
KÜRESELLEŞME VE ULUS-DEVLET VERGİ POLİTİKALARI

Ramazan KILIÇ Adnan Menderes Üniversitesi*

GİRİŞ

Vergiler, devletlerin ellerinde bulundurdukları, kamusal, yarı kamusal, özel veya küresel mal ve hizmetlerin sunumunda kullanılan en önemli kamu gelirleridir. Kural olarak her ülke için önemli olmakla birlikte istisnai olarak bazı ülkelerde diğer kamu gelirlerinin daha ağırlıklı olduklarını görürüz. Örneğin Suudi Arabistan'da petrol gelirleri, Maldivler'de ise turizm gelirleri vergi gelirlerine oranla toplam kamu gelirleri içerisinde çok daha önemli paya sahiptirler. Diğer yandan tüm üretim faktörlerinin devlete ait olduğu komünist rejimlerde de (eski Sovyet bloğuna dahil olan ülkelerde), devletin vergi gelirlerinin pek önemli olmadığını söyleyebiliriz. Bu sistemde vergi uygulamaları herhangi bir güçlük de karşılaşmaz çünkü devletin kendisine ait işletmeleri veya kendisi için çalışan ücretlileri kendisinin vergilendirmesi söz konusu olmaktadır. Öyleyse verginin, her ne kadar sevimsiz görünse de ve çoğu zaman daha az veya hiç ödememek için yasal (kaçınma) veya yasal olmayan (kaçakçılık) yollara konu olsa da, özel mülkiyetin garantisi olduğunu söyleyebiliriz. Yani, bir sistemde ancak vergi varsa ve vergi gelirleri en önemli kamu kaynakları arasında yer alıyorsa ancak orada özel mülkiyete izin veriliyor demektir. O halde vergilerin varlığından şikâyet etmek yerine onların mevcudiyetinden memnun olmalıyız. Kritik edilmesi gereken konu, vergi sistemlerinin sadece belirli bir kesim veya sek-

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Görevlisi.

tör üzerinde yoğunlaşması yani dengesiz ve sosyal adalet ilkesine aykırı vergilendirmelerin yapılmasıdır.

Vergiler günümüzde, özellikle piyasa kurallarının uygulandığı liberal ekonomik sistemi benimseyen ülkeler için oldukça önemlidir. Her devlet bağımsızlığının doğal sonucu olan egemenlik gücüne dayanarak ulusal vergi sistemini ve uygulayacağı vergi politikalarını serbestçe belirleyebilir. Vergi sistemleri genellikle gelir, harcamalar (tüketim) ve servet unsurlarının vergilendirilmesini öngörürler. Vergi politikaları ile de, sözü edilen bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları, matrah ve oranları vergi alacaklısı olan devlet tarafından belirlenir. Mükellef yani vergi borçlusu açısından baktığımızda, mükellefin de kendisine ait vergi politikasını veya stratejisini oluşturabildiğini görürüz. Alacağı ekonomik kararlar, yani tüketim ve tasarruf arasındaki tercihleri, yatırım kararları veya farklı tüketim ya da tasarruf alternatifleri arasındaki seçimleri mükellefin vergi politikasını oluştururlar. Bu açıdan baktığımızda mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarlarının belirlenmesinde legal davranışlar çerçevesinde inisiyatif sahibi olduklarını görürüz. Dolayısıyla, bildiğimiz manada devletlere ait olan vergi politikalarının yanında mükelleflerin de kendi hedefleri ve çıkarları doğrultusunda belirledikleri kendi vergi politikalarından söz edebiliriz.

Vergi politikasının yanında yine ülkelerin egemenlik alanlarına giren bütçe ve para politikaları da vardır. Ancak bu politikalar üzerinde devletlerin mutlak yetkileri sınırlanmıştır. Bu durum özellikle "euro" ya geçişle birlikte tek para sistemine dahil olan Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde daha bir açık olarak görülmekle birlikte, ülkemizin de dahil olduğu birçok gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler, para politikalarını, siyasi otoriteden bağımsız olan Merkez Bankalarına devretmişlerdir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, para politikalarının önemli araçlarından olan uluslar arası döviz fiyatları ve faiz oranları ülkelerin yetkili organlarının kontrolü dışındadırlar. Aynı şekilde bütçe politikaları üzerinde de ülkelerin hareket alanları oldukça sınırlıdır. AB üyesi olan ülkeler için geçerli olan Maastricht kriterleri aşırı bütçe açıklarını yasaklamakta, uluslar arası sermaye piyasalarında güvenilirliklerini kaybetmek istemeyen diğer ülkelerin de bu alanda istedikleri gibi hareket etmeleri engellenmektedir.

Bu şartlar altında vergi politikası ülkelerin mutlak egemenlikleri altında kalan son "kale" olarak gözükmektedir. Dolayısıyla ülkeler vergisel alanda üye oldukları uluslar arası birliklere veya organizasyonlara yetki devri konusunda oldukça titiz davranmakta ve ulusal politikalarında ısrarcı olmaktadır. Uluslararası kuruluşlara vergilendirme konusunda

yetki devrine hiç te sıcak bakmayan ülkeler bu defa serbest piyasa şartları lehine egemenlik haklarından taviz vermek zorunda kalmaktadırlar. Çünkü küreselleşme olgusu, sermayenin serbestçe dolaşmasına, ticaretin önündeki her türlü engelin - vergiler dahil - giderek kalkmasına veya mümkün olduğu ölçüde düşürülmesine, dünyanın tek bir pazar haline dönüşmesine yol açtı. Bu küreselleşme sürecinde vergi politikası ülkeler tarafından bir rekabet unsuru olarak, çokuluslu şirketleri ve uluslar arası sermayeyi kendi ülkelerine çekmek için önemli bir araç olarak kullanıldı. Fakat bu durum nihai tahlilde toplam vergi gelirlerinde bir düşüşe neden olabileceği gibi, çok uluslu şirketlerin değişik yollarla vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı yapabilmelerine de fırsat sağladı.

Küreselleşme ile birlikte özel sektör için kalkmış olan coğrafi sınırlar ve oldukça önemli boyutlara ulaşan çok uluslu şirketlerin dünya ölçeğinde gerçekleştirdikleri faaliyetler ülkeleri de birlikte hareket etmeye zorlamaktadır. Bu amaçla ülkeler mutlak egemenlikleri altında bulunan vergileme alanında da karşılıklı olarak bazı kısıtlamaları kabul ederek işbirliği çerçevesinde ortak hareket etmenin gerekliliğini anlamış bulunmaktadırlar. Fakat bu alanda ortak hareket etmenin güçlüğü uluslararası kuruluşların konuya eğilmelerini ve uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde çözüm önerilerini ülkelere sunmalarını gerekli kılmaktadır.

Çalışmamızda küreselleşmenin vergisel alanda ortaya çıkardığı önemli problemlerden biri olan vergi rekabeti (I) ve bunun uç noktası olarak görebileceğimiz vergi cennetleri (II) üzerinde durulacaktır.

I. VERGİ REKABETİ

Ülkeler önceden beri vergi gelirlerini artırabilmek için yurt içi mal ve hizmet alımlarını vergilendirdikleri gibi kendi sınırları içersinde olmayan fakat kendi mükellefleri tarafından gerçekleştirilen kazançları da "tam mükellefiyet" tanımı içerisinde vergilendirebilirler. Bu da ortaya uluslararası çifte vergilendirme sorununu çıkartır. Özellikle OECD'nin hazırladığı vergi anlaşmaları esas alınarak bu sorun vergilendirme yetkisinin kaynak ve ikamet ülkeleri arasında paylaşılması ile çözülür.

Ancak son yıllarda uluslar arası çifte vergilendirme problemi yerini sıfır vergilendirmeye bırakmış, ülkeler, uluslar arası sermayeyi kendilerine çekebilmek veya yerli şirketlerin yurtdışına çıkışlarını engellemek için özellikle mobilitesi yüksek olan vergi konuları üzerindeki vergi oranlarını düşürme yoluna gitmektedirler. Türkiye'nin de içinde bulunduğu

birçok ülke* kâr payı üzerindeki vergileri ve buna paralel olarak kurumlar vergisi oranlarını indirme süreciyle karşı karşıya kaldı. Özellikle devlet yardımlarının da oldukça sınırlandırılması ile gelişmiş ülkeler, kendi şirketlerinin daha rekabetçi hale gelebilmeleri amacıyla da kurumlar vergisi oranları indirdiler. Vergi rekabeti çerçevesinde, artık ülkeler, münhasıran hükümlerlik haklarına veya sadece kamu maliyesinin, kamu finansmanının ihtiyaçlarına göre değil, uluslararası gelişmeleri de dikkate alarak hareket etmek zorunda kaldılar (Hamzaçebi, 2006). 1980–2002 yılları arasında OECD ülkelerinde ortalama kurumlar vergisi oranı 8,2 puanlık azalmayla %41'den 32,8'e, gelir vergisi oranı ise 20 puanlık bir azalma ile %67'den 47'ye düştü (Yıldız, 2005, s.50). Vergi oranlarında 1980'li yıllarda başlayan bu rekabet, tablo 1'de de görüldüğü gibi 1990'lı yıllarda önem kazandı, 2000'li yıllardan itibaren de çok daha radikal biçimde kendisini hissettirdi (Tablo 1, şekil 1).

Tablo 1: OECD ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi oranları (1993-2007)

Ülkeler	1993	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2005	2006	2007
ABD	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	0
Almanya	59,6	59	57	57	52	52	38	38	38,3	38,3	8,3
Avustralya	33	36	36	36	36	36	34	30	30	30	0
Avusturya	39	34	34	34	34	34	34	34	25	25	5
Belçika	40,1	40,1	40,1	40,1	40,1	40,1	40,1	40,1	33,9	33,9	33,9
Çek Cum.	41*	39	39	35	31	31	31	31	26	24	4
Danimarka	34	34	34	34	32	32	30	30	28	28	8
Finlandiya	25	28	28	28	29	29	29	29	26	26	6
Fransa	33,3	36,6	37	41,6	40	36,6	35,3	34,3	33,8	33,3	3,3

* 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı kanunla kabul edilen yeni kurumlar vergisi kanunu ile 01.01.2006 tarihinden itibaren ülkemizde kurumlar vergisi oranı %30'dan %20'ye düşürülmüştür.

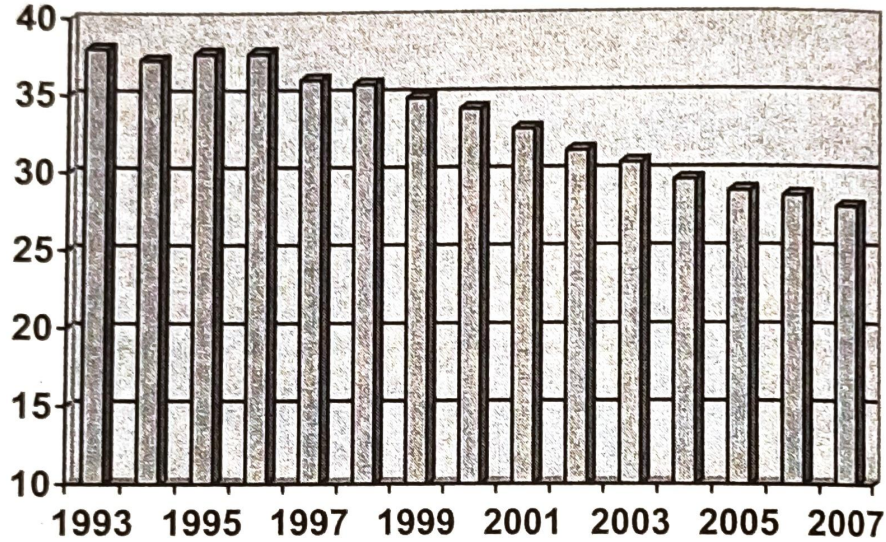
Hollanda	35	35	35	35	35	35	35	34,5	31.5	29.6	5
İngiltere	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	0
İrlanda	40	38	36	32	24	24	20	16	12.5	12.5	2,5
İspanya	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	32,5
İsveç	30	28	28	28	28	28	28	28	28	28	8
İsviçre	28,5	28,5	28	28	25	25	25	24	21.3	21.3	1,3
İtalya	52,2	53,2	53	41	41	41	40	40	37.2	37.2	7,2
İzlanda	33	33	33	30	30	30	30	18	18	18	8
Japonya	52,4	51,6	51,6	51,6	48	42	42	42	40.6	40.6	0,6
Kanada	44,3	44,6	44,6	44,6	44,6	44,6	42,1	38,6	36.1	36.1	6,1
Kore			30,8	30,8	30,8	30,8	30,8	29,7	27.5	27.5	7,4
Lüksemburg	39,3	40,2	30,3	37,4	37,4	37,4	37,4	30,3	30.3		9,6
Macaristan			8	8	8	8	8	8	6	6	6
Meksika		4	4	4	5	5	5	5	0	9	8
Norveç	8	28	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Polonya			8	36	30	0	8	8	9	9	
Portekiz	9,6	9,6	0	7	5	5	5	3	7.5	7.5	5
Slovakya							9	5	9	9	9
Türkiye	9,2	4	4	4	3	3	3	3	0	0	0
Y. Zelanda	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Yunanistan	5	5	0	0	0	0	7,5	5	2	9	5
OECD Ort.	8	7,7	6	5,7	4,8	4,1	2,8	1,4	8.8	8.5	7,8

*1995 yılı oranı

Kaynak: KPMG's Corporate Tax Rate Survey 1993 and 2007

<http://www.kpmg.com.om/PDF/KPMG's%20Corporate%20&%20Indirect%20Tax%20rate%20survey%202007.pdf>

Şekil 1: OECD ülkeleri kurumlar vergisi ortalamaları (%) (1993-2007)

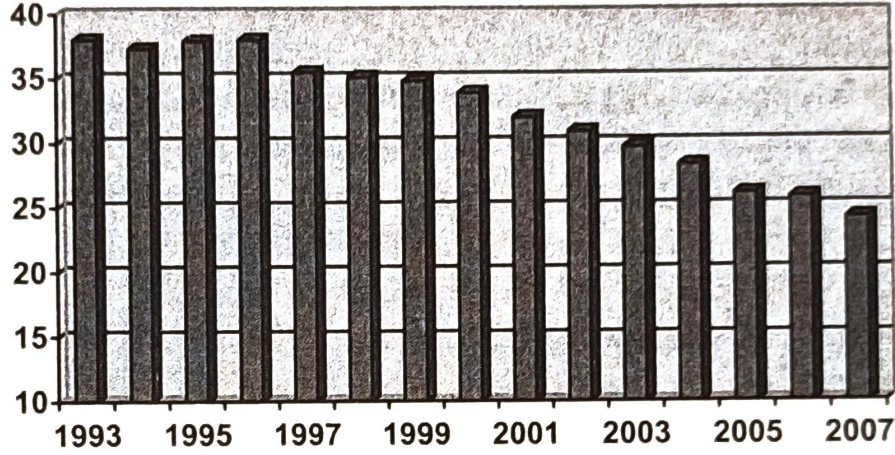


Kaynak: KPMG's Corporate Tax Rate Survey 1993 and 2007, s.9.

2007 yılı sonu itibarı ile OECD ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi ortalaması %27,8'e geriledi. Türkiye 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni kurumlar vergisi kanununda kabul edilen %20'lik oran ile OECD ortalamasının altında yer alarak İrlanda (%12,5), Macaristan (%16), İzlanda (%18), Polonya (%19) ve Slovakya (%19)'dan sonra en düşük kurumlar vergisine sahip 6. ülke olmuştur. Buna karşın Japonya (%40,6), Amerika Birleşik Devletleri (%40), Almanya (%38,3), İtalya (%37,2), Kanada (%36,1), Belçika (%33,9) ve Fransa (%33,3) halen yüksek vergi oranları ile dikkat çekmektedirler.

Özel olarak AB üyesi ülkelere baktığımızda bazı üyelerin de vergi oranlarını oldukça düşürdüklerini görürüz. Örneğin İrlanda'da kurumlar vergisi oranı sadece %12,5'tir. Aynı şekilde İngiltere de (her ne kadar genel oran %30 ise de), küçük işletmeler için bu oranı %20 olarak belirlemiştir. Bu yüzden birçok Avrupalı tüccar veya esnaf söz konusu vergi avantajından yararlanmak için İngiltere'ye yerleşmiş veya bazı kanuni olmayan yollara başvurarak daha az vergi ödemek için kendilerini İngiltere'de yerleşik gibi göstermişlerdir (Heckly, 2006, s.8).

Şekil 2: AB üyesi Ülkelerin Kurumlar vergisi ortalamaları (%), (1993-2007)



Kaynak: KPMG's Corporate Tax Rate Survey 1993 and 2007, s.10.

2004 yılındaki genişlemesi ile AB içerisindeki vergi rekabetinin daha da arttığını görmekteyiz. AB üyesi ülkelerde Mart 2004'te kurumlar vergisi ortalaması %28,3 dolayında iken, yeni 10 üye ortalaması için bu oran sadece %19 civarı idi. Kurumlar vergisi oranı Fransa'da %33, İngiltere'de %30, İsveç'te %28, Almanya'da ise %38 olarak belirlenmişti. Yeni katılan üyeler zaten düşük olan kurumlar vergisi oranlarını daha da düşürmüşlerdir. Sadece Malta (%35) ve Çek Cumhuriyeti (%31) bu kuralın istisnası olarak kurumlar vergisi oranlarını düşürmediler. Polonya kurumlar vergisi oranını %27'den 19'a, Slovakya %25'ten 19'a, Macaristan %18'den 16'ya, Letonya %19'dan 15'e indirdi. Ve nihayet kurumlar vergisi Litvanya'da %15, Güney Kıbrıs'ta %10, Estonya'da %0 (tekrar yatırımda kullanılan karlar için) olarak uygulanmaktadır. Bu oranlar karşısında Mayıs 2004'te Fransa ve Almanya yeni üye ülkeleri vergi dumpingi yapmakla suçlayarak, karşı önlem olarak Avrupa bölgesel yardım fonlarının söz konusu ülkelere verilmemesini teklif ettiler. Avusturya ise kendi şirketlerinin yeni üye olan doğu Avrupa ülkelerine yatırımlarının önüne geçebilmek için onlarla rekabet yolunu seçti ve kurumlar vergisi oranını 1 Ocak 2005'ten itibaren %34'ten %25'e düşürdü. Söz konusu bu indirimin 2004 yılında 6000'den fazla yeni işletmenin kurulduğunu göz önünde bulundurduğumuzda işe yaradığını söyleyebiliriz (Heckly, 2006, s.8).

Her ne kadar bazı AB ve OECD ülkelerinde vergi oranları indirilmesine rağmen, vergi tabanlarının genişletilebilmesinden dolayı kurumlar vergisi hâsulatında bir azalma olmamışsa da (Hamzaçebi, 2006), ülkeler kendi politikalarının doğal bir sonucu olmaksızın uygulamak zorunda

kaldıkları vergi indirimlerinden pek memnun olmamışlardır. Zaten birçok ülkede de, özellikle kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, muafiyet ve istisnaların varlığının devam etmesi ve bir sonraki bölümde inceleyeceğimiz vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerle rekabetin mümkün olmaması gibi nedenlerle vergi hâsılatının azaldığı görülmüştür. Bu yüzden vergi rekabeti ve bunun sonucunda vergi sistemleri arasındaki etkileşimler *zarar verici vergi rekabeti* kavramını ortaya çıkarmıştır.

Ancak bu yaklaşım özellikle kendi politikalarının sonucu olarak düşük vergi oranlarını uygulayan ülkelerce kabul edilmemektedir. Söz konusu bu ülkeler politikalarını savunmak için bazı argümanlar geliştirmişlerdir. Örneğin, coğrafi durumları, yapısal sorunları veya doğal kaynaklardaki yetersizliklerden kaynaklanan olumsuzluklar bu kapsamda ileri sürülmektedir. Uygulanan düşük vergi oranları veya tercihli vergi rejimleri ile, ülkelere yatırım yapacak işletmelerin karşılaşabilecekleri yukarıda bahsettiğimiz olumsuzluklardan kaynaklanacak ek maliyetleri telafi etmeyi planlamaktadırlar. Örneğin AB içerisinde oldukça düşük kurumlar vergisi oranına sahip olan İrlanda (%12,5), bunun sebebi rekabet içerisinde olduğu Belçika ve Hollanda'ya nazaran coğrafi olarak merkezde bulunmamasına ve işgücü maliyetlerinin doğu Avrupa ülkeleri veya güneydoğu Asya ülkelerine göre yüksek olmasına bağlanmaktadır (Heckly, 2006, s.10). Ancak bu yaklaşıma İrlanda'nın rakiplerinden itiraz gelmektedir. Çünkü bu ülke uzun zamanlardan beri yüksek büyüme hızına sahiptir ve ayrıca kaliteli altyapısı ve yüksek eğitimli işgücü gibi önemli kozları elinde bulundurmaktadır.

Ükelere göre farklılıklar göstermekle birlikte, vergi rekabetinin bir takım olumlu (A) ve olumsuz (B) sonuçlarından söz etmek mümkündür.

A) VERGİ REKABETİNİN OLUMLU SONUÇLARI

Küreselleşmenin tetiklediği vergi rekabetinin vergi sistemlerinin gelişmesinde bir takım faydaları olmuştur. Özellikle vergi rekabeti ile birlikte oranların düşürülmesi ve verginin tabana yayılması, yani muafiyet ve istisnaların azaltılıp veya tamamen kaldırılarak vergi matrahlarının genişletilmesi, vergilemenin ortaya çıkarttığı bazı özel bozuklukları azaltıcı etki yapmıştır. Böylece "genellik" ilkesinin uygulama alanı genişletilebilmiştir. Vergi rekabeti çerçevesinde ülkeler devamlı olarak vergi sistemlerini değerlendirmeye tabi tutmuşlar ve gerektiğinde de yatırım ortamının vergisel yönüyle iyileştirilmesi ve sermaye hareketliliğinin önündeki engellerin kaldırılması için düzenlemeler yapmışlardır (Heckly, 2006, s.10). Bu düzenlemelerin istihdamı olumlu olarak etkilemesi ve işsizlik oranlarının düşmesine katkısını da vurgulamak gerekir.

Söz konusu politikalar ayrıca mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik edici bir nitelik taşımaktadır (Saraç, 2006, s.139). O halde vergi rekabetinin kamu hizmetlerinin maliyetinin düşmesine, etkin vergi sistemlerinin uygulanmasına ve vergi kayıp ve kaçağının azalmasına katkıda bulunduğunu söyleyebiliriz. Fakat vergi oranlarının düşürülmesinde "açık artırmaya" neden oluyorsa ve kamu hizmetlerinin miktar ve kalite olarak azalmasını netice veriyorsa vergi rekabetini faydalı olarak nitelenmek mümkün olmaz. Aslında bu noktada kamu sektörünün rolü meselesi karşımıza çıkmaktadır. Eğer bir ülkede liberal politikalar uygulanıyorsa vergi rekabeti, genel olarak her zaman artış eğiliminde olan kamu harcamalarının ve kamu müdahalelerinin yani kamu sektörünün genişlemesine engel olduğundan yararlıdır. Kamu sektörünün daha ön plana çıktığı sosyalist bakış açısından ise, kamu sektörünün faaliyet alanının azalmasına yol açacağından dolayı zararlıdır.

B) VERGİ REKABETİNİN OLUMSUZ SONUÇLARI

Ülkeler arasındaki vergi rekabeti sonucunda sermaye gibi akışkanlığı (mobilitesi), yani bir ülkeden diğerine yer değiştirebilme özelliği yüksek olan unsurlarda *vergi tazyiki* azalır. Çünkü sermaye kaçışının önüne geçebilmek veya kaçakçılığı önleyebilmek için ülkeler, sermayeden ve sermaye üzerinden elde edilen iratlar üzerinden aldıkları vergi oranlarını düşürmek zorundadırlar. Bu "fenomen" *vergi erozyonu* ya da *vergi aşınması* olarak adlandırılır. Çünkü bu şartlar altında mobilitesi yüksek olan vergi konularının vergilendirilmesi ve verginin tahsili oldukça güç hale gelmektedir. Bu durumda ülkeler ya mevcut kamu mal ve hizmetlerinin üretimine devam etme fakat bunların finansmanı için de emek, tüketim ve mobil olmayan diğer faaliyetler üzerindeki vergi yükünü artırmak, ya da kamunun sunduğu mal ve hizmetlerinin kalitesi veya miktarında bir azaltma yapmak arasında seçim yapmak zorunda kalacaklardır. Mobilitesi yüksek olmayan unsurların vergi yükünün arttırılması vergilemede "adalet ilkesinin" zedelenmesi ile birlikte yeni bir takım sapmaları da beraberinde getirecektir.

Küreselleşme, işletmelere ve artık gerçek kişilere de, ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanarak, vergi anlaşmalarının sunmuş olduğu avantajlardan da yararlanarak vergi yüklerini düşürebilmelerine imkân vermiştir. Bu uygulama kamu gelirlerinin azalmasına yol açtığı için ülkeler açısından olumsuz bir durumdur. Ülkelerin imzalamış oldukları vergi anlaşmaları mükellefler tarafından, sanki pazardan en ucuz ürünün alışverişini yapar gibi, kendilerine en uygun ortamı garanti etmesi bakımından değerlendirilir olmuş ve "vergi anlaşması

alışverişi" (treaty shopping, chalandage fiscal) kavramı literatüre girmiştir.

Zararlı vergi rekabetinin tespitinde şöyle bir kriter belirleyebiliriz; şayet bir ülkenin sahip olduğu özel vergi rejimi, o ülkeye yatırım yapma kararının verilmesinde birincil rol oynuyorsa, bu vergi rejimi potansiyel olarak zarar vericidir (Heckly, 2006, s.13).

Zararlı vergi rekabeti karşısında ülkelerin küresel işbirliği içerisinde hareket etmeleri ve teşvik edici vergi düzenlemelerine yer vermeme-leri halinde ortak bir kazanım içerisine girmeleri mümkün olabilir. Fakat ülkeler işletmelerinin rekabet edebilirliğini garanti altına alabilmek ve rakip ülkelere karşı korumak için kendilerini vergi sistemlerinde avantajlı düzenlemelere yer vermek zorunda hissedebiliyorlar.

Bu ülkelerin yanında vergi cenneti olarak vasıflandırılan bazı ülkeler veya toprak parçaları, kamu hizmetlerini gelir üzerinden alınan vergiler olmaksızın karşılamaktalar ve bunlar vergi oranlarının düşürülmesi yarışına son verilmesine yönelik düzenlemeler içerisinde yer almayı kendi menfaatlerine aykırı görürler. Zaten vergi erozyonuna yol açan da asıl olarak bu *vergi cenneti* ülkelerinin uygulamalarıdır.

II. VERGİ CENNETLERİ

Vergi cennetleri yaklaşımı iş çevreleri ve kamu otoriteleri arasında farklılık göstermektedir (Gouthiere, 2001, s.734). Girişimciler, vergiden kaçınma ve vergi cennetlerine müracaat etmenin vergi maliyetlerini düşürmek için ekonomik zorunluluk olduğunu ve uluslararası faaliyetlerde bulunan şirketlerin de ülke vergi sistemleri arasındaki bu farklılıklardan ve ülkeler arasındaki koordinasyonsuzluklardan yararlanarak aşırı vergilendirmenin önüne geçilebildiğini savunurlar. Yani vergi cennetlerini, bunların sunduğu hizmetleri ve bunlardan yararlanmayı iş dünyası içerisinde oldukça normal bulurlar. Kamu otoriteleri ise, vergi cennetlerinin, vergisel teşviklerle sermayenin yönünün değiştirilmesine neden olmaları dolayısıyla verginin tarafsızlığı ilkesine zarar verdiğini, bazı işletmelerin bunlardan yararlanırken bazılarının yararlanamadığından dolayı da rekabet kurallarını ihlal ettiğini belirtirler. Ayrıca ülkeler bütçe gelirleri üzerinde hassastırlar ve vergi cennetleri, vergi matrahında erozyona yol açtıklarından vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilirler. Bu nedenle vergi cennetlerinin tanımlanması (A) ve özelliklerinin (B) ortaya konması gerekmektedir.

A) VERGİ CENNETLERİNİ TANIMLAMA GİRİŞİMİ

Vergi cennetleri uzmanı olan E. Chambost'a göre bu fenomen oldukça eskidir. Öyleki vergi kaçakçılığının da öncesine milattan önce 2000 yıllarına kadar uzanmaktadır. Zira ilk yunanlı tüccarlar bazı limanlara temsilciler göndererek alıcı ve satıcılarla temas sağlamakta ve daha sonra da bir adada bulunan gemilerinde alış ve satış işlemlerini liman vergisini ödemekten kaçınarak gerçekleştirmekteydiler (Chambost, 1999, s.16). Günümüzde özellikle XX. yüzyılın başlarından itibaren işletmeler ticaretlerini dünya ölçeğine taşıdılar. İkinci dünya savaşının akabinde ise uluslar arası işletmeler üretim merkezlerini kendi ülkelerine göre işgücünün daha ucuz, vergi oranlarının düşük (veya hiç) olduğu ülkelere kaydirdılar. E: Chambost, vergi cennetlerinin asla ortadan kalkmayacağını, isim veya form değiştirse bile varlıklarını devam ettireceklerini de ifade etmektedir. Çünkü "vergilendirme ve vergi cennetleri, birlikte ekonomik hayatta bir sentez oluşturmaktadırlar ki bunun içinde vergi tez vergi cenneti antitez'dir" (Chambost, 1999, s.16).

Vergi cennetini tanımlamak zordur. Çünkü bir ülkeyi bu şekilde vasıflandırabilmek için herkesin kabul ettiği, tarafsız ve belirgin bir ölçüt yoktur. Bir bakış açısıyla, vergi sistemlerinde bazı ekonomik faaliyetlere dönük olarak teşvik edici düzenlemelere yer veren bütün ülkeler vergi cenneti olarak görülebilir. Dolayısıyla vergi cenneti kavramının nispi yapısı vardır. Bu yüzden sıkı bir vergi sisteminin içinde bile olsa, özel bir vergi rejiminin belirli bir gerçek veya tüzel kişilere ya da belirli bir faaliyete uygulanıp uygulanmadığına bakmak gerekir (Gouthiere, 2001, s.735).

Genellikle bir ülkede gelir üzerinden alınan vergiler çok düşük veya hiç yoksa, veya bu ülkede uygulanan vergi oranları diğer ülkelerde uygulanan vergi oranları ortalamasından düşükse söz konusu ülkenin vergi cenneti olduğu sonucuna varılabilir. Bu kapsamda yabancı yatırımcıların yatırımları buraya yönlendirmelerine dönük olarak bir takım vergi avantajları da yer verilmiş olabilir. Genel kural olarak bu avantajlar yerli işletmelere tanınanlardan daha yüksektir. Burada temel amaç yabancı sermayeyi, teknolojiyi ve yeni sektörleri ülkeye çekmektir.

Bu açıdan baktığımızda bir ülkeyi vergi cenneti olarak tanımlamak oldukça güçleşmektedir. Çünkü her ülke şu veya bu sebeple bazı alanlarda diğer ülkelere göre daha avantajlı olabilir. Veya farklı bölgeler arasındaki refah farklılıklarını azaltmayı amaçlayan maliye politikasının gereği olarak, "normal" vergi rejimine sahip olmasına rağmen belli coğrafi bölgelere ve belli faaliyet alanlarına yönelik olarak özel bir takım

vergisel düzenlemelere yer verebilir. Bu takdirde söz konusu ülkeleri de vergi cenneti olarak tanımlamak gerekir mi? Bu durumu açıklığa kavuşturmak için uluslararası çevrelerce kabul edilen ve vergi cennetlerinin belirlenmesine yardımcı olan bazı kriterlere ihtiyaç vardır.

B) VERGİ CENNETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi cennetlerinin öne çıkan özelliklerini zayıf vergilendirme (1), bilgi değişimine gidilmemesi (2), şeffaf olmama (3) ve vergi harici diğer özellikler (4) olarak sıralayabiliriz.

1. Zayıf vergilendirme

Vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelerin birincil özelliği hiç vergi uygulamamaları veya sadece genel olarak düşük oranlı vergilere veya özel bazı durumların vergilendirilmesine izin vermeleridir. Bu ülkeler, ikametgâhı yurtdışında olan mükelleflerin kendi ülkelerindeki vergilendirmeyi atlatabilmeleri için kullanılmaktadır (OECD, 1988, s.25).

Söz konusu kriterin, mutlak olarak bütün üçüncü ülkelerin vatandaşlarına veya bütün vergilere ya da bütün mükelleflere uygulanması zorunluluğu yoktur. Düşük veya sıfır vergilendirme sadece belli grupta yer alan vergilere, belli birtakım işlemlere veya bazı özel statüdeki kurumlara mahsus olabilir (Gouthiere, s.736). Örneğin İrlanda'da artistlere tanınan vergi avantajları gibi, bazı vergi cennetleri belli meslekleri icra eden kişiler için, Benelüks ülkeleri veya Danimarka'da holdinglere olduğu gibi belli alanda faaliyet gösteren kurumlar için, veya Belçika'da olduğu gibi kanunla belirtilen belli faaliyetlere yönelik olarak karşımıza çıkabilir (Afschrift, 2001, s.7).

O halde bir ülkeyi, düşük veya sıfır vergilendirmeden dolayı vergi cenneti olarak niteleyebilmek için, mükellefler, vergiler, vergilendirme kapsamına alınan konular açısından incelemek gerekir. Mesela Monako Fransız vatandaşları için vergi cenneti olmazken diğer ülke vatandaşları için olabilmektedir (Afschrift, 2001, s.7).

2. Bilgi değişiminin olmaması

Genel olarak vergi cenneti ülkeler, gerek mevzuatlarında yer verdikleri kanuni düzenlemelerle, gerekse idari uygulamalarla, işletmelere ve gerçek kişilere yüksek düzeyde gizlilik ve vergi idarelerinin bilgi toplama işlemlerine karşı koruma sağlarlar. Bu durum avantajlı vergi rejiminden yararlanan kişilerle ilgili olarak ulusal vergi idareleri arasında bilgi değişimi uygulanmasına izin vermez (OECD, 1988, s.26).

Vergi cenneti ülkelerde, mükelleflerin vergilendirilebilmesine yönelik olarak diğer ülkelerin ihtiyaç duydukları bilgilere zaten ulaşamaz.

Banka hesaplarına yönelik olarak İsviçre, Avusturya ve Lüksemburg gibi ülkelerde olduğu gibi yasa ile getirilen genel bir gizlilik ilkesi olabileceği, Anglo-Normande adalarında olduğu gibi idari uygulamalar veya yargı kararları ile vergi idarelerine ilişkin olarak özel bir gizlilik te söz konusu olabilir (Afschrift, s.10). Şayet işlemlerle ilgili gizlilik kuralı varsa, şirket yöneticileri bunlardan yararlananların kimliklerini ve diğer bilgileri açıklayamazlar. Böylece, çoğunlukla yasa ile korunan banka veya işletme sırlarının vergi otoriteleri tarafından (yerli veya yabancı) elde edilmesinin önüne geçilmiş olur.

Her halükarda, gizlilik vergi cennetleri için en temel özelliştir. Bu, sadece kendi ülkesinde daha önce vergi kaçırmış olan vergi kaçakçılarına has özel bir uygulama olarak ortaya çıkmamakta, aynı zamanda sadece daha az vergi ödemek için burayı tercih etmiş kişileri de kapsamaktadır (Afschrift, s.10). Normal vergi rejimlerine sahip olan ülkelerin vergi idareleri, ihtiyaç duydukları bu bilgileri ne direkt olarak finans kurumlarından isteyebilirler ne de vergi anlaşmalarının öngördüğü şekilde bu bilgilerin kendilerine iletilmesini yabancı meslektaşlarından talep edebilirler. Çünkü, vergi cenneti olan ülkeler ya vergi anlaşmalarına taraf olmazlar, ya da imzalamış oldukları vergi anlaşmalarına işbirliğini öngören maddeleri dahil etmezler.

Bununla birlikte, vergi cenneti olan ülkeler, ceza hukuku alanına giren uyuşturucu ticareti ve vergi kaçakçılığı ile bağlantısı olan suçlara ilişkin olarak bilgi değişimini kabul etmektedirler (OECD, 1988, s.27).

3. Şeffaf olmama

Yasama, yargı ve idari işlemlerde şeffaflığın olmaması yine vergi cennetlerinin önemli bir özelliğini oluşturur.

OECD'ye göre, idari uygulamalar açısından vergi idaresinin işlemlerinin şeffaf olarak değerlendirilebilmesi için yerine getirilmesi gereken iki şart vardır: Öncelikle, vergi mükelleflerine uygulanacak olan kuralların açıkça ilan edilmesi gerekir. Bu sayede, söz konusu kurallar vergi otoritesine karşı ileri sürülebilir. İkinci olarak, vergi sisteminin detayları, özellikle de hususiyeti olan mükelleflere ilişkin uygulamalar, ilgili olan üçüncü ülkelerin vergi idareleri tarafından bilinebilmelidir.

4. Vergi harici özellikler

Ekonomik ve siyasi istikrarın olması vergi cenneti olarak nitelendirilecek ülkeler açısından vergi düzenlemelerinin ötesinde bulunması gereken özelliklerdendir. Çünkü, buraya yönlendirilen sermaye ve vergi cenneti ülke tarafından sağlanan ekonomik ve vergisel ayrıcalıklar, an-

cak siyasi ve ekonomik istikrar ile kalıcı olabilir. Bir ülkenin istikrarı aynı zamanda parası, bankacılık ve finans alanındaki sağlam altyapısı ile de ilişkilidir. Vergi cenneti ülkenin parasının dolara, euroya ve sterline çevrilebilir olması gerekir. Ayrıca saymış olduğumuz bu uluslararası dövizlerin ülkede rahatça kullanılabilmesi de önemlidir. Yerleşik olmayan kişilere yönelik olarak ta herhangi bir döviz kontrolünün ya da kısıtlamasının uygulanmıyor olması gerekir.

Vergi cenneti ülkelerde aranan vergi harici bir diğer özellik te mükelleflere sunulan altyapının özellikle *ulaşım ve haberleşmenin* yüksek kalitede ve çeşitlilikte olmasıdır. Finans ve yargı hizmetlerini sunabilen uzmanlara sahip, güvenilir ve yaygın bir bankacılık ağına sahip olmak ta vergi cennetinin çekiciliğini artıran unsurlardandır (Gouthier, s.737). Vergi cennetleri, genellikle dünya ölçeğindeki finansal altyapıları ile geçmişte sermaye hareketliliğini kolaylaştırarak finans piyasalarının likiditesini iyileştirmişlerdir (Heckly, 2006, s.14).

Bazı vergi cenneti ülkelerin cazibesi, vergi cenneti olmayan diğer gelişmiş ülkelerle olan yakın ilişkilerden de kaynaklanmaktadır. Böylece, bir vergi cenneti ülke özel ilişkide bulunduğu diğer ülkenin altyapısını özellikle de diplomasi ve finans alanlarındaki olanaklarını bedava kullanma hakkına sahip olabilmektedir. Böylece vergi cenneti ülkede işlem yapan fakat "normal" ülkede ikamet eden yatırımcılar bu ülkedeki kamu harcamalarından finansmanına katılmaksızın yararlanabilmektedirler (Heckly, 2006, s.14).

SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte vergisel alanda ortaya çıkan rekabet sadece AB veya OECD üyesi ülkelerle sınırlı değildir. Dünya ölçeğinde bir rekabet söz konusudur. Vergi cenneti olarak isimlendirilen ülkelerin veya kara parçalarının sayısının da küreselleşme ile birlikte dikkate değer biçimde arttığı görülmektedir. Bu ülkeler ya hiç vergi uygulamakta veya gelir ya da kurumlar vergilerinin oranlarını çok düşük tutmaktadırlar. Vergi cenneti olarak kabul edilmeyen ama zararlı vergi rekabeti çerçevesinde değerlendirilen bazı ülkeler ise vergi sistemlerinde gelir ve kurumlar vergilerine yer vermelerine ve bu vergilerden önemli vergi hasılatı elde etmelerine rağmen, genellikle yerleşik olmayanlara yönelik uyguladıkları tercihli vergi rejimleri ile birtakım gelir ve kazançları ya tamamen vergi dışı bırakabilmekte ya da çok düşük oranlarda vergilendirmektedirler.

Avrupa Birliği Konseyi 1 Aralık 1997'de zararlı vergi rekabeti ile mücadele edebilmek için yol haritası "code de conduite" kabul etti. Söz konusu yol haritası kurumların vergilendirilmesi ve tasarrufların hiç olmazsa belirlenen minimum oranda vergilendirilmesini garanti altına almak için gerekli bir dizi tedbir ortaya kondu. OECD bünyesinde ise bu alanda, Nisan 1998'de 19 tavsiye kararı kabul edildi. Bu tavsiyelerde ulusal ve çift taraflı olarak uygulanan mevcut kurallara vurgu yapıldı ama asıl yenilik, uluslararası işbirliğinin güçlendirilmesi gerektiğinin kabul edilmesi oldu.

Ulus devletlerin vergi politikaları, küreselleşmenin ortaya çıkardığı yeni vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma metotları ile mücadele edilecek şekilde belirlenmelidir. Elektronik ticaretteki gelişmelerle birlikte, tüketim üzerinden alınan vergilerin dayandığı işlemler coğrafik açıdan çok hareketli olacak ve sınırlandırmaları da oldukça zorlaşacaktır. Bu yeni meydan okumalara karşı ulus devletlerin kuvvetlendirilmiş uluslar arası işbirliği yolunu aktif olarak uygulamaya koymaları gerekmektedir.

Vergi Cenneti ülkelerle mücadelede bir hususun altının çizilmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkeler, bir yandan vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabetinden şikâyet edip her platformda bunlarla mücadele edilmesi gerektiğini belirtirken, diğer yandan da kendi sınırları içerisinde düşük vergi oranlarının uygulandığı özel bölgeler oluşturmayı ihmal etmemektedirler. Bu noktada batı ülkelerinin gerçekten vergi cenneti ülkelerle mücadele etmek isteyip istemediklerinin de sorgulanması gerekmektedir. Çünkü De Brie'nin altını çizdiği gibi, vergi cennetlerinin %95'ini İngiliz, Fransız, İrlandalı, İspanyol veya Amerikalı eski sömürge ülkeleri veya kara parçaları oluşturmaktadır. Bu ülkeler hala eski sömürgeleri ile bağlarını devam ettirmektedirler. Görünüşte bağımsız olmaları finansal suçların sadece tolere edilmesine değil aynı zamanda teşvik edilmesine de imkan sağlamaktadır (De Brie, 2000).

KAYNAKLAR

- AFSCHRIFT, Thierry, « Peut-on définir les paradis fiscaux ! », in « Les paradis fiscaux et l'Evasion Fiscale » Bruylant, Bruxelles, 2001.
- CHAMBOST, Edouard, « Guide Chambost des Paradis Fiscaux Face au XXIème siècle », 7^{ème} édition, Edt. Favre, Lausanne, 1999, 735p.
- De BRIE, Christian, « Descente aux enfers des paradis », *Le Monde Diplomatique*, avril 2000.
- GOUTHIERE, Bruno, « Les Impôts dans les affaires internationale », 5^{ème} édition, Edition Francis Lefebvre, 2001, Paris, 2001.

- HAMZAÇEBİ, Mehmet Akif, "Kurumlar vergisi kanunu tasarısının tümü üzerinde genel kurul konuşmaları, TBMM, 13.06.06.
http://www.tbmm.info/modules.php?name=projects&lang=tr&uid=mehmetakifhamzaçebi&start=30&list=10&PHPSESSID=26991b6&file=index_detay&idMProjects=8467&PHPSESSID=26991b6
- HECKLY, Christophe, "Fiscalité et Mondialisation", L.G.D.J., 2006, 150s.
- KPMG's Corporate Tax Rate Survey 1993 and 2007.
<http://www.kpmg.com.om/PDF/KPMG's%20Corporate%20%20Indirect%20Tax%20rate%20survey%202007.pdf> (28.08.2008)
- OECD, « La Concurrence Fiscale Dommageable : Un problème Mondial », OCDE, Paris, 1998, 89p.
- SARAÇ, Özgür, "Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları", Maliye ve Hukuk yayınları, 2006, Ankara, 432s.
- TROTABAS, Louis – COTTERET, Jean-Marie « Droit Fiscal », 8^{ème} édition, Dalloz, 1997, 434p.
- YILDIZ, Habib, "Küreselleşmenin vergileme üzerine etkileri ve Türkiye açısından bir değerlendirme", seçkin yayınevi, 2005, Ankara, 260s.