



**T.C.**

**HİTİT ÜNİVERSİTESİ**

**LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**BANKACILIK VE FİNANS ANABİLİM DALI**

**OECD ÜLKELERİNDE VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE  
YAKLAŞIMLARI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Büşra MATPAN**

**Çorum-2022**



# **OECD ÜLKELERİNDE VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE YAKLAŞIMLARI**

**Büşra MATPAN**

**Lisansüstü Eğitim Enstitüsü  
Bankacılık ve Finans Anabilim Dalı**

**Yüksek Lisans Tezi**

**TEZ DANIŞMANI**

**Doç. Dr. Ufuk GERGERLİOĞLU**

**Çorum 2022**

Büşra MATPAN tarafından hazırlanan “OECD Ülkelerinde Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları” adlı tez çalışması 29/06/2022 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Hitit Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Bankacılık ve Finans Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

(Doç. Dr. Ufuk GERGERLİOĞLU)

(Dr. Öğr. Üyesi Onur UÇAR)

(Dr. Öğr. Üyesi Cihat SAVSAR)

Hitit Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulunun 01/07/2022 tarih ve 2022/1451 sayılı kararı ile Büşra MATPAN'ın Bankacılık ve Finans Anabilim Dalında Yüksek Lisans derecesi alması onanmıştır.

Prof. Dr. Muhammed Asif YOLDAŞ  
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

## TEZ BİLDİRİMİ

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yaptığımı beyan ederim.

Büşra MATPAN



# OECD ÜLKELERİNDE VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE YAKLAŞIMLARI

Büşra MATPAN

ORCID: 0000-0002-9953-2140

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Yüksek Lisans Tezi

Mayıs 2022

## ÖZET

Vergi cennetleri olarak adlandırılan, çok düşük vergi oranları ve vergisel kolaylıklar ile yabancı yatırımcıları cezbeden, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma fırsatları sunan denizaşırı finans merkezleri son yıllarda dikkatleri üzerine çekmiştir. Vergi cennetleri, ülkelerin vergi gelirlerini azaltmakta, matrahta aşınmaya sebep olmakta ve ülkelerin makroekonomik dengelerine zarar vermektedir. Vergi cenneti ülkeler tarafından yapılan uygulamalara karşı “vergi rekabeti” teması üzerinden uluslararası ölçekte dikkate değer çalışmalar yapılmaktadır. Söz konusu çalışmalar ağırlıklı olarak Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) bünyesinde ve öncülüğünde yürütülmektedir. OECD'nin bünyesinde hem gelişmiş ülkeleri hem de gelişmekte olan ülkeleri barındırması ve OECD verilerine daha kolay ulaşılabilceği varsayımına dayanarak, vergi cennetleri ile mücadele konusunda yürütülen çalışmaların ele alınması uygun görülmüştür.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bağlamında vergi cennetleri ile mücadele kapsamında gelişmiş ülkelerin çalışmalarda öne çıktığı görülmektedir. İşbirliği kapsamında OECD, küresel vergi anlaşması olarak da bilinen küresel kurumlar vergisi anlaşmasının 140'a yakın ülke tarafından kabul edildiğini ve şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde en az %15'lik oranda vergilendirmeye tabi tutulacağını bildirmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** OECD, Vergi Cennetleri, Mücadele, Kıyıötesi

**Bilim Kodu:** 115301

# APPROACHES OF FIGHTING WITH TAX HAVENS IN THE OECD COUNTRIES

Büşra MATPAN

ORCID: 0000-0002-9953-2140

HITIT UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL

Master of Science Thesis

May 2022

## ABSTRACT

Overseas financial centers, which are called tax havens, attracting foreign investors with very low tax rates and tax conveniences, and offering tax evasion and tax avoidance opportunities, have attracted attention in recent years. Tax havens, reduce the tax revenues of the countries, cause erosion in the base and harm the macroeconomic balances of the countries. Considerable international studies are carried out on the theme of "tax competition" against the practices made by tax haven countries. These studies are mainly carried out within and under the leadership of the Organization for Economic Development and Cooperation (OECD). Based on the assumption that the OECD includes both developed and developing countries and that OECD data can be accessed more easily, it was considered appropriate to consider the studies conducted on the fight against tax havens.

In the context of developed and developing countries, it is seen that developed countries stand out in the studies within the scope of the fight against tax havens. As part of the cooperation, the OECD reported that the global corporate tax agreement, also known as the global tax agreement, has been adopted by close to 140 countries and that companies will be subject to taxation of at least 15% in the countries where they operate.

**Key Words:** OECD, Tax Havens, Fighting, Off-Shore

**Science Code:** 115301

## TEŐEKKÖR

Tez seimimde ve alıŐma sűrecimde her daim bilgi ve tecrűbelerini benimle paylaŐıp anlayıŐla yol gűsteren, lisans eēitimimde tanıdığım ve űērencisi olmaktan gurur duyduēum saygıdeēer danıŐman hocam Doç. Dr. Ufuk Gergerlioēlu'na çok teŐekkűr ediyorum.

Bugűne kadar bana her konuda destek verip yanımnda olan, sevgisini her zaman űzerimde hissettiēim, bu çalıŐmayı bitirmem konusunda fedakűrlıkla çabalayan ve hayatım boyunca emeklerini hiçbir zaman esirgemeyen babam Gűrol Matpan'a, annem Yasemin Matpan'a ve kardeŐim Őmer Matpan'a tűm kalbimle teŐekkűr ediyorum.

Tez çalıŐmam boyunca beni ilgiyle takip eden kedim Őıla'ya ve kuŐum Behlűl'e çalıŐmalarımı ve tezimi yemedikleri için teŐekkűr ediyorum.

Bu tezi aileme ithaf ediyorum...

BűŐra MATPAN



## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
TABLolar DİZİNİ .....	x
SİMGELER VE KISALTMALAR .....	xi
GİRİŞ.....	1

### 1. BÖLÜM

#### VERGİ CENNETLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Vergi Cennetinin Tanımı .....	3
1.2. Vergi Cennetinin Tarihsel Gelişimi .....	4
1.3. Vergi Cennetinin Özellikleri .....	5
1.4. Vergi Cennetini Belirleyen Kriterler .....	8
1.4.1. Vergileme Rejimleri .....	9
1.4.2. Ülkeler Arası Bilgi Paylaşımının Olmaması (Şahsi / Finansal Gizlilik) .....	10
1.4.3. Vergi Mevzuatlarının Şeffaflıktan Uzak Olması .....	12
1.4.4. Belirli Bir Faaliyette Bulunma Gereksiniminin Olmaması.....	12
1.5. Vergi Cenneti Kabul Edilen Ülkeler .....	13
1.5.1. Vergi Cenneti Olarak Nitelenen Ülkelerin Listesi.....	14
1.5.2. Vergi Cenneti Uygulamalarına Karşı OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar .....	16
1.6. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması.....	17
1.6.1. Uygulamadaki Genel Rejime Göre Sınıflandırma.....	18
1.6.2. Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma.....	19
1.7. Vergi Cennetlerinin Tercih Edilme Sebepleri.....	20
1.7.1. Vergi Planlamasına Olanak Sağlaması.....	20

	<b>Sayfa</b>
1.7.2. Vergiden Kaçınma İçin İmkân Oluşturması.....	21
1.7.3. Vergi Kaçırma İçin Zemin Oluşturması.....	21
1.8. Vergi Cennetlerinin Sunduğu Ekonomik Avantajlar .....	22
1.8.1. Off-Shore (Kıyı Ötesi) ve Finans İşletmelerine Yönelik Avantajlar .....	22
1.8.2. Turizm İşletmelerine Yönelik Avantajlar .....	22
1.8.3. Gemi Taşımacılık İşletmelerine Yönelik Avantajlar .....	23
1.8.4. Gayrimenkul Sahiplerine Yönelik Avantajlar .....	23
1.8.5. Üretim Şirketlerine Yönelik Avantajlar .....	23
1.9. Vergi Cennetlerinin Zararları.....	24

## **2. BÖLÜM**

### **VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR**

2.1. Vergi Cennetleri İle Mücadele .....	26
2.1.1. OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar .....	26
2.2. Vergi Cennetlerine Karşı AB Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar .....	34
2.3. Vergi Cennetlerine Karşı BM Tarafından Yürütülen Çalışmalar.....	39
2.4. Vergi Cennetlerine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar .....	41

## **3. BÖLÜM**

### **VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE YAKLAŞIMLARI**

3.1. Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) Yapısı.....	42
3.2. OECD'de Yer Alan Ülkelerin Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülke Kategorisine Göre Gruplandırılması .....	45
3.3. OECD'de Yer Alan Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları .....	48
3.3.1. OECD'de Yer Alan Gelişmiş Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları .....	49
3.3.2. OECD'de Yer Alan Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları.....	63

	<b>Sayfa</b>
3.4. OECD Ülkelerinin Vergi Cennetleri ile Mücadelesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme.....	67
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>70</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>72</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>81</b>
<b>EK-1.....</b>	<b>81</b>



## TABLolar DİZİNİ

<b>Tablo</b>	<b>Sayfa</b>
<b>Tablo 1.1.</b> Finansal cennetler ve özellikleri.....	7
<b>Tablo 1.2.</b> OECD vergi cenneti ülkelerin listesi.....	14
<b>Tablo 1.3.</b> Coğrafi bölgelere göre vergi cennetlerinin dağılımı.....	19
<b>Tablo 2.1.</b> AB kara liste ülkeleri.....	37
<b>Tablo 2.2.</b> AB gri liste ülkeleri.....	38
<b>Tablo 3.1.</b> OECD'nin organizasyon yapısı.....	44
<b>Tablo 3.2.</b> OECD üyesi ülkeler.....	46
<b>Tablo 3.3.</b> OECD'de yer alan gelişmiş ülkeler.....	47
<b>Tablo 3.4.</b> OECD'de yer alan gelişmekte olan ülkeler.....	48

## SİMGELER VE KISALTMALAR

### Simgeler

€	Euro
\$	Dolar
%	Yüzde

### Kısaltmalar

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACU	Asya Para Birimi
AEA	Avrupa Ekonomik Alanı
Akt.	Aktaran
AP	Avrupa Parlamentosu
BEPS	Base Erosion Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı)
BM	Birleşmiş Milletler
C.	Cilt
CRA	Kanada Gelir Kurumu
FATCA	Dış Hesaplar Vergi Uyum Yasası
FATF	Finansal Eylem Görev Grubu
G7	Group of Seven
G8	Group of Eight
G20	Group of Twenty
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	International Monetary Fund
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü)
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation (Avrupa Ekonomik İş birliği Teşkilatı)
s.	Sayfa
S.	Sayı
TJN	Tax Justice Network
VUK	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
WB	World Bank (Dünya Bankası)



## GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte dünyada hızla artmakta olan sermaye hareketliliği, tüm ülkeler için yabancı sermayenin önemini daha da arttırmıştır. Sermayenin, vergi oranlarındaki ulus ötesi değişmelere karşı duyarlı hale gelmesi vergide rekabeti ön plana çıkarmıştır. Tam da bu noktada vergi cennetlerinin (tax havens) etkisi ortaya çıkmaktadır.

