yılında “Elektronik Ticaret Model Yasası (MLEC)” oluşturmuştur. Bu model yasanın amacı, ulusal yasa koyuculara yasal engeller konusunda destek olmak ve elektronik ticaret için yasal öngörülebirliliği arttırmayı amaçlayan bir dizi uluslararası kabul edilebilir kurallar sağlayarak, ülkelerin yasalarını uyumlaştırmak ve elektronik ticareti kolaylaştırmaktır. Özellikle, kâğıda dayalı ve elektronik bilgilere eşit muamele sağlayarak, sözleşmeye bağlı olarak değiştirilemeyecek yasal hükümlerden kaynaklanan engellerin üstesinden gelinmesi amaçlanmaktadır. Böyle bir eşit muamele kâğıtsız iletişimin kullanılmasını sağlamak, dolayısıyla uluslararası ticarete etkinliği artırmak için gerekmektedir. Ayrıca bu model yasa, modern elektronik ticaret hukukunun kurucu unsurları olarak kabul gören ayrımcılık yapmama, teknolojik tarafsızlık ve işlevsel eşitliğin temel ilkelerini benimseyen ilk yasama metnidir (United Nations, 1996).

2001 yılında ise UNCITRAL Model Elektronik İmza Kanunu oluşturmuştur. Bu kanunla, elektronik ve elle yazılmış imzalar arasındaki denklik için teknik güvenilirlik kriterleri oluşturarak elektronik imzaların kullanılmasını mümkün kılmak ve kolaylaştırmak amaçlanmaktadır. Elektronik imzaların yasal işlemlerini etkili bir şekilde ele almak ve durumlarına kesin olarak karar vermek için modern, uyumlu ve adil bir yasal çerçeve oluşturmada devletler bu kanundan yararlanabilmektedir (United Nations, 2001).

2017 yılında, Elektronik Transfer Edilebilir Kayıtlara İlişkin UNCITRAL Model Yasası oluşturulmuştur. Bu yasa, elektronik transfer kayıtlarının hem yurt içinde hem de sınırlar boyunca yasal olarak kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu yasa, fonksiyonel olarak transfer edilebilir belgeler veya enstrümanlar ile eşdeğer olan elektronik transfer edilebilir kayıtlar için geçerlidir (United Nations, 2017b).

3.3.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

Birleşmiş Milletler 1998 yılında “Vergi Meselesinde Uluslararası İşbirliği” adında bir Uzmanlar Grubu Raporu yayınlamıştır. Bu raporda türevler, iskontolu tahviller ve diğer finansal yeniliklerin uluslararası alanda stopaj vergilerini riske attığı ifade edilmektedir. Ayrıca bir ülkenin vatandaşlarını uluslararası türev piyasalarından dışlamadan, ortak türevlerin hiçbirisi altındaki ödemelere stopaj uygulayamayacağı belirtilmiştir. Yerleşik olmayanlar tarafından tutulan yurt içi tahvillerin iskonto geliri faiz olarak stopaj vergisine tabi olabilir fakat bu kazançlar için stopaj vergisi tahsil etmenin pratik bir yolu bulunmamaktadır. İskontolu bonoları ve türevleri kullanılarak, yerleşik olmayan yatırımcılar stopaj vergileri ödemediği hemen hemen istenen herhangi bir finansal sonucu elde edebilmektedirler. Yatırımcılar bu finansal araçlar hakkında daha fazla bilgi edindikçe elde edilecek stopaj vergisi gelirlerinin düşmesi beklenmektedir (United Nations, 1998a: 71).

2002 yılında Ad Hoc Uzmanlar Grubu tarafından “Vergi Meselelerinde Uluslararası İşbirliği” adında bir rapor yayınlanmıştır. Vergilendirmenin tarafsızlık ve eşitlik ilkesi gereği, türev ürünlerin gerçek nakit piyasasında işlem yapıldığı gibi vergilendirilmesi gerekmektedir (United Nations, 2002: 32). Bu raporda vergilendirmede ikamet ilkesini uygulayan ülkelerde dünya çapında elde ettiği gelirler ikamet ettikleri yerde vergilendirildikleri için stopaj vergisine gerek olmadığı ileri sürülmektedir. Fakat yabancı kaynak geliri bildirilmez veya vergi cenneti gibi ülkelere aktarılabilmektedir. Bundan dolayı ülkede ikamet etmeyenlere giden gelire stopaj vergisi uygulanabileceği ileri sürülmektedir (United Nations, 2002: 37).

3.4. Diğer Uluslararası Kuruluşların Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemeye Yönelik Çalışmaları

Pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede, firmaların büyük bir kısmı vergilerin bir kısmını veya tamamını ödemekten kaçınmaktadır. Buna yönelik olarak uluslararası kuruluşların başlıca kaygıları, vergi tabanını aşındırması, kamu yatırımını sınırlandırması ve kamu hizmetlerinin sunulmasında aksaklıklar meydana gelmesidir (Bobbio, 2016). Bir takım uluslararası kuruluşlar bu kaygılar bağlamında vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için çeşitli çalışmalar yürütmektedir.

Vergi kayıp ve kaçığını önlemeye yönelik, 2016 yılının nisan ayında Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler (BM) ve Dünya Bankası Grubu (WBG) tarafından Vergi İşbirliği Platformu (PCT) oluşturulmuştur. Bu platform, uluslararası vergi meseleleri konusunda büyük bir ivme kazanmıştır ve Şubat 2016'daki Şangay'daki toplantılarında G20 maliye bakanları tarafından dikkate alınmıştır. Platformun temel amacı, hem daha fazla kapasite desteği sağlamak hem de gelişmekte olan ülkelere uluslararası kuralların tasarlanmasında teknik tavsiye vermektir. Daha net bir ifadeyle PCT, kapasite geliştirme

ve uluslararası vergilendirme konularında ortak rehberlik sunmakta ve araçlar üretmektedir (World Bank, 2018).

14-16 Şubat 2018 tarihinde “Vergi İşbirliği Platformu İçin İlk Küresel Konferans” yapılmıştır. Konferansa OECD, IMF, Birleşmiş Milletler ve Dünya bankası grubu dahil olmak üzere başlıca uluslararası kuruluşlar katılmıştır. Bu konferansta, “Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri”ni (SDG’ler) karşılamak ve gereken yerel kaynakları üretmek için vergi sistemlerinin etkinliğini güçlendirme ve artırma konuları ele alınmıştır. Vergi kayıp ve kaçakları bağlamında tüm ülkelerin vergi politikalarının birbirine olan etkisinin daha fazla dikkate alınması ve daha güçlü vergi sistemleri oluşturmaları konuları önem arz etmiştir. Hükümetlerin ve diğer ilgili tarafların, vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele çabaları da dahil olmak üzere adil ve etkili bir uluslararası vergilendirme sistemi oluşturmak için birlikte çalışmaya devam etmeleri gerekliliği üzerinde durulmuştur. Konferans, ülkelere ve diğer ilgili taraflara daha geniş kalkınma hedeflerine ulaşmak için vergi konusunda rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Konferanstan elde edilen bilgilerin IMF, OECD, BM ve Dünya Bankası gibi kuruluşların gelecekteki çalışmalarına ışık tutmasına ve çalışmalarını şekillendirmesine yardımcı olması beklenmektedir (World Bank, 2018).

IMF ayrıca kara para aklama ve terörizmin finansmanı konusunda bir takım çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar, ülkelerin uluslararası para aklama ve terörle mücadelenin finanse edilmesi konusunda uluslararası standartlara uygunluğunu teknik yardım, araştırma ve politika geliştirme bakımından değerlendirilmesini içermektedir. Vergilendirmede teknik yardım, IMF'nin temel işlevlerinden biridir. IMF buna yönelik olarak, gelir yönetimi ve vergi uyumu için bir takım araçlar geliştirmiştir. Bunlar; Vergi İdaresi Teşhis Değerlendirme Aracı (TADAT), Vergi Uyumu Boşluklarını Ölçmek İçin Standart Bir Metodoloji (RAGAP), Uluslararası Gelir İdareleri Anketi (ISORA)’dır (Hagan ve Myers, 2009).

Mali eylem görev gücü (FATF) çalışmalarını; kara para aklama, terörist finansmanı ve finansal sistemin bütünlüğüne ilişkin diğer ilgili tehditlerle mücadele etmek için yürütmektedir. Bu çalışmalar yasal, düzenleyici ve operasyonel önlemlerin etkin bir şekilde uygulanması yönünde ilerletilmektedir. FATF 1990’da “Kırk Tavsiye Kararı” oluşturmuştur. Bu kararlar uyuşturucu gelirini aklayanlar tarafından finansal sistemlerin kötüye kullanımına mücadele girişimi olarak hazırlanmıştır. 1996 yılında, öneriler ilk kez gelişen kara para aklama eğilimlerini ve tekniklerini yansıtmak ve kapsamlarını genişletmek için revize edilmiştir. FATF, 2001 yılının ekim ayında terör eylemleri ve terör örgütlerinin finansmanı konusunu ele alma yetkisini genişletmiş ve “Terör Finansmanına İlişkin Özel Tavsiyeler” olarak 9 konuda önemli bir adım atmıştır. FATF Tavsiyeleri 2003 yılında ikinci kez revize edilmiştir. Bu tavsiyeler, özel tavsiyelerle birlikte, 180’in üzerinde ülke tarafından onaylanmış ve uluslararası olarak kara para aklama ve terörizmin finansmanı (AML / CFT) ile mücadele için uluslararası standart olarak kabul edilmiştir (FATF, 2018: 6).

FATF, sürekli olarak uluslararası finansal sistem için risk teşkil eden ek yetki alanları belirlemeye devam etmektedir. FATF'ın en güncel çalışmasında Bahamalar, Botsvana, Kamboçya, Etiyopya, Gana, Pakistan, Sırbistan, Sri Lanka, Suriye, Trinidad ve Tobago, Tunus ve Yemen stratejik olarak yetersiz yargı bölgeleri ilan edilmiştir. FATF, bu yetki alanlarını eylem planlarının uygulanmasını hızlı bir şekilde ve önerilen zaman dilimlerinde tamamlamaya çağırılmaktadır (FATF, 2019).

3.5. Türkiye'nin Yapmış Olduğu Çalışmalar

Türkiye, ekonomik büyüme için gerekli sermayeyi hem yurt içinde oluşturma hem de yurt dışından ülkeye çekme çabası içerisinde. Türkiye, bu süreçte sermayeyi çekmeye ve vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik çeşitli adımlar atmıştır. Bu kısımda Türkiye'nin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik çalışmaları ele alınmıştır.

3.5.1. Çifte Vergilendirmeyi Önlemeye Yönelik Çalışmaları

Türk vergi hukukunun uluslararası boyutunda çifte vergilendirmeyi önleme çalışmaları ve Avrupa Birliği'ne uyum çalışmalarının önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Türkiye çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik geliştirilen modellerde OECD ve Birleşmiş Milletlerin çalışmalarını dikkate almıştır. Türkiye, çifte vergilendirmeyi önleme konusunda bir OECD üyesi olarak OECD modelini baz almış fakat, model anlaşma ve yorumuna bazı çekince ve şerhler koyarak diğer OECD ülkeleri ile arasındaki gelişmişlik düzeyi farklılıklarını kendi modeline yansıtmıştır. Buna ilaveten OECD modeli, çeşitli gelirlerin vergilendirilmesinde ikametgâh ülkesini esas almaktayken Türkiye kendi koşullarına uyumlu olacak şekilde 1969 yılında Türk Modelini geliştirmiştir. Bu model kaynak ülkesinin vergilendirmesini vurgulamaktadır. Böylelikle OECD modelinin benimsediği ilkeden ayrılmıştır. Türkiye 1980'li yıllarda ise küreselleşme olgusu ve buna bağlı olarak ülkelerarası ticaretin artmasıyla çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarını yoğunlaştırmıştır. Türkiye'nin örnek aldığı OECD modeli ise Türkiye için yetersiz kalmış ve 1983 yılında "Türk Anlaşma Modeli" oluşturularak ikili vergi anlaşmalarının sayısı artmıştır (Berkay ve Armağan, 2011: 96). Türkiye'nin şimdiye kadar taraf olduğu 85 adet çifte vergilendirmeyi Önleme anlaşması vardır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019).

Türk gelir vergisi kanunu (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960: Madde 3), "Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerle; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarını tam yükümlü" olarak nitelendirmiştir. Kurumlar vergisi kanununda (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006: madde 43) ise tam yükümlülük, "kanuni veya fiili iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam yükümlü" olarak nitelendirilmiştir. Buna göre hem

Türkiye’de hem de yurt dışından elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden Türkiye’de vergilendirilmektedirler. Tam yükümlüler normal şartlarda ülke içi ve ülke dışındaki kazançlarından ötürü Türkiye’de vergi ödemek zorundadırlar. Fakat bu durum çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır.

Türkiye çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik Türkiye’de yerleşik olanlar, çifte vergilendirme anlaşmasının yapıldığı diğer devlette ödediği vergileri, gelirin unsurunu da dikkate alarak anlaşma kapsamında mahsup veya istisna edebilmektedir. Bazı anlaşma kapsamına göre ise gelirin unsuru dikkate alınmadan tüm gelir unsurlarının mahsubuna imkan verilmektedir. Çifte vergilendirme anlaşmalarında mahsup yöntemine başvurulduğunda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan “yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin madde hükümleri uygulanmaktadır. Anlaşmalarda istisna yöneme başvurulduğunda ise, diğer devlette anlaşma kapsamında ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, bir diğer ifadeyle vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Ancak artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı koşulda, bazı anlaşmalarda matraha dâhil edilebilmektedir. Yerel hukuk kurallarında yapılan düzenlemelerle, yerleşik olunan ülkede ödenecek vergi, yabancı devlette ödenen vergi kadar azaltılabilmektedir. Yerleşik olunan ülkedeki vergi miktarı, yabancı ülkede elde edilen gelire ödenecek vergiden fazlaysa, aradaki fark tahsil edilmektedir. Yabancı ülkede ödenen verginin, yerleşik olunan ülkede ödenen vergiden fazla olması durumunda ise herhangi bir vergi ödemesi söz konusu olmamaktadır (Berkay ve Armağan, 2011: 97).

Çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik yapılan anlaşmalarında, Türkiye’nin uyguladığı gerçek kişi ve kurumların mukimliğinin belirlenmesi çifte vergilendirmeyi çözmeye yönelik önem arz etmektedir. Gerçek kişiler bağlamında beş ölçüt getirilerek karışıklıkları yok etmeye çalışılmıştır. Bu ölçütler; daimi mesken ölçütü, hayati menfaatlerin merkezi ölçütü, kalmanın adet edinildiği oturma yeri, vatandaşlık ölçütü ve karşılıklı anlaşma usulüdür. Kurumlarda ise, Kanuni (kayıtlı) merkezin önceliği, Fiili İş Merkezi’nin önceliği ve karşılıklı anlaşma usulü yöntemleri uygulanmaktadır (Berkay ve Armağan, 2011: 103).

Türkiye’nin çifte vergilendirmenin önlenmesi bağlamında karşılaştığı sorunlardan birisi “iş yeri” kavramıdır. Türk vergi anlaşmalarının 5. Maddesinde yer alan işyeri tanımındaki fıkralar, VUK tarafından işyeri olarak kabul edilmeyen faaliyetleri işyeri olarak kabul ettiği için, taraf devlet mukimi mükellefler daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalabilmektedirler (Berkay ve Armağan, 2011: 103).

3.5.2. Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Çalışmaları

Türkiye'nin transfer fiyatlandırmasına yönelik yaptığı çalışmalar çok kapsamlı değildir. Buna göre transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kurumlar vergisi kanununun 7. , 12.ve 13. Maddesinde sırasıyla “kontrol edilen yabancı kurum kazancı”, “örtülü sermaye” ve “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında düzenlenmiştir.

Devletlerin tek taraflı olarak aldıkları önlemlerden kontrol edilen yabancı kurum kazançlarında, devletler kendi ülkelerinde ikamet eden ana işletmelerin yurt dışında faaliyette bulunan bağlı işletmelerinin yine yurt dışında elde ettikleri kârlarını kendi ülkelerine getirmeye zorlamaktadırlar. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi hükmü gereği “tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az yüzde 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın maddenin (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen koşulların birlikte gerçekleşmesi halinde, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” olarak kabul edilecek ve Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır (KVK, 2006: Madde 7). Kurumlar Vergisi Kanununun 12. Maddesine göre, Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır (KVK, 2006: madde 12). Bu kanuna göre kurum kazancı tespit edilirken öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler ile örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin matrahtan indirilmesi söz konusu değildir (Öz, 2005: 311). Borç - özsermaye karşılaştırmasında sadece ilişkili işletmelere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır. Buna ilaveten “ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir” (KVK, 2006: madde 12).

Kurumlar vergisi kanununun 13. Maddesinde ise; “Kurumları, 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 yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır” (KVK, md.13). Bu maddede ayrıca ilişkili kişi kavramına değinilmiştir. Buna göre ilişkili 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

etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. 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 Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır”. Kurumlar vergisi kanunu kazancın yurtiçindeki işlemlerle ilgili olan kısmının örtülü kazanca konu olmasını, yabancı kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri bu işlemlerinin hazineyi kayba uğratması şartına bağlanmaktadır. Hazine zararı, emsallere aykırı bir şekilde tespit edilen fiyat ve bedellerden dolayı kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak açıklanmıştır (KVK, 2005: madde 13).

16 Mart 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı yayımlanmıştır. Tebliğ Taslağında mevcut tebliğlerde yoruma açık konulara ilave açıklamalar getirilmesi, mevcut eksikliklerin giderilmesi, yanlış örneklerin düzeltilmesi söz konusu olup başta ülke bazlı raporlama (CBCR) olmak üzere OECD’nin “Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı” (“BEPS”) kapsamındaki yeni dokümantasyon kurallarının, Maliyet Katkı Anlaşmaları ve ilave karşılaştırılabilirlik faktörlerinin mevzuata dâhil edilmesine yönelik düzenlemeler getirilmektedir. OECD’nin ilgili raporunda 2016 yılında uygulamaya başlaması öngörülen ve aşağıda özetlenen üç aşamalı belgelendirme sistemi öngörülmüştür (<https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf>).

- Ana rapor: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ana belgelendirme, çok uluslu işletmelerin tüm üyeleri açısından standart hale getirilmiş bazı bilgi ve belgeleri içerecektir.
- Ülke raporu: İlgili ülkeye özgü belgelendirme, ana belgelendirmeyi tamamlayıcı özelliğe sahiptir ve bu kapsamda işletmelerden istenen bilgi ve belgeler temelde ana belgelendirmeyi desteklemek amacıyla hazırlanacaktır.
- Ülke bazlı raporlama: Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı olup konsolide hasılatı 750 milyon Euro’yu geçen her bir işletme açısından faaliyette bulunulan ülkelerde elde edilen hasılat, kârlılık, ödenen vergiler gibi bilgilerin yer aldığı bilgi formu niteliğinde olan rapordur.

OECD’nin ilgili raporundaki önerileri birçok ülke tarafından benimsenmekle birlikte birçok ülke de önerilere yönelik mevzuat düzenlemeleri hazırlıklarını sürdürmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığını internet sitesinde yayımlanan Taslak Tebliğ ile OECD tarafından geliştirilen bu model

Türk transfer fiyatlandırması mevzuatına adapte edilmektedir. Tebliğin onaylanması durumunda Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin bağlı oldukları gruba ilişkin ana belgelendirmeyi hazırlamaları, ülke raporunu (mevcut düzenlemede olan yıllık transfer fiyatlandırması raporu ile transfer fiyatlandırması formuna ilave olarak elektronik formlara ilişkin yeni düzenlemeler ile birlikte) hazırlamaları ve ülke bazlı raporlama bildirimini elektronik olarak beyan etmeleri gerekecektir (<https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf>).

3.5.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yönelik Çalışmaları

Küresel vergi rekabeti sürecinde Türkiye’de başta vergi sistemi olmak üzere, daha birçok alanda yenilikler gündeme gelmiştir. Bu yeniliklerin en önemlisi ise, uluslararası sermaye akımlarının ülke ekonomisine kazandırılabilmesi amacıyla, işletme kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi oranlarının azaltılması olmuştur. Türkiye bu kapsamda diğer ülkelerle rekabet edebilmek ve rekabet gücünü artırmak için vergileme alanında, kurumlar vergisi oranının düşürülmesi ve vergisel teşvik politikaları uygulama gibi yenilikler geliştirmiştir. Fakat küreselleşme sürecinde diğer ülkelerde özellikle de AB ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi oranlarının, Türkiye’de uygulanan orandan daha düşük olması, Türkiye’nin diğer ülkeler karşısındaki rekabet gücünü olumsuz olarak etkilemektedir. Küresel düzlemde yüksek akış gücüne sahip olan sermaye yatırımlarından daha fazla yararlanabilmek için, kurumlar vergisi oranları başta olmak üzere, birçok vergi türünün dünya genelindeki diğer ülkelerle ve özellikle AB üyesi ülkelerle uyumlaştırılması, bu noktada oldukça önemli bir konudur.

Vergi rekabeti sürecinde Türkiye’de kurumlar vergisi alanında yapılan düzenlemeler oldukça önem arz eden bir konudur. Türkiye’de kurumlar üzerindeki vergi oranları, 2006 yılından itibaren %30’dan %20’ ye düşürülmüştür. Bunun temel nedeni ise vergisel rekabetin getirmiş olduğu radikal değişimlerdir. Bu kapsamda ülkenin yabancı sermaye yatırımları için cazibe merkezi haline gelebilmesi ve yatırım ortamının iyileştirilmesi maksadıyla işletmeler üzerindeki vergi yükü azaltılmıştır (Çukurçayır, 2015: 46-47). Türkiye bir taraftan vergi rekabetine ayak uydurmaya çalışmakta diğer taraftan ise zararlı vergi rekabetinden etkilenmekte ve bunu önlemeye yönelik çalışmaktadır.

1990 ve 2006 yılları arasında sosyal güvenlik ödemelerinin GSYİH’ daki payında artış yaşanmıştır. 1999 yılından itibaren gelir vergisinin tahsilatında 2000 yılında itibaren ise kurumlar vergisinin tahsilatında azalmalar meydana gelmiştir. Bu azalmalardan dolayı emek ve tüketim harcamalarındaki vergi yükü artmıştır. Bu tespitler Türkiye’nin zararlı vergi rekabetinden etkilenmiş olduğunun bir göstergesidir. Türkiye zararlı vergi rekabetinden etkilenmekle birlikte zararlı vergi rekabetine sebebiyet veren bazı uygulamalara da sahiptir. Türkiye OECD’nin 2000

yılındaki raporunda tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerden biri olarak serbest bölgeler ve kıyı bankacılığı rejimleri ile listeye eklenmiş ve 2003 yılı Nisan ayına kadar bu uygulamayı sonlandırması için uyarılmıştır (Pehlivan ve Öz, 2015: 117-119).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7. bendinde, zarar verici vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden stopaj yapılması öngörülmektedir. Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek bu ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen (yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri hariç) her türlü ödeme üzerinden yüzde 30 oranında stopaj yapılacaktır. Yapılan ödemelerin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığının stopaj uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır. Bu düzenlemede, tam mükellef kurumların, Bakanlar Kurulu'nca yayımlanacak listede yer alan ülkelerde bulunan iş yerlerine yaptığı ödemeler de stopaj kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'nca, bu madde uyarınca listeye alınmış olsa da ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektörü yine Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek bazı ödemelerde kesinti oranı sıfıra kadar düşürülebilecektir (<https://www.bilgidenetim.com/zararli-vergi-rekabeti-ve-vergi-cenntleri.html>).

Türkiye OECD'nin 2013 yılında oluşturduğu BEPS eylem planına da uyum sağlamaya çalışmaktadır. Türkiye özellikle kayıt dışı ekonomiyi kontrol altına almak için BEPS eylem planına önem vermektedir. Türkiye, 2015 yılında G20 Liderler Zirvesi'ne ev sahipliği yapmıştır ve minimum standartlar üzerinde anlaşılmaya varılmıştır. Bu minimum standartlar, zararlı vergi rejimleri ile mücadele, karşılıklı anlaşma usullerinin geliştirilmesi, transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun yeniden değerlendirilmesi ve ülke bazında raporlama ve çifte vergilendirme anlaşmalarının vergiden kaçınma için kullanılmasını önlemeye ilişkin eylem planlarıdır. BEPS eylem planlarının bazıları vergi hukukumuzda bulunmaktadır. Örneğin kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması Türkiye'de oldukça katı bir şekilde takip edilmektedir. BEPS eylem planının 4. eylemi olan faiz giderinin kısıtlanması, ilişkili taraflardan borçlanmayı kısıtlayan örtülü sermaye uygulaması ve uygulamada olmayan finansman gideri kısıtlanması da vergi hukukumuzda yer almaktadır (Diclehan, 2016: 156).

3.5.4. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

Vergi Kanunlarımız açısından e ticaretin gelişimi ve sorunları ele alındığında; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtildiği üzere, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere teslimi vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Teslimin gerçekleşmesi, vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayların ve hukuki durumun oluşması ile vuku bulmakta olup devletin vergi alacağını

doğurmaktadır. İnternet üzerinde yapılan işlemlerde vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde güçlükler ortaya çıkmaktadır. Çünkü fiziki malların yanı sıra dijital ürünlerin alışverişinin de yapılabilmektedir. Bunun için gayri maddi hak bedelleri ve hizmetler, özellikle sayısal bilgiler çerçevesinde açıklanabilirse, gelirin türü belirlenebilir ve vergilendirilmesi için bir matrah tespit edilebilir (https://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMMElektronikTicareteVergiselAcisindanBakis_8140.aspx).

4731 sayılı Kanun'un 4/E maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun mükerrer 242' nci maddesine eklenen, "Maliye bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir" şeklindeki düzenleme ile e- ticaretin denetlenmesi de hedeflemektedir. Bu madde, vergi idaresinin mükellefleri belirlemesi için gerekli olan bilgilerin elde edilmesi ve güvenilir ve doğrulanabilir bilgiye erişim olanaklarının devamının güvence altına alınması açısından atılan önemli bir adımdır (https://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-ElektronikTicareteVergiselAcisindanBakis_8140.aspx).

16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinde beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda gönderileceği ve bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan Kanunun 227. maddesi ile Maliye Bakanlığına niteliğini kendisinin belirlediği belgeleri elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirme yetkisi verilmiş ayrıca bu Kanunda defter, kayıt ve belgeler için öngörülen düzenlemelerin elektronik defter, elektronik belge ve kayıtlar içinde geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergiyi doğuran olay vergilemenin temelidir. Vergi alacağı veya mükelleflerin vergi borçları, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması ve hukuki durumun tamamlanması ile doğar. İnternet üzerinde yapılan işlemlerde vergiyi doğuran olayın kavranabilmesi açısından, fiziki mallar gibi somut ürünlerin yanında enformasyon ve veri kaynakları gibi dijital ürünlerin alışverişinin de yapılabiliyor olmasından dolayı güçlükler bulunmaktadır (Bilgili Denetim, 2012).

Kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi vs. vergiler yasalaşırken geleneksel ticaret yöntemleri esas alınarak tanımlamalar getirilmiştir. Örneğin, bir internet kullanıcısının bilgisayarında kullanmak üzere, dijital parası (elektronik para) ile yurt dışındaki bir banka aracılığı ile ödemelerini gerçekleştirmek suretiyle deniz aşırı ülkelerden birindeki bilgisayar sunucusu üzerindeki bir web sitesinden alışverişte bulunması durumunda, yukarıda anılan vergi kanunları açısından verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi vb. tanımlamalar nasıl yapılacaktır? Kazanç nerede ve kim tarafından elde edilmiş sayılacaktır? Tüm bu konularda, geleneksel ticari yöntemlere uygulanmak üzere, vergi kanunlarımızdan vergisel çözümler üretmek günümüzde mümkün görülmemektedir (Bilgili Denetim, 2012).

2014 yılında 6563 sayılı “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” ile ticari iletişim ve aracı hizmet sağlayıcıların sorumlulukları elektronik iletişim araçları ile yapılan sözleşmeler ile elektronik ticarete yönelik bilgi verme yükümlülüklerini ve uygulanacak yaptırımları düzenlemektedir (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği [TÜRSAB], 2015).

Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanacak vergi kayıplarının önlenmesi için yapılmış olan çalışmalara bakıldığında, yasalaşması için çalışmaları devam eden Vergi Usul Kanunu taslağında “elektronik ortamda işyeri” ibaresinin kullanılması, dijital ekonominin daha etkin vergilendirilmesi bakımından uluslararası alanda yapılan çalışmaların bir sonucudur. Ayrıca bu değişiklikler KDV’yi beyan edecek taraf/mükellef-sorumlu konusunda da yapılması gerekmektedir. Çünkü elektronik ortamın işyeri olarak kabul edilmediği mevcut yasal düzende, yurt dışından elektronik ortamda alınan hizmetlerin sorumlu sıfatı ile beyanında aşılması gereken bir sürü potansiyel mükellef sorunu vardır (Yüce ve Akbulut, 2018: 117).

3.5.5. Türev Ürünlerin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmaları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’ nci maddesinde türev ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine değinilmiştir. Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin diğer sermaye piyasası aracı addolunmak suretiyle Gelir Vergisi Kanununun geçici 67’ nci maddesi kapsamında tevkif yoluyla vergilendirilmesini sağlayan, söz konusu maddenin 13 numaralı fıkrası ile vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler ile tam ve dar mükellef kurumların aralarında yaptıkları sözleşmelere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 14 numaralı fıkra aşağıdaki gibidir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2012a);

"13 nolu fıkarda geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul

kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder (GİB, 2012a).

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur" (GİB, 2012a).

"14 nolu fıkra; Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31/12/2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için (1) numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır. Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz" şeklindedir (GİB, 2012a).

Söz konusu 14 numaralı fıkra hükmü uyarınca kurumların aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlarının geçici 67' nci madde uygulaması karşısındaki durumu tablo halinde gösterilmiştir.

Tablo 7: Kurumlar Arası Yapılan Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Doğan Kazancın Tevkifat Durumu

Sözleşmenin Tarafları	Daimi Temsilci/ İşyeri	Geçici 67. Maddeye Göre Tevkifat
Tam Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	-	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Kurum - Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu-Tam Mük. Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mük. Banka ve Benzeri Finans Kurumu-Tam Mük. Kurum	Yok	Yapılmayacak

Kaynak: GİB, 2012a

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumlar için tevkifat yapılması öngörülen durumda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için uygulanacak tevkifat oranı % 0'dır (GİB, 2012b).

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi gereği, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri Geçici 67. madde uygulamasında "diğer sermaye piyasası aracı" sayıldığından, bu işlemlerden elde edilen kazançlar stopaja tabidir (Özdoğrular, 2015).

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından Türkiye' de kurulu Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda (VOB) satın alınan, hisse senetlerine (menkul kıymet yatırım ortaklıkları hariç) veya hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar %0 oranında stopaja tabidir. Bunun dışında kalan kıymetlere dayalı kontratlardan sağlanan kazançlar ise %10 oranında stopaja tabidir (Özdoğrular, 2015).

Ayrıca, şunu hemen belirtelim ki, "sıfır" da bir stopaj oranıdır ve bu durumda da stopaj yapılmış sayılır. Bu şekilde stopaja tabi tutulmuş, ülkemizde kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu kazançlar beyana dahil edilmeyecektir (Özdoğrular, 2015).

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda ise türev ürünlerden elde edilen kazancın tespitine ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Buna ilaveten Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlarca yapılan türev işlemlerde sadece faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye'de vergilendirilecektir. Ayrıca Banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin düzenlenmesi ve alım satımı nedeniyle lehe alınan paralar 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV) tabidir. Söz konusu sözleşmelerin düzenlenme amacı BSMV açısından önem arz etmemektedir (GİB, 2012c).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme 1980'li yıllarından günümüze kadar büyük gelişim göstermiştir. Bu süreçte üretim faktörlerinin, özellikle sermayenin mobilitesi yüksek seviyede artmıştır. Buna bağlı olarak devletler yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için yarışır hale gelmişlerdir. Ayrıca yabancı yatırımları kendilerine çekebilmek için vergisel teşvikler sunmak suretiyle bu yarış daha çekici hale getirmişlerdir.

Uluslararası vergi sistemlerindeki farklılıklar ve boşluklar küreselleşme sürecinde sermayeyi yönlendiren bir başka unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yönlendirme, çok uluslu işletmelerin kâr maksimizasyonunu sağlamaları için agresif vergi planlaması stratejilerini teşvik etmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Ayrıca bu süreçte; grup içi işlemlerle vergi planlamasına olanak veren transfer fiyatlandırması, küresel bazda vergi oranlarının düşmesine sebep olan vergi rekabeti, finansal ve vergisel avantajlar sunarak yatırımların sapmasına sebep olan vergi cennetleri, offshore finansal merkezleri ve tercihli vergi rejimleri, günümüz vergi sistemlerinin vergilendirmekte yetersiz kaldığı elektronik ticaret ve karmaşık yapıda olmaları ve çok çabuk değişim göstermelerinden dolayı vergiden kaçınmaya sebep olan türev işlemler gibi oluşumlar vergi kayıp ve kaçığını gittikçe arttırdığı için sorun teşkil etmektedir. Bu oluşumlar nedeniyle çok uluslu işletmeler kârlarını düşük vergili ülkelere aktarma fırsatı elde etmişlerdir. Buna ilaveten ülkelerin yabancı sermayeye olan ihtiyacının artması vergi sistemleri üzerinde önemli etkiler meydana getirmiştir. Ülkeler bu etkiler nedeniyle yatırımcılara yönelik ve uluslararası sermaye akışına eş güdümlü politikalar oluşturmak durumunda kalmışlardır. Fakat oluşturulmaya çalışılan politikalar, diğer devletlerin vergi gelirlerini olumsuz etkilemeye başlamıştır.

Özetlenecek olursa; serbest piyasa ekonomisi, sermayenin mobilitesindeki artış, ülkelerin yasal sistemlerindeki uyumsuzluklar ve uluslararası koordinasyonun olmaması vergi kayıp ve kaçakları için zemin hazırlamış; vergi rekabeti, vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri, offshore finansal merkezleri, transfer fiyatlandırması, elektronik ticaret ve türev ürünler gibi vergi kayıp ve kaçığına sebep olan uygulamaların etkinliğini arttırmıştır. Tüm bunlar, yapılan çeşitli vergi kaybı tahminlerden de anlaşılacağı üzere vergi kayıp ve kaçaklarını büyük boyutlara ulaştırmıştır. Devletler; oluşan vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik ulusal ve uluslararası bir takım tedbirler almaya yönelmişlerdir. Ancak uygulanan ulusal yöntemler uluslararası mecrada oluşan vergi kayıp ve kaçakları için yetersiz kalmaktadır.

Uluslararası alanda ise; OECD, Avrupa Birliği ve Birleşmiş Milletler vergi sorunlarının çözümüne yönelik bir takım önlemler ve eylemler geliştirmeye çalışmışlardır. Özellikle OECD'nin son dönemde yapmış olduğu BEPS projesi vergi kayıp ve kaçaklarını önleme bağlamında büyük bir ivme kazanmıştır. Fakat BEPS projesi çeşitli yönleriyle de eleştirilere maruz kalmıştır. Öncelikle BEPS projesinin gidişatı umut verici olsa bile yapılan uluslararası anlaşmalar hala kısıtlı ve kısmidir. Buna ilaveten her ne kadar BEPS projesi gelişmekte olan ülkeleri destekliyor gibi görünse de BEPS tavsiyelerinin bazıları, gelişmekte olan ülkelerin öncelikleri ve kapasiteleriyle uyumlu değildir ve gelişmekte olan ülkeler pratikte bu planı uygulayacak yasal alt yapı ve yeterliliğe sahip değildir. Ayrıca planın uygulanması ve denetlenmesi, kamu idarelerindeki yetersizlik nedeniyle oldukça güçtür. BEPS eylem planının uygulanması isteğe bağlı olduğu için devletler mali kapasitesini yenileme konusunda isteksiz olabilmektedir. Bu alanda daha güçlü denetim, uyumsuzluk çözüm ve uygulama mekanizmalarının geliştirilmesi fayda sağlayacaktır. Buna ilaveten BEPS projesi ülkelerarası koordinasyonu sağlamak için oluşturulmuştur. Fakat uygulamada tam tersi olmuştur. G20'deki gelişmekte olan ülkeler BEPS çerçevesinin, görünüşte iddia edildiği gibi gelişmekte olan ve düşük gelirli ülkelerin egemen vergi haklarını gerektiği gibi koruyacağından endişe duymaktadır. Ayrıca BEPS projesini ülkesel olarak yasalaştırmak güçtür ve gelişmekte olan ülkeler kaynak yetersizliğinden ötürü bunu uygulamakta güçlük çekebilmektedir.

Avrupa Birliği yoğunlukla gelişmiş ülkelere yönelik tedbirler hazırlamıştır. Avrupa Birliği'nde kurumsal vergilendirme için ortak bir düzenleme koyma çalışmalarına rağmen, şu ana kadar bu konuda bir anlaşma yapılmamıştır. İngiltere ve İrlanda gibi bazı üye devletler uyumlaştırmaya karşı olduklarını beyan etmişlerdir. AB içindeki vergi hükümleri uzlaşma gerektirdiğinden, uyumlaşma şu ana kadar verimsiz bir şekilde ilerlemiştir. Kapsamlı bir reform ihtiyacı belirlenmiş olmasına rağmen bu uygulamanın kısa vadede uygulanması beklenmemektedir. Buna ilaveten, vergi uyumunu sağlamaya yönelik yapılan çalışmaların vergi rekabetini tahrip edeceği ve bunun olumsuz sonuçlar doğuracağı ifade edilmiştir.

Birleşmiş Milletler ise, gelişmekte olan ülkelerin kâr aktarımı faaliyetlerinden kaynaklı vergi kayıp ve kaçagını önlemek adına bir takım çalışmalar yürütse de son zamanlarda eleştirilere maruz kalmıştır. Birleşmiş milletlerin gelişmekte olan ülkelerdeki vergi kayıp ve kaçagını önlemedeki etkinliği azalmıştır. BM'nin BEPS ve gelişmekte olan ülkelere yönelik yaptığı anket sonucu gelişmekte olan ülkelere yapılan çağrıya rağmen, bu ankete yalnızca birkaç gelişmekte olan ülkenin katılması bunu kanıtlar niteliktedir. Çünkü bu, gelişmekte olan ülkelerin BM'nin BEPS'i önleme konularında şüpheli olduklarını göstermektedir.

Uluslararası kuruluşlar, ortak normları ve standartları teşvik etmek adına önemlidir. Buna yönelik olarak Dünya Bankası, IMF, FATF gibi kuruluşlar vergi kayıp ve kaçagını önlemek için bir takım çalışmalar yürütmüştür. Bu kuruluşlar da ülkelerarası koordinasyonun vergi kayıp ve

kaçığını önlemede hayati önem taşıdığını vurgulamışlardır. Ayrıca şeffaflık ve bilgi değişimi konularında çeşitli çalışmalar yürütmüşlerdir. Fakat bu kuruluşların çalışmaları da vergi kayıp ve kaçığını önlemede yetersiz kalmıştır. Uluslararası kuruluşların da bir bütün olarak çalışmalarını koordineli bir şekilde yürütmeleri gerekmektedir. Buna ilaveten daha güçlü, kapsamlı ve daha yoğun çalışma sistemi oluşturmaları bu konuda daha fazla ilerlemelerini sağlayacaktır. Yapılan bütün uluslararası mücadeleler, vergi kayıp ve kaçığını önleme bakımından küresel anlamda koordinasyonun sağlanamaması gerekçesiyle yetersiz kalmıştır. Bunun bir göstergesi vergi kayıp ve kaçığının hala büyük boyutlarda artan bir şekilde devam ediyor olmasıdır.

Türkiye ise bir yandan OECD üyesi olarak OECD'nin geliştirdiği planlar çerçevesinde önlemler almakta bir yandan da AB'ye üye olma yolunda ilerleyen bir devlet olarak AB'nin almış olduğu tedbirlere uyum sağlamaya çalışmaktadır. Fakat Türkiye gelişmekte olan bir ülke olduğu için AB ve OECD önlemlerine uyum sağlamakta teknik gerekse alt yapısal yönden eksik kalmaktadır. Türkiye ulusal anlamda ise vergi kayıp ve kaçığını önlemeye yönelik hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi kanununda bir takım değişikliklere gitmiştir. Fakat Türkiye'nin vergi kayıp ve kaçığı konusunda geniş ve kapsamlı bir çalışma yürütmediği görülmektedir. Halbuki Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak kamu hizmetlerini yürütebilmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Türkiye'nin gerek altyapı eksikliği gerekse vergi mevzuatındaki yetersizliği, hem ulusal mecrada hem de uluslararası mecrada vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yetersiz kaldığını göstermektedir. Türkiye'nin vergi kayıp ve kaçığı konusunda yasal sistemi dahil olmak üzere, gerekli teknik ve altyapısal düzeyde çalışmalarını yürütmesi yararlı olacaktır.

Vergi kayıp ve kaçakları küresel bir sorun teşkil etmektedir. Bu nedenle bu sorunların çözümü de küresel bir şekilde ele alınmalıdır. Alınacak tedbirler sadece gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere yönelik olmamalı, dünya ülkelerini kapsayıcı bir şekilde oluşturulmalıdır. Bunun yanı sıra çözüm yöntemi aranırken hangi sorunun, (vergi kaybına sebep olan sorun) hangi ülkede daha baskın olduğuna bakılarak ülkesel olarak çözümler ele alınmalıdır. Ayrıca ülkelerin tespit edilen sorunlara ilişkin politika uygulama kapasitelerine ve kaynaklarına sahip olmaları için uluslararası düzeyde kalkınma fırsatlarının sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkeler bakımından ilerleme sağlayacaktır. Ayrıca alınan ulusal ve uluslararası önlemler birbirleriyle koordineli bir şekilde yürütülmelidir. Uluslararası düzeyde yeterli vergi işbirliğinin sağlanamaması, ülkeler arasında vergi oranlarını aşağıya çekmeye ve çok uluslu işletmeler tarafından kâr aktarım faaliyetlerinin devam etmesine sebep olacaktır. Bunların sonucunda ülkelerdeki vergi tabanının aşınması devam edecektir. Koordinasyonun sağlanması için ise küresel kurallar oluşturulması bu konuda yararlı olacaktır. Bu noktada "Uluslararası Vergi Koordinasyon Kurulu" oluşturulabilir. Uluslararası koordinasyon kurulu, bütün ülkelere uzman temsilcilerin katılımıyla oluşturulabilir. Bu kurul, küresel anlamda kabul edilen tanımlar, ülkelerarası geliştirilen düzenlemeler ve bu düzenlemeleri küresel anlamda birbirine yakınsama konularında çalışmalarını yürütmesi tarafımızca

önerilmektedir. Buna ilaveten vergi iş birliğini güçlendiren, şeffaflığı sağlayan ve yasal boşlukları minimize etmeyi amaçlayan uluslararası ekonomik bir düzen oluşturmayı amaçlayarak diğer uluslararası kuruluşların çalışmalarını da dikkate almalı ve birlikte hareket etmeyi teşvik etmelidir. Ayrıca oluşturulan küresel düzenlemelerin de adil bir dağıtımını sağlaması gerekmektedir. Bu sayede vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede koordinasyonu sağlama adına ilerleme kaydedilebilecektir.

Vergi kayıp ve kaçığını önleme konusunda üzerinde durulan diğer bir durum uluslararası bilgi alışverişidir. Uluslararası bilgi alışverişi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Vergi cennetleri gibi etkin bilgi değişimine yanaşmayan ülkeler vergi kayıp ve kaçakçılığı için mükelleflere fırsatlar sunmaktadır. Bunun için etkin bilgi değişimini sağlayacak yeni metodlar üretilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda çok uluslu işletmelerin sınır ötesi işlemlerine dair sıkı bir denetim mekanizması oluşturulmalıdır.

Transfer fiyatlandırması vergi kaybı açısından büyük önem arz etmektedir. Buna yönelik olarak, “ilişkili kişi” kavramı ülke mevzuatında açık ve net bir şekilde ifade edilmelidir. Ayrıca, firmaların alım-satım işlemlerinde devletin atayacağı nitelikli memurlar tarafından denetlenmesi ve emsal fiyatın onlar tarafından mevcut yöntemlere göre hesaplanması fayda sağlayacaktır.

Vergi cennetleri, offshore finansal merkezleri ve zararlı tercihli vergi rejimleri, gibi ülkelerin matrahlarını aşındıran oluşumların önüne geçilmesi için ülkelerin koordineli bir şekilde vergi oranlarını belirlemesi gerektiği tarafımızca düşünülmektedir. Önerilen Uluslararası Vergi Koordinasyon Kurulu bu belirlemede etkin bir rol oynayabilir.

Vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için yöntemler ve araçlar geliştirmek için bu sorunların altında yatan farklı nedenlerin kapsamlı bir şekilde araştırılması ve saptanması önem arz etmektedir. Belirlenen nedenlerin saptanarak çözüm üretilmesiyle, vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan yönelimler de azalma meydana gelecektir. Buna ilaveten vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik nicel güvenilir verinin bulunamaması sorunun çözümünü zorlaştırmaktadır. Bu durum günümüzde vergi kayıp ve kaçaklarının belirlenmesi ve önlenmesi açısından zorluklar oluşturmaktadır. Bu sebeple ülkelerin denetim mekanizmalarını artırması ve şeffaflığı benimseyen vergi kanunları oluşturması vergi kaybının önüne geçilmesi ve bu sorunların çözümü adına faydalı olacağı tarafımızca önerilmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, Mustafa (2002), "Ekonomik, Siyasal ve Sosyo- Kültürel Boyutlarıyla Küreselleşme: Tehdit mi, Fırsat Mı?" **Liberal Düşünce Dergisi**, 7(25-26), 13-26.
- Akın, Emrah (2017), "2017'de Ne Kadar Vergi Ödedik? Bütçe Yılı Nasıl Kapattı", KPMG: <https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=862> (18.04.2019).
- Aktan, Coşkun Can ve Vural, İstiklal Yaşar (2004), "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi** (22), 1-14.
- Aktan, Coşkun Can vd. (2006), **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- AL- Shawawreh, Taha Barakat ve AL- Smirat, Belal Yousef (2016), "Economic Effects of Tax Evasion on Jordanian Economy", **International Journal of Economics and Finance**, 8(7), 344-348.
- Allingham, Michael ve Sandmo, Agnar (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", **Journal of Public Economics**, 1(1972), 323-338.
- Alm, James ve Torgler, Benno (2006), "Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe", **Journal of Economic Psychology**, 27(2), 224-246.
- Alonso, José Antonio (2018), "International Tax Cooperation and Sovereign Debt Crisis Resolution: Reforming Global Governance to Ensure No One is Left Behind", <https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/publication/CDP-bp-2018-41.pdf> (22.08.2019).
- Alptürk, Ercan (2005), **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul.
- Antràs, Pol ve Yeaple, Stephen (2014), "Multinational Firms and the Structure of International Trade", **Handbook of International Economics**, 55-130.
- Apeldoorn, Laurens Van (2016), BEPS, "Tax Sovereignty and Global Justice", **Critical Review of International Social and Political Philosophy**, 21(4), 478-499.
- Arıkan Zeynep ve Akdeniz, Hasan (2005), "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Economic & Business Studies**, 5(6), 285-338.
- Armağan, Ramazan ve İçmen, Murat (2012), "Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(2), 145-172.
- Armağan, Ayşe (2016), "Yargı Kararları Işığında Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçakları İle Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Atısyar, İzak, ve Sayın, Şerif (2000), **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, Tesev Yayınları.
- Avi-Yonah, Reuven (2001), "Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries" **Cepal Review**, 74(2001), 59-66.
- Avşar, Nursel ve Bozdereli, Arzu (2012), "Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü", **Ankara Sanayi Odası Yayın Organı**.
- Bağdigen, Muhlis ve Dökmen, Gökhan (2006), "Yolsuzluğun Kamu Gelir ve Giderleri Üzerine Etkisi", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(3), 53-69.
- Balseven, Hale vd. (2013), **Uluslararası Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Baskerville, Peter (2013), "What is Trade Mispricing?", Quora: <https://www.quora.com/What-is-trade-mispricing> (22.03.2018).
- Battal, Ahmet (2006), **Bankacılık Kanunu Şerhi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bayar, Fırat (2008), "Küreselleşme Kavramı ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye", **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, 25-34.
- Bello, Temitayo (2017), "Law and Economics of Taxation, Tax Avoidance and Tax Evasion; A Nigerian Template", **Babcock University - School of Law and Security Studies**, 1-18.
- Benk, Serkan ve Budak, Tamer (2015), "Perception of Tax Evasion as a Crime in Turkey", **Journal of Money Laundering Control**, 18(1), 99-111.
- Bernardi, Luigi (2015), "Internet and Taxation in European Union", Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 65638.
- Berkay, Ferhan ve Armağan, Ramazan (2011), "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi, Vizyoner Dergisi**, 3(5), 88-106.
- Bilgili Denetim (2012), "Elektronik Ticarete Vergilendirme ve E-Ticaretin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", <https://www.bilgildenetim.com/elektronik-ticarete-vergilendirme-ve-e-ticaretin-turk-vergi-hukuku-acisindan-degerlendirilmesi.html> (28.04.2019).
- Bilici, Nurettin (2005), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, 11. Cilt, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bobbio, Emmanuele (2016), "The Growth Gains From Fighting Tax Evasion: Simulating a Compliant Italy", Research-Based Policy Analysis and Commentary From Leading Economists: <https://voxeu.org/article/growth-gains-fighting-tax-evasion> (10.05.2019).
- Bolwijn vd. (2018), " An FDI-Driven Approach to Measuring the Scale and Economic Impact of BEPS", **Transnational Corporations**, 25(2), 107-143.
- Bolnick, Bruce (2004), **Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region**, Nathan-MSI Group, Arlington.
- Bruce, Donald ve Fox, William F. (2000), "E- Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases" **National Tax Journal**, 53(4), 1373-1388.

- Cerqueti, Roy ve Coppier, Raffaella (2009), **Economic Growth, Corruption and Tax Evasion**, Universita Degli Studi di Macerata.
- Chaffey, Dave (2018), "Forecast Growth in Percentage of Online Retail / Ecommerce Sales", <https://www.smartinsights.com/digital-marketing-strategy/online-retail-sales-growth/> (30.07.2019).
- Chen, James (2018), "Tax Arbitrage", <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-arbitrage.asp> (15.05.2019).
- Clotfelter, Charles (1983), "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", **The Review of Economics and Statistics**, 65(3), 363-373.
- Coolidge, Jacqueline (2012), "Findings of Tax Compliance Cost Surveys in Developing Countries", **Journal of Tax Research**, (10), 250-287.
- Coşkun, Neslihan (2005), "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 14(1), 153-169.
- Crivelli, Ernesto vd. (2015), "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries", IMF Working Paper, WP/15/118, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> (01.08.2019).
- Cummings, Ronald G. vd. (2009), "Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence From Surveys and an Artefactual Field Experiment", **Journal of Economic Behavior & Organization**, 70(3), 447-457.
- Çağan, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çak, Murat (2008), **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çelik, Mehmet Yunus (2012), "Boyutları ve Farklı Algılarıyla Küreselleşme", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2(32), 57-73.
- Çevik, Savaş (2013), **Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme**, 1. baskı, Palet Yayınları, Konya.
- Çiçek, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul.
- Çiğdem, Gülgün (2011), "Siyasi Küreselleşme", <https://gulguncigdem.wordpress.com/2011/07/21/siyasi-kuresellesme/> (24.07.2019).
- Çomaklı, Şafak Ertan ve Gödekli, Mehmet (2011), **Modern Toplumun Yazılı Beklentileri-Vergilemede Anayasal Prensipler**, Şavaş Yayınevi, Erzurum.
- Çukurçayır, Sinan (2015), **Küresel vergi rekabeti ve yansımaları**, 1. baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) (2010), "Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries", The International Tax Compact (ITC).

- Dızman, Şakir ve Yanık, Ramazan (2016), "Türkiye'de Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Açısından Ekonomik Kalkınmaya Etkilerinin Değerlendirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 18(1), 337-368.
- Diclehan, Başak (2016), "Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları", KPMG.
- Doğan, Zeki vd. (2013), "Factors Influencing the Selection of Methods and Determination of Transfer Pricing in Multinational Companies: A Case Study of United Kingdom", **International Journal of Economics and Financial Issues**, 3(3), 734-742.
- Doğruyol, Muhittin (2008), **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Epamat Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd.Şti, Ankara.
- Dökmen, Gökhan (2012), "Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 13 (1), 41-51.
- Edizdoğan, Nihat (2004), **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Edwards, Chris ve Ruggy, Veronique de (2002), "International Tax Competition" <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/EconomicFreedomoftheWorld2002Ch3.pdf> (22.08.2019).
- Eğilmez, Mahfi (2012), "Kayıt Dışılık", Kendime Yazılar, <http://www.mahfiegilmez.com/2012/05/kayt-ds-ekonomi.html> (20.07.2019).
- _____ (2016), "Kıyı (Offshore) Bankacılığı", Kendime Yazılar, <http://www.mahfiegilmez.com/2016/04/ky-offshore-bankaclg.html> (28.03.2019).
- Ekici, Mehmet Sena (2009), "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(30), 200-223.
- Engel Eduardo M.R.A ve Hines James (1999), "Understanding Tax Evasion Dynamics", NBER Working Paper, (6903), <https://www.nber.org/papers/w6903.pdf> (30.03.2019).
- Erdem, Tahir (2017), "Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2017(143), 13-41.
- Eroğlu, Onur (2014), **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Erol, Kazım Oktan (2016), "Vergilendirmede Uluslararası Yaklaşımlar ve Avrupa Birliği Ortak Kurumlar Vergisi Önerisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (333), 67-71.
- Eser, Levent Yahya (2005), **Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Sistemleri Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Çalışmalar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi - Yüksek Lisans Tezi.
- Eser, Levent Yahya ve Birinci, Nagihan (2017), "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 3(3), 447-459.
- European Commission (2012), "Recommendation of the Commission of 12.06.2012 on Aggressive Tax Planning", Brüksel.

- _____ (2017), "The EU List of Non-Cooperative Jurisdictions for Tax Purposes", Brüksel.
- _____ (2019a), "Questions and Answers on the EU List of Non-Cooperative Tax Jurisdictions", https://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1629_en.htm (04.05.2019).
- _____ (2019b), "Financial Transaction Tax: Making the Financial Sector Pay Its Fair Share", https://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1085_en.htm?locale=en (24.08.2019).
- European Parliament (2019), "Report on Financial Crimes, Tax evasion and Tax Avoidance", http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_EN.pdf (01.08.2019).
- Everest-Phillips, Max (2008), "Business Tax as State-Building in Developing Countries: Applying Governance Principles in Private Sector Development", **International Journal of Regulation and Governance**, 8(2), 123-154.
- Fagariba, Clifford (2016), "Perceptions of Causes of SMEs and Traders Tax Evasion: A Case of Accra Metropolis, Ghana", **American Journal of Economics**, 6(2), 116-137.
- FATF (2018), "International Standards on Combating Money Laundering and The Financing of Terrorism & Proliferation" <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf> (10.05.2019).
- _____ (2019), "Improving Global AML/CFT Compliance: On-going Process - 22 February 2019" <https://www.fatf-gafi.org/publications/high-risk-and-other-monitored-jurisdictions/documents/fatf-compliance-february-2019.html> (03.05.2019).
- Financial Times (2013), "Dutch Sandwich' Grows as Google Shifts €8.8bn to Bermuda", <https://www.ft.com/content/89acc832-31cc-11e3-a16d-00144feab7de#axzz2hPTeqvoe> (29.03.2019).
- Financial Transparency Coalition (2012), "Trade Mispricing: An Exercise in Vastness", <https://financialtransparency.org/trade-mispricing-an-exercise-in-vastness/> (22.07.2019).
- Fjelstad, Odd Helge (1996), "Tax Evasion and Corruption in Local Governments in Tanzania: Alternative Economic Approaches", Working Paper, (14), Norveç.
- Franzoni, Luigi Alberto (1999), "Tax Evasion and Tax Compliance", **Encyclopedia of Law and Economics**, 52-94.
- Fuest, Clemens ve Riedel, Nadine (2009), "Tax Evasion, Tax avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature", **Oxford University Centre for Business Taxation**, Oxford.
- Fuest, Clemens vd. (2013), "Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform", ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13-078.
- Fung, Sissie (2017), "The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project", **Erasmus Law Review**, No:2. , 76-88.
- GİB (2010), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Rehber", Yayın No: 114.

_____ (2012a), "282 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği", <https://www.gib.gov.tr/node/88077> (22.08.2019).

_____ (2012b), "5 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği", <https://www.gib.gov.tr/node/88128> (22.08.2019).

_____ (2012c), "89 Seri No'lu Gider Vergileri Genel Tebliği", <https://www.gib.gov.tr/node/87862> (22.08.2019).

_____ (2019), "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (28.03.2019).

Gelir Vergisi Kanunu (1960), **T. C. Resmi Gazete**, 10700, (31.12.1960).

Gensche, Philipp ve Seelkopf, Laura (2016), "Globalization and Tax Policy. Encyclopedia of Public Administration and Public Policy".

Germain, Nicolas (2014), "Corporate Taxation and International Profit-Shifting: A Survey of the Evidence and Directions for Policy", Ontario: Department of Economics of the University of Ottawa.

Giray, Filiz (2005), "Kürselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (9), 93-122.

Goradia, Shefali (1999), "Taxation of Financial Derivatives", International Research Center, http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Taxation_Of_Derivatives.pdf (30.07.2019).

Gravelle, Jane G. (2015), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service.

Group of Thirty (1993), "Derivatives: Practice and Principles", Global Derivatives Study Group.

Gurría, Angel (2017), "OECD Work on Taxation", OECD.

Gutmann, Peter M. (1977), "The Subterranean Economy", **Financial Analysts Journal**, 33(6), 26-34.

Hagan, Sean ve Myers, Jody (2009), "Stepping Up the Fight Against Money Laundering and Terrorist Financing", <https://blogs.imf.org/2009/12/17/money-laundering-and-terrorist-financing/> (04.05.2019).

Hall, Allen (2017), "Underground Economy", <https://www.britannica.com/topic/underground-economy> (11.05.2019).

Halla, Martin (2012), "Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link", **The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy**, 12(1), 1-26.

Henry, James (2012), "The Price of Offshore Revisited, New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes", Tax Justice Network.

Hollingshead, Ann (2010), "The Implied Tax Revenue Loss From Trade Mispricing", Global Financial Integrity.

- Hoşyumruk, Şennur (2003), "Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 775.
- İlgin, Yılmaz (1999), "Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları", Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: 2492.
- IMF (2000), "Offshore Financial Centers The Role of IMF", Washington.
- _____ (2002), "Caribbean Centers: Stricter Rules Change Climate for Offshore Financial Centers", 31(15).
- IMF vd. (2011), "Supporting the Development of More Effective Tax Systems".
- Irani, Farhad Nezhad ve Noruzi, Mohammad Reza (2011), "Globalization and Challenges; What are the Globalization' s Contemporary Issues?", **International Journal of Humanities and Social Science**, 1(6), 216-218.
- İşık, Hüseyin (2005), **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Janský, Petr ve Palanský, Miroslav (2019), "Estimating The Scale of Profit Shifting and Tax Revenue losses Related to Foreign Direct Investment", <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs10797-019-09547-8.pdf> (01.08.2019).
- Janský, Petr (2019), "European Parliament, TAX3 Committee: Hearing on Evaluation of Tax Gap", http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161049/2019%2001%2024%20%20Petr%20Jansky%20written%20questions%20-%20Ev_TAX%20GAP.pdf (29.08.2019).
- Johansson, Åsa vd. (2017), "Tax Planning by Multinational Firms: Firm-Level Evidence From A Crosscountry Database", OECD.
- Jones, Chris vd. (2018), "Tax Haven Networks and the Role of the Big 4 Accountancy Firms", **Journal of World Business**, 53, 177-193.
- Kahrıman, Hamza vd. (2015), "İşletmelerde Uluslararası Vergi Planlaması", Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi (ICEB'15), 10 – 14 Haziran 2015, Gostivar /Makedonya.
- Karaca, Yüksel (2001), "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?", **Vergi Dünyası Dergisi**, 20 (238), 90-99.
- Karakoç, Yusuf (2004), "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", **19. Maliye Sempozyumu**, Belek/ Antalya.
- Keen, Michael ve Smith, Stephen (2007), "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?", IMF Working Paper, 07/31.
- Keen, Michael (2001), "Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful", **National Tax Journal**, 54(4), 757-762.
- Kırılmaz, Muhammet ve Atak, Filiz (2015), "Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları", **Ombudsman Akademik Dergisi**, 2(3), 189-217.
- Koban, Emine ve Ercan, Tayfun (2017), "Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemeleri ve Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi", **Sosyal Bilimler Dergisi**, 4(13), 57-70.

- Kofle, Georg vd. (2018), "Taxation of the Digital Economy: "Quick Fixes" or Long-Term Solution?", **IBFD**, 523-532.
- KPMG (2017), "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2017/02/base-erosion-and-profit-shifting.pdf> (05.05.2019).
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **T.C. Resmi Gazete**, 26205, (13.6.2006).
- Mir, Usman Riaz vd. (2014), "Understanding Globalization and Its Future: An Analysis", **Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)**, 34(2), 607-624.
- Miva (2011), "The History of Ecommerce: How Did It All Begin?", <https://www.miva.com/blog/the-history-of-ecommerce-how-did-it-all-begin/> (29.07.2019).
- Mo, Phyllis Lai Lan (2003), **Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measurers in Major Developing Economies**, Greenwood Publishing Group.
- Murphy, Kristina (2007), "Procedural Justice and the Regulation of Tax Compliance Behaviour: The Moderating Role of Personal Norms", International Studies Program, Working paper, 07-31.
- Neighbour, John (2008), "Transfer Pricing: Keeping It at Arm's Length", OECD Observer: http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html (10.04.2019).
- Odabaş, Hakkı ve Savaşan, Fatih (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Örneği", 19. Maliye Sempozyumu, Belek/ Antalya, 855-866.
- OECD (1963), "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital".
- _____ (1977), "Model Double Taxation Convention on Income and Capital".
- _____ (1997), "Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland)".
- _____ (1998a), "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", Paris.
- _____ (1998b), "The Taxation of Global Trading of Financial Instruments", Paris.
- _____ (2000), "Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices", Paris.
- _____ (2001a), "The OECD's project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report".
- _____ (2001b), "Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions".
- _____ (2004), "Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report".
- _____ (2009a), "A Progress Report On The Jurisdictions Survered By The OECD Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard".
- _____ (2009b), "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", Mexico.

- _____ (2010a), "Transfer Pricing Methods".
- _____ (2010b), "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", (Çev. Vergi Denetim Kurulu).
- _____ (2012), "Tax administration: detecting corruption".
- _____ (2013a), "Bribery And Corruption Awareness Hanbook For Tax Examiners And Tax Auditors".
- _____ (2013b), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting".
- _____ (2013c), "Addressing Base Erosion And Profit Shifting".
- _____ (2014), "Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014".
- _____ (2017a), "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations".
- _____ (2017b), "Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud".
- _____ (2017c), "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS", Paris.
- _____ (2018a), "Multinational enterprises in the global economy", <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf> (26.07.2019).
- _____ (2018b), "Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method".
- _____ (2018c), "Harmful Tax Practices 2018 Progress Report on Preferential Tax Regimes", Paris.
- _____ (2018d), "Brief On The Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018".
- _____ (2019), "Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping Inclusive Framework on BEPS: Action 6".
- Otto, Farny vd. (2015), "Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens", Wien: Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien.
- Oner, Emine vd. (2015), "Reaction of Credit Default Swap Spreads to Rating Announcements: An Event Study for Turkey", *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2(4), 558-571.
- Öncel, Yenal (2002), "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İstanbul.
- Öner , Engin (2016), **Vergi Hukuku**, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti. , Ankara.
- _____ (2018), "Vergilendirme Yetkisinin Sorunsalı: Çifte Vergilendirme (Çeşitleri ve Önleme Yöntemleri)", **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 6(83), 109-121.

- Öz, Ersan ve Çavdar, Fatih (2012), "Çifte Vergilemenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları", **Vergi dünyası Dergisi**, (371), 51-66.
- Öz, Ersan ve Yaraşır, Sevinç (2009), "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri.
- Öz, Semih (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özdoğrular (2015), "Türev İşlemlerden Sağlanan Kazançlarda Vergi", <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/25513/176/> (28.08.2019).
- Özer, Levent (2009), **Vergilemede Global Eğimler**, Scala Yayıncılık, İstanbul.
- Özyakışır, Deniz (2007), **Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Rolü Ve Ulus-Devletin Aşınma Argümanı Olarak MAI Anlaşması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kafkas Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Palan, Ronen vd. (2010), **Tax Havens, How Globalization Really Works**, Cornell University Press.
- Pehlivan, Osman (2015), **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan (2011), **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- _____ (2015), **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Yayıncılık, Trabzon.
- Pehlivan, Serdar ve Ali Rıza Gökbnar (2010), "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 17(1). 99-120.
- Pettinger, Tejvan (2019), "Underground Economy - Definition Problems and Causes", <https://www.economicshelp.org/blog/1822/economics/underground-economy/> (11.05.2019).
- Radu, Marius Eugen (2012), "International Double Taxation", **Social and Behavioral Sciences**, 62(2012), 403-407.
- Rossidou, Eva (1999, october 20-22). "International Co-operation in the Fight Against Corruption From the Point of View of An Off-shore Centre", FEP Working Papers, Limassol, Cyprus.
- Sağlam, İbrahim (2015), **Türkiye'de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saraç, Özgür (2006), **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Saraçoğlu, Fatih (2015), "G 20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı", **Mali Çözüm Dergisi**, 25(131), 69-84.
- Savaşan, Fatih ve Odabaş, Hakkı (2005), "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Amirik Bir Çalışma", **Sakarya Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1-28.

- Shangquan, Gao (2000), "Economic Globalization: Trends, Risks and Risk Prevention", **CDP Background**, (1), 1-8.
- Slemrod, Joel ve Yitzhaki, Shlomo (2000), "Tax Avoidance, Evasion and Administration", **Handbook of Public Economics**, edition 1, volume 3, chapter 22, 1423-1470.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2017), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Erek Basım Yayın Dağıtım, Ankara.
- TBMM (2003), "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile İçişleri, Plan ve Bütçe ve Anayasa Komisyonları Raporları", (1/731).
- Teeffelen, Jasper Van (2013), "Dutch Double Taxation Treaties Lead to Huge Revenue Losses in Developing Countries", <https://www.somo.nl/dutch-double-taxation-treaties-lead-to-huge-revenue-losses-in-developing-countries/> (27.03.2019).
- Tesso, Katema (2013), **The Legal and Institutional Framework for the Regulation of Tax Avoidance and Evasion in Ethiopia**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Addis Ababa University.
- Tobin, Gary ve Walsh, Keith (2013), "What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland Is Not a Tax Haven", **The Economic and Social Review**, 44(3), 401-424.
- Transcrime (2000), "Euroshore – Protecting the EU Financial System from the Exploitation of Financial Centres and Off-shore Facilities by Organised Crime", Trento.
- Troost, Juan (2013), "Die EU Blast Zur Jagd Auf Steuersünder", Rosa Luxemburg Stiftung.
- Turuç, Sencer (2013), "Matrah Aşındırma & Kar Aktarımı BEPS", T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- TÜRSAB (2015), "6563 Sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun İle İlgili Bilgilendirme", https://www.tursab.org.tr/haberler/6563-sayili-elektronik-ticaretin-duzenlenmesi-hakkinda-kanun-ile-ilgili-bilgilendirme_12629 (14.08.2019).
- _____ (1996), "UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce (1996) with Additional Article 5 Bis as Adopted in 1998", https://uncitral.un.org/en/texts/ecommerce/modellaw/electronic_commerce (23.08.2019).
- _____ (1998a), "International Cooperation in Tax Matters", New York.
- _____ (1998b), "UN Releases Report on Financial Havens, Bank Secrecy and Money-Laundering", <https://www.un.org/press/en/1998/19980608.socna784.html> (22.08.2019).
- _____ (2001), "UNCITRAL Model Law on Electronic Signatures (2001)", https://uncitral.un.org/en/texts/ecommerce/modellaw/electronic_signatures (23.08.2019).
- _____ (2002), "International Cooperation in Tax Matters", Report of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on the Work of its Tenth Meeting, New York.
- _____ (2011), "United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries", New York.

- _____ (2012), "United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries", <https://www.un.org/en/development/desa/publications/double-taxation-convention.html> (18.08.2019).
- _____ (2013), "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2013", New York.
- _____ (2017a), "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017", New York.
- _____ (2017b), "UNCITRAL Model Law on Electronic Transferable Records", https://uncitral.un.org/en/texts/ecommerce/modellaw/electronic_transferable_records (23.08.2019).
- _____ (2019), "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2019", New York.
- URL, https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc11_e/briefing_notes_e/bfecom_e.htm (28.03.2019).
- _____ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (21.03.2018).
- _____ <https://stats.oecd.org/glossary/search.asp> (20.04.2019).
- _____ <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (24.03.2019).
- _____ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/merger-directive_en (26.03.2019).
- _____ https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en (26.03.2019).
- _____ <https://vergidosyasi.com/2018/01/11/vergi-denetimi-nedir/> (20.07.2019).
- _____ <https://www.gib.gov.tr/node/81923> (26.07.2019).
- _____ https://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMM-ElektronikTicareteVergiselAcisindanBakis_8140.aspx (14.08.2019).
- _____ <https://www.bilgidenetim.com/zararli-vergi-rekabeti-ve-vergi-cennetleri.html> (15.08.2019).
- _____ <https://www.orbitax.com/news/archive.php/UN-Publishes-2017-Model-Double-31354> (21.08.2019).
- _____ <https://www.ekodialog.com/Konular/off-shore-kiyi-bankaciligi-nedir.html> (25.08.2019).
- _____ <http://www.oecd.org/ctp/oecd-and-g20-pursue-efforts-to-curb-multinational-tax-avoidance-and-offshore-tax-evasion-in-developing-countries.htm> (25.04.2019).
- _____ <https://www.pwc.com/tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf> (15.08.2019).

- _____ https://www.verginet.net/dtt/1/NalanAkgunSMMMElektronikTicareteVergiselAcisindanBakis_8140.aspx (25.08.2019).
- _____ <https://data.worldbank.org/indicator/BN.KLT.DINV.CD> (15.05.2019).
- _____ https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III1 (17.05.2019).
- _____ https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III1 (17.05.2019).
- Valderrama, Irma Johanna Mosquera vd. (2018), "Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda", Brüksel.
- Weiner, Joann M. ve Ault, Hugh J. (1998), "The OECD's Report On Harmful Tax Competition", **National Tax Journal**, 51(3), 601-608.
- Wilson, John Douglas (1999), "Theories of Tax Competition", **National Tax Journal**, 52(2), 269-304.
- Worldbank (2018), Platform for Collaboration on Tax", <http://www.worldbank.org/en/programs/platform-for-tax-collaboration> (10.05.2019).
- _____ (2017), "Winning the Tax Wars", Washington.
- Yıldız, Barış (2006), **Yeni Finansal Araçlardan Türev Ürünler ve Vergilendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yurdadoğ, Volkan ve Albayrak, Murat (2017), "OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti", **Sosyoekonomi**, 25(32), 121-148.
- Yüce, Mehmet ve Akbulut, Nilay (2018), "BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler", **Akademik Bakış Dergisi**, (68), 105-123.
- Zucman, Gabriel (2013), "The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors?", **Q J Econ**, 128(3), 1321-1364.
- _____ (2014), "Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", **Journal of Economic Perspectives**, 28(4), 121-148.

ÖZGEÇMİŞ

Havva Yağmur MALKOÇ, 22.02.1992 tarihinde Zonguldak İli'nde doğdu. 2007 yılında Ziya Gökalp İlkokulu'nu; 2010 yılında Zonguldak Başöğretmen Atatürk Anadolu Lisesi'ni; 2015 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü bitirdi. 2015 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans programına başladı.

MALKOÇ, bekâr olup İngilizce bilmektedir.