Vergi cennetleri, sıfır oranlı vergi veya çok düşük oranlarda vergi uygulayarak çok uluslu şirketleri, sermaye ihracı yapan ülkeleri ve büyük pek çok yatırım şirketini cezbederek kendine çekmektedir. Vergi cennetleri oldukça eski bir oluşum olmasına rağmen günümüzde tam olarak açık bir tanımdan bahsetmek pek mümkün değildir. Vergi cennetlerinden bahsedildiğinde, mükellefleri vergi kaçakçılığına teşvik ederek vergiden kaçınmasına olanak sağlayan ve vergi yükünü azaltan, ayrıcalıklı vergi imkânı sunarak yabancı şirketlerin ilgisini çeken ülkeler kastedilmektedir.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD), bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için taşıması gereken dört temel özelliği ön plana çıkarmıştır. Bunlar; vergi olmaması veya vergilemenin düşük oranlı olması, ülkeler arası bilgi paylaşımını önleyen kişisel ve finansal bilgilerin korunması, vergi mevzuatlarının şeffaflıktan uzak olması ve faaliyette bulunma gereksiniminin olmamasıdır. Ayrıca OECD, ülkelerin iş birliği yapmayı kabul edip etmemesine ve uluslararası vergi standartlarına göre çeşitli listeler oluşturmuştur. OECD'de şu an üç farklı sınıflandırma söz konusudur. Bu sınıflandırma; beyaz liste, gri liste ve kara liste ülkelerinden oluşmaktadır.

Vergi cennetleri birçok farklı alanda avantaj sağlamaktadır. Bu avantajlara off-shore, turizm, gemi taşımacılık, e-ticaret örnek verilebilirken, diğer taraftan da birçok dezavantaj ortaya çıkmaktadır. Yasa dışı elde edilen paraların aklanması ve vergi matrahlarının cennet ülkelere aktarılması vergi hasılatlarını aşındırarak ülkeleri ciddi anlamda gelir kaybına uğratmakta, kamu bütçesini etkileyerek kamu finansmanına zarar vermektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi cennetleriyle mücadele zorunluluğu doğmuştur. Birçok ülke ve kurumsal yapı mevzuatlar kapsamında vergi cennetleriyle mücadele konusuna önem vermekte ve bir takım düzenlemelere gitmektedir. OECD, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, G-8 Ülkeleri ve Mali Eylem Görev Grubu bünyesinde çalışmaların yürütüldüğü bilinmektedir. Bu zorunluluk kapsamında "OECD Ülkelerinde Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları" başlıklı çalışmamızda, OECD ülkelerinde uygulanan vergi cennetlerine yönelik mücadele kapsamlı bir biçimde ele alınacaktır.

Araştırmanın amacı; Mükelleflerin vergiden kaçınmak amacıyla vergi matrahlarını vergi cenneti ülkelere aktarması ve gizlilik dolayısıyla yasa dışı para aklama faaliyetlerinin önlenememesi vergi hasılatlarında aşınmaya sebebiyet vermekte, gün geçtikçe gelişen teknoloji de vergi kaçırmaya imkân sağlamakta ve bu durum vergi hasılatlarında kayba neden olarak kamu harcamalarının finanse edilmesini zorlaştırmaktadır.

Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD'ye üye gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler temelinde çalışmanın birinci bölümünde vergi cenneti kavramsal çerçevesi, özellikleri, tarihsel gelişimi, sınıflandırılması, tercih edilme sebepleri, avantaj ve zararları ile vergi cenneti kabul edilen ülkelerin listesi açıklanıp ikinci bölümünde vergi cennetlerine yönelik kurumlar bazında yürütülen çalışmalar incelendikten sonra çalışmanın üçüncü bölümünde OECD kapsamında, üye ülkeler tarafından yürütülen çalışmalar gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından değerlendirilecektir.

Araştırmanın önemi; Vergi cennetlerinin sağladığı vergisel kolaylıklar ülkelerdeki mali ve ekonomik dengeyi bozarak matrahta aşınmayı ortaya çıkarmakta, vergi gelirlerini azaltmakta ve ciddi bir gelir kaybına sebep olmaktadır. Vergi gelirlerinin istenilen düzeyde toplanamaması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kamu finansmanında zorlanmaya sebep olmakla birlikte ülkelerin makroekonomik dengelerine de zarar vermektedir. Bu önem kapsamında, OECD'nin bünyesinde hem gelişmiş ülkeleri hem de gelişmekte olan ülkeleri barındırması ve OECD verilerine daha kolay ulaşılabileceği varsayımına dayanarak, vergi cennetleri ile mücadele konusunda yürütülen çalışmaların ele alınması uygun görülmüştür.

Araştırmanın Yöntemi; Bu çalışmada, konuyla ilgili bilimsel eserler, kitaplar, dergiler, makaleler, internetteki web siteler dikkate alınarak kaynak taraması yöntemi kullanılacaktır. Güncel verilerin sağlanmasında OECD, BM ve AB gibi resmi kurumların kaynaklarından da faydalanılacaktır. Teorik olarak elde edilen veriler, güncel bilgilerle desteklenecektir. OECD'ye üye gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere ilişkin liste ve ekonomik veriler tablolar aracılığı ile açıklanacaktır.

Kavramsal Çerçeve; Vergi cennetleri mali, ekonomik ve sosyal açıdan ülkeleri etkileyerek zor duruma düşürmekte ve çözüm arayışlarına yöneltmektedir. OECD'ye üye gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından yürütülen birçok uluslararası çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar vergi planlaması, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi cennetlerinin tercih sebepleri, vergi cennetlerinin avantajları ile zararları, kurumlar bünyesinde ve ülkeler bağlamında uluslararası düzeyde ortaya konularak teorik ve ampirik çalışmalar kapsamında açıklanmaya çalışılacaktır.

Varsayımlar; Çalışmada kullanılan kaynakların gerçeği yansıttığı kabul edilmektedir.

Kapsam ve Sınırlılıklar; OECD'ye üye ülkelerin vergi cennetleri ile mücadele uygulamaları, bu çalışmanın kapsamını oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu çalışma, yapıldığı dönem itibarıyla, OECD ülkeleri çerçevesinde ulaşılan veriler ile sınırlıdır.

Veri Toplama Tekniği; Daha önce yayınlanmış olan konu ile ilgili tezler, makaleler, dergiler ve benzeri kaynaklardan yararlanılacaktır. Ayrıca, OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), BM (The United Nations) ve AB (Avrupa Birliği) gibi kurumların resmi internet sitelerinde yayınlanan verilerden de faydalanılacaktır.



## 1. BÖLÜM

### VERGİ CENNETLERİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde vergi cennetlerinin tanımı, tarihsel gelişimi, özellikleri, sınıflandırılması, tercih edilme sebepleri, avantaj ve zararları ile vergi cenneti kabul edilen ülkelerin listesi ele alınacaktır.

#### 1.1. Vergi Cennetinin Tanımı

Vergi cenneti (tax haven) kavramı dünyada sıklıkla kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda kabul edilebilir mahiyette bir tanım henüz yapılamamıştır. Vergi cennetleriyle ilgili birçok farklı kaynakta farklı tanımlamaların yapıldığı görülmektedir.

Bu tanımlamalarda, vergi cennetlerinden şu şekillerde bahsedilmektedir:

Vergi cennetleri; vergi oranlarının çok düşük olduğu veya hiç verginin olmadığı ülkeler ya da yargı çevreleri (jurisdiction) şeklinde ifade edilen ada devletleridir (Bingöl, 2021).

NOU(Official Norwegian Reports)'nın 2009'da yayımladığı rapora göre vergi cennetleri; çok düşük vergi oranları ile paravan olarak da nitelendirilen hayali şirketlerin (shell company) çoğunlukta olduğu ülkelerdir. Genellikle off-shore finans merkezlerine eş anlamlı veya alternatif olarak kullanıldığı ifade edilmektedir (s. 15).

Yetkiner'e göre (2001), vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasına olanak sağlayan ve işlemlerin gizlilikle yürütülmesine imkân veren ülkelerdir (s. 92).

Günaydın (1999) vergi cennetlerini, vergi oranlarını çok düşük uygulayarak yabancı sermayeyi ve yatırımcıları ülkelere çekebilmeyi amaçlayan ülkeler olarak ifade etmiştir (s. 76).

Çamlıca'nın 1996'da yaptığı tanıma göre vergi cennetleri, vergilendirmeyi ya çok düşük oranlarda uygulayan ya da hiç vergilendirme yapmayan devletlerdir (s. 95).

Vergi cennetleri; yabancı işletme ve yatırımcılara vergiden kaçınmak için çeşitli imkânlar sunan vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerdir (Desai vd., 2004). Ayrıca OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), IMF (International Monetary Fund), G7 (Group 7), G20 (Group 20), AB (Avrupa Birliği) gibi uluslararası kuruluşların belirleyeceği kriterler, vergi cennetlerine karşı diğer ülke ekonomilerinin korunmasına katkı sağlamaktadırlar (Lesage, 2010, s. 2).

Şu ana kadar bahsedilenlere göre, vergi cenneti ifadesinin küresel bir tanımı bulunmamakta ayrıca ülkeler de vergi cenneti olarak nitelendirilmeyi kabul etmemektedir. Vergi cennetleri hakkında en ayrıntılı tanımı OECD yapmıştır. OECD, belirlediği kriterleri de göz önüne alarak

vergi cenneti olan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin listesini yapmaya başlamıştır. Bu ülkelerin listesi ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

## 1.2. Vergi Cennetinin Tarihsel Gelişimi

Vergi cenneti kavramının kelime kökeni incelendiğinde, ilk sözcük olan vergi Latince “taxare” kelimesinin Türkçede anlamı aynı kabul edilen, eski Fransızcada ise “taxer” kelimesine dayandığı bilinen “tax” kelimesinden gelmektedir. Vergi cenneti ise güvenilir liman, sığınak veya yer anlamlarını ifade eden, eski İngilizcede karşılığı “hæfen” kelimesine dayanan, kökeni ise eski Norsçada “høfn” olan “haven” kelimelerinin birleşerek ortaya çıkardığı İngilizce ifade “tax haven” olarak çevrilmiştir (Oğhan, 2020, s. 6).

Vergi cennetlerinin ilk uygulamalarına Antik Yunan’da rastlandığı düşünülmektedir. Antik Yunan’da ise ihracat ile ithalat malları üzerinde vergi uygulanmaktaydı. Ticaret yapan kişiler ise mallar üzerinde uygulanan bu vergilerden kaçmak için düşük vergi oranına sahip olan diğer küçük ülkeler üzerinden ticaretlerini gerçekleştirerek, mallarını da yakın ada ülkelerde stok yaparlardı. Yaşanan bu durumlar, vergi cennetlerinin doğumuyla ilişkilendirmek mümkündür (Oğhan, 2020, s. 57). Vergi cennetlerinin en eski kapsamda modern uygulamalarının ise İsviçre’de olduğundan bahsedilmektedir. İsviçre, başka bölge ve ülkelerden akan sermaye hareketleri için güvenli bir liman konumunda görülmüştür (Wu, 1999; akt. Ülger, 2013, s. 8). Özellikle II. Dünya Savaşı’ndan önce İspanya, Rusya, Güney Amerika, Almanya ve Balkan ülkeleri, sermayelerinde yaşanacak kayıpları engelleme ve koruma hedefiyle İsviçre bankalarında hesap açtırarak sermayelerini bu bankalara yatırmışlardır. Yaşanan bu finansal akışlar, II. Dünya savaşı sürecinde de devam etmiş ve sona erdikten sonra da İsviçre hariç olmak üzere, savaşın neden olduğu sonuçları azaltmak ve ortadan kaldırmak amacıyla yeniden yapılandırma kapsamında Avrupa ülkeleri ve Kuzey Amerika vergi oranlarını arttırmışlardır (Smith,1999; akt. Ülger, 2013, s. 9). İsviçre’nin savaş sırasında çektiği sermaye akışları, savaş sonrasında da sürmüş ve İsviçre güvenli liman konumunu sürdürerek vergi cennetlerindeki modernleşmenin yolunu açmış, 1930’lu yıllarda bu olguyu ortaya çıkarmıştır. Servetlerini korumak isteyen Amerika ve Kanadalı zengin iş insanlarınının güvenli bir sığınak olarak Bahama Adaları’nı seçmesiyle beraber Batı Hint Adaları’nda (Karayipler), sermaye akışının biriktiğini gören Amerikan bankaları bu bölgelerde bankalar açarak, 1960’ların sonu ve 70’lerin başında en az maliyetle vergi kaçırmanın öncüsü olmuşlardır (Wu, 1999; akt. Gündoğdu, 2009, s. 58). 1980’lerde kontrollerin sermaye hareketleri üzerinden kaldırılmasıyla beraber, vergi cennetlerinin en verimli dönemleri yaşanmıştır (Öz, 2005, s. 127; akt. Ülger, 2013, s. 9). Örnek vermek gerekirse, en ünlü tütün üretim markası kurucuları olan RJ Reynolds ve Philip Morris, İsviçre’nin vergisel avantajlarından faydalanmak amacıyla yönetim merkezlerini 90’lı yıllarda ABD’den İsviçre’ye taşımışlardır (Gurtner, 2004, s. 24; akt. Gündoğdu, 2009, s. 58).

Vergi cennetleri, ülkelerde yarattığı gelir kayıpları sebebiyle, en başta OECD olmak üzere birçok kuruluşun dikkatini çekmiştir. OECD, 1998'de bir rapor yayımlayarak "zararlı vergi rekabeti ve uygulamaları" adı altında vergi cennetleriyle mücadeleye teşvik etmiştir (Ülger, 2013, s. 10). Günümüzde ise hem ulusal hem de küresel seviyede, vergi cennetleriyle mücadele devam etmektedir.

### 1.3. Vergi Cennetinin Özellikleri

OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan Zararlı Vergi Rekabeti adlı raporda, vergi cennetlerinin vergi rekabeti uygulamaları zarar verici olarak nitelendirilmiştir. Raporda vergi cenneti ülkeler; vergilerin düşük oranlarda uygulanması ya da hiç uygulanmaması, bilgi değişimine olanak vermemesi, reel ekonomik faaliyetlerin olmaması ve şeffaflık eksikliği ölçütleri dikkate alınarak tespit edilmiştir (OECD, 1998, s. 23; akt. Oğhan, 2020, s. 9).

Söz konusu ölçütler diğer kuruluşlar tarafından da genel olarak kabul görmekte ya da bazı küçük değişikliklerle ifade edilebilmektedir. Yine OECD tarafından 2000 yılında hazırlanan raporda ise düşük oranlarda nominal vergi uygulanması ya da hiç vergi uygulanmamasının ülkelere "vergi cenneti" denilmesinde gerekli olduğu ancak bunun ölçüt olarak tek başına yeterli bir kriter olmadığı bildirilmiştir. Raporda vergilendirilmemiş off-shore finans ya da diğer hizmet sektörüne ait çeşitli faaliyetlerin ülke ekonomisinin büyük bir kısmını oluşturması durumuyla beraber, bilgi değişimi, şeffaflık ve ülke içinde yabancı şirket faaliyetlerinin fazla olması, vergi cenneti ülkelerin tespit edilmesinde tamamlayıcı kriterler olarak ifade edilmektedir (OECD, 2000).

Vergi cennetleri, tipik olarak, siyasi ve ekonomik olarak statik bir ortamda yabancı bireylere ve işletmelere hiç sunmayan veya çok az vergi yükümlülüğü sunan off-shore ülkelerdir. Vergi cenneti ülkelerinin özellikleri, genellikle, gelir vergisinin olmaması ya da düşük olması, asgari bilgi raporlaması, şeffaflık yükümlülüklerinin olmaması, yerel mevcudiyet gerekliliklerinin olmaması ve vergi cenneti araçlarının pazarlanmasıdır. Bir diğer ifadeyle vergi cennetlerinin sağladığı imkânlardan faydalanan vergi mükellefleri ve vergi konusuyla ilgili etkin bilgi değişimine engel olan yasal düzenlemelerin olması, idari ya da yasal hüküm işleyişlerinde şeffaflık eksikliği ve sadece vergiye duyarlı işlem ve yatırımları çekmenin temel amaç olduğu önemli ekonomik faaliyetlerin olmaması vergi cenneti olgusunun ölçütleri olarak sıralanmaktadır (OECD, 2001).

Vergi cenneti olarak kabul edilen birtakım ülkeler, vergi cennetini kullanan şirketlerin menşe ülkelerinde uygulananlara kıyasla çok daha düşük ve yalnızca belirli gelirler için uygulanan vergilere sahiptir. Böylece, vergi cenneti ülkeler, şirketlerin ikamet ettikleri ülkelerde elde edemedikleri tüm vergi avantajlarını müşterilerinin kullanımına sunarlar. Şirketler ya da kurumlar, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkede ikametgâh edinerek ya da şirketin veya başka bir tüzel kişiliğin kayıtlı ofisini kurarak, o ülkenin kendi vergilendirmesinden

yararlanırlar. Bu tür gelirler ve kazançlar, menşe ülkelerinden çok daha az vergilendirilir. Sonuç olarak, vergi cenneti ülkeler, düşük oranlı vergilendirme yoluyla elde edilen sermaye kaynaklarının, ekonomik genişlemede kullanılmasına imkân sağlanmaktadır (OECD, 2001).

Örneğin, Cayman Adaları, Bermuda, Bahamalar, diğer vergi dışı gelir veya kişisel servetler (gelir vergisinin olmaması, bankaların yurtdışından gelen ekonomik gelirleri) finansal şirketlerin ilgi çekici bir parçasıdır. Karayipler'deki vergi cennetlerinin çoğu, genellikle yoksul sakinleri olan küçük, ekonomik yönden zayıf ülkelerdir. Karayipler'deki ülkeler, gümrük vergileri, izin vergileri ve harçların tahsili yoluyla daha düşük maliyetle önemli bir gelir elde edebilmektedir (Öz, 2005, s. 130-131).

Tüm vergi cenneti ülkeleri, banka veya ticari bilgilere bir miktar koruma sağlamaktadır. Yabancı bir hükümetten yasal bir soruşturma yapılması durumunda, soruşturma, anlaşmalar uyarınca yapıldığında çoğu ülke bu bilgileri korumayacaktır. Aksi takdirde, vergi cennetleri, başka bir ülkenin yasalarını ihlal etmesine rağmen, sunulan bankacılık sırrını ifşa etmeyi reddedecektir. Ayrım, vergi suçlarını teşvik edebilecek sınıflandırılmış banka bilgileri üzerindeki abartılı kısıtlama kurallarının yanı sıra kişisel gizliliğin korunmasına ilişkindir. Ancak bazı durumlarda meşru araştırmaya izin veren mevzuat tarafından yapılmaktadır. Erişimi sınırlayan önlemlerin güvenlik düzeyi ve boyutu, ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu nedenle, bazı ülkeler vergi kaçakçılığı ile diğer suç faaliyetleri arasında bir ayrıma giderek ceza davaları soruşturulurken ücretler dışında iş birliği yapmakta, ancak vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda iş birliği yapmamaktadır. Dolayısıyla, ekonomik faaliyetlere katılan kişi veya kuruluşların bu ülkelerdeki mali ve ticari faaliyetlerine ilişkin olarak kanunla korunan gizli bir kasaya sahip olmaları da sermaye kaynaklarının sağlanmasına katkı sağlamaktadır (Zucman, 2015, s. 9).

Bankacılık sektörü, vergi cenneti olmayan ülke ekonomisine kıyasla vergi cenneti ülkelerin ekonomisinde daha önemli bir rol oynama eğiliminde olmuştur. Birçok vergi cenneti ülke, bankanın devlet sınırları dışındaki faaliyetlerini desteklemek için politikalar izlemiştir. Bu, ülke sakinlerinin bankacılık işleri ile yabancıların bankacılık işleri arasında bir ayrımın uygulanmasıyla sağlanmıştır. Vergi cennetleri, büyük ölçüde yabancı bankaların varlığı sayesinde gelişmektedir. Etkin bir bankacılık faaliyetinin önemli şartlarından biri, banka mevduatı şeklindeki yabancı mal hacmi ile söz konusu ülkenin, toplam dış ticaret hacmi arasındaki optimal ilişkidir (Şakar, 2008, s. 46-47).

Genel olarak, yabancı şirketlerin faaliyetleri zorunlu karşılıklara tabi değildir, farklı şekilde vergilendirilir (vergiye tabi olacaksa) ve para birimi dönüştürmeleri veya diğer ekonomik faaliyetlerle ilgili incelemeye tabi tutulmaz. Ayrıca, bu faaliyet, bankacılık gizliliğinin korunmasına ilişkin garantilerden yararlanmaktadır (Gökbel, 2011).

Vergi cennetleri içinde yer alan yabancı bankalardaki sermaye mevduatları, finansal cennet olmayan ülkelerde bulunan yabancı banka hesaplarına kıyasla çok daha yüksektir. Ekonomik

büyüme için gerekli sermaye kaynaklarının sağlanması ve sosyal yerel dengenin korunması, sınırlar dışında hızlı ve kolay operasyonlara izin veren gelişmiş bir bankacılık sisteminin varlığı ile sağlanmaktadır. Genel bir kural olarak, vatandaşlar para birimi üzerindeki kontrollere tabi değildir, ancak bu kural o ülkenin sakinleri için geçerli değildir. Bir vergi cennetinde kurulmuş, sahibi bir yabancı olan ve faaliyetlerinin çoğunu vergi cenneti ülkede yürüten bir şirket, kambiyo kontrolleri açısından genellikle yabancı rejime sahip bir kişi olarak kabul edilir. Böylece, vergi cennetinde bir yabancı, diğer yargı bölgelerinde faaliyet göstermek için bir şirket kaydettirebilir. Bir şirketin faaliyetleri, diğer ülkelerin para birimiyle yürütüldüğü ve vergi cennetinde finansal işlemler gerçekleştirmediği sürece, vergi cennetinde yapılan takas işlemleri hakkında şirket kontrol edilmez (Kılıçer & Peker, 2014, s. 173).

Genel olarak, vergi cennetleri, kişilerin veya şirketlerin vergi politikalarından yararlanabilmeleri için ikamet veya ticari mevcudiyet gerektirmez. Yasalara göre yasal boşluklara, kredilere veya diğer özel vergi hususlarına izin verilen yabancı ülkelerde, bireyler ve şirketler, gelir üzerinden alınan düşük vergilerden veya hiç vergi almamasından potansiyel olarak yararlanabilirler. Bu durum, vergi cennetlerinde yasa dışı faaliyetlerde bulunmanın hiçbir avantajı olmayacağını göstermektedir. ABD merkezli şirketlerin uluslararası düzeyde borç alması daha ucuz olabileceğinden, vergi cennetleri kredi alanında da avantajlar sunabilir. Ayrıca, yabancı vergi otoriteleriyle sınırlı veya hiç finansal bilgi paylaşmadıkları için ihtiyatlıdır. Vergi cennetlerinin avantajlarından biri, hem yerleşik (mukim) olmayanlar hem de yabancı para birimindeki işlemler için ticaret doğrulamasının olmamasıdır. Bu ülkeler, finansal işlemleri nispeten daha istikrarlı bir gelir kaynağı olarak görmekte ve teşvik etmeye çalışmaktadır. Mali kaynakları çekmek için yasal çerçevenin uyarlanması yoluyla, cennet ülke için bir tanıtım kampanyası gerçekleştirilmektedir. Vergi cennetleri önemlerine göre, ana vergi cennetleri ve ikincil vergi cennetleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Tablo 1, yedi farklı vergi cenneti ülkelerde sağlanan vergisel ve diğer avantajları ortaya koymaktadır:

**Tablo 1.1.** Vergi cennetleri ve özellikleri

Vergisel ve diğer avantajlar	Vergi cennetleri
<ul style="list-style-type: none"> <li>Gelir ve sermaye kazançları vergilendirilmez. "Sıfır cennet" veya "saf cennet" olarak bilinirler.</li> </ul>	Bermuda, Bahamalar, Bahreyn, Nauru, Cayman, Turks&Caicos, Saint Vincent, Vanuatu Cumhuriyeti ve Monako adaları
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vergi oranları, devlet tarafından onaylanan, çifte vergilendirmeye ilişkin devletler arası uygulanan vergi anlaşmaları nedeniyle kota indirimleri sonucu düşük bir değere sahiptir.</li> </ul>	Britanya Virjin Adaları, İsviçre, Lihtenştayn, Hollanda Antilleri, Man Adaları, Guernsey&Jersey Adaları, İrlanda Cumhuriyeti
<ul style="list-style-type: none"> <li>Gelir veya faydaların vergilendirilmesi yerel bazda belirlenir. Bu ülkelerdeki vergi mükellefleri, sınır ötesi ticaretten elde edilen kazançların vergilendirilmesinden muaftır.</li> </ul>	Liberya, Kosta Rika, Filipinler, Venezuela, Malezya, Panama

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Off-shore ve holding şirketleri için tercihli muamele gören ülkeler.</li> </ul>	Macaristan, Avusturya, Hollanda, Lüksemburg, Tayland, Singapur
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İhracatın geliştirilmesi için yapılan sektörler için vergi muafiyetleri sunar.</li> </ul>	1 Ocak 1981'den önce kurulan şirketler için İrlanda, Madeira
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yatırım odaklı olan veya olmayan, ancak belirli ayrıcalıklara sahip off-shore faaliyetler yürüten uluslararası şirketlere finansal avantajlar sağlar.</li> </ul>	Karayipler'de Bahamalar, Antigua, Bermuda, Britanya Virjin Adaları, Montserrat ve Nevis Adaları
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Diğer bankacılık şirketlerine veya off-shore faaliyetleri olan diğer finansal kuruluşlara belirli vergi avantajları sağlar.</li> </ul>	Antigua, Karayipler, Anguilla, Grenada, Barbados Adaları ve Jamaika'da Ada-İngiliz toprakları

**Kaynak:** Yazar tarafından oluşturulmuştur

İkincil vergi cennetleri, yüksek gelir vergisinin uygulandığı, aynı zamanda belirli yasal hükümlerin bulunduğu ve yatırımcılar tarafından da vergi planlama işlemlerinde kullanılan küçük sanayileşmiş ülkeleri kapsamaktadır. Örneğin; Vatikan, Fransız Polinezyası, Malta Cumhuriyeti, Maurice Adaları, Haiti, Tayvan, Jamaika, İngiliz Virjin Adaları gibi. Ana vergi cennetlerinin tüm özelliklerini yerine getirmek zorunda kalmadan, daha küçük bir alana ve sayısal olarak küçük bir nüfusa sahiptirler. Bu nedenle, genellikle herhangi bir vergilendirme yapmamakta, şahıs ya da şirketler tarafından elde edilen tüm gelirleri vergilendirmemektedirler. Ayrıca belirli şirketler tarafından yürütülen faaliyetler için vergiden muafiyet sağlamak veya çok düşük oranlar belirlemektedirler. İtalya, Avusturya, Belçika, Fransa gibi belirli ekonomik sektörler için çekici olma olasılığına sahip güçlü sanayileşmiş devletler, yabancı sermayeyi kendilerine çekmek ve ihracatlarını artırmak için, çekici vergi muafiyetleri veya vergi indirimleri sunan yardımlar verme eğilimindedir (OECD, 2009).

#### 1.4. Vergi Cennetini Belirleyen Kriterler

OECD tarafından belirlenen kıstaslara göre vergi cennetleri şu özelliklere sahiptir: (Özpehriz, 2008, s. 1-2);

- Vergilendirmeler çok düşük oranlı yapılmakta ya da hiç yapılmamaktadır.
- Vergisel işlemler belli bir gizlilik içinde yapılmaktadır.
- Başka ülkelerle mali konularda bilgi değişimi anlaşmaları bulunmamaktadır.
- Yalnızca vergisel amaçlarla yatırımların yapıldığı ayrıca reel anlamda aktif bir ekonomik etkinliklerin olmadığı ülke ve bölgeler vergi cenneti kabul edilmektedir.

Avrupa Parlamentosu (AP), vergi cennetlerinin tanımında, aşağıda verilen ölçütlerden bir veya daha fazlasını taşıyan, bölge ya da ülkeleri esas almaktadır (Alıcı, 2016, s. 3);

- Fiilen yaşadığı veya ticari faaliyetlerini gerçekleştirdiği ülkeden vergi kaçırmayı hedeflemiş yerleşik olmayanların gelirlerini ve varlıklarını, çok düşük oranlarda vergilendiren ya da hiç vergilendirmeyen bölgeler ya da ülkeler
- Genel itibariyle kendi halkına tanımadığı vergi avantajlarını, yerleşik olmayan şirket ve kişilere tanıyan bölgeler ya da ülkeler
- Ülkeler arası mükellef bilgilerinin etkin değişimine engel olan idari ve yasal düzenlemeler ile işlemleri bulunan bölgeler ya da ülkeler
- Finansal işlemlere ve varlık mülkiyetlerine ilişkin kamuya bilgilendirme yapılması zorunluluğu hiç olmayan veya minimum düzeyde olan bölgeler ya da ülkeler
- Genel itibariyle kabul gören kurumsal hesap verebilirlik ve yönetim standartlarını en alt seviye dahi uygulamayan bölgeler ya da ülkeler.

#### **1.4.1. Vergileme Rejimleri**

Vergi cenneti adıyla bilinen ülkeler, vergilendirmenin konusu olan gelir, sermaye ve servetleri diğer ülkelerin aksine ya hiç vergilendirmemekte ya da düşük vergilendirmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ortaya çıkan vergi kayıplarını mümkün olduğunca en aza indirmek amacıyla farklı vergileme ilkeleri ve rejimlerine öncelik vererek, ülkelerin tek bir vergileme yerine birden fazla vergileme rejimine yöneldikleri ve vergi sistemlerini buna uygun olarak biçimlendirmeye çalıştıkları görülmektedir. Vergileme rejimlerinin ulusal ve uluslararası ekonomiye katkısı bakımından çeşitli görüşler ortaya çıkmakta ancak ülkeler arasında vergileme rejimlerine yönelik net olarak bir anlaşma sağlanamadığı da gözlemlenmektedir (Dağlıoğlu & Çiçek, 2014, s. 27). Özellikle bazı ülkelere bakıldığında, vergilendirme rejimleri ile vergi cenneti kapsamına tam anlamıyla girmemekle birlikte, çok uluslu işletmeleri kendi bünyelerine çekebilmek amacıyla birçok teşvik ve avantaj sağladıkları görülmektedir. Tercihli vergi rejimleri olarak da isimlendirilen bu atipik rejimler, ülkelerin kabul edilen vergi kurallarına kıyasla, muayyen tipte kurumlar veya faaliyetler için daha çok yarar sağlamaktadır (Öz, 2005, s. 124; akt. Çamurcu, 2017, s. 235).

Teşvik ve vergi avantajlarının gelir türlerine göre değişmesinin yanı sıra uygulanacak vergi oranları da belirli iş türlerine göre sektörel olarak da değişebilmektedir. Sağlanan bu vergi avantajları ise yatırımcıların faaliyetlerini cennet ülkelerde yürütmeleri açısından en önemli motivasyon kaynağını oluşturmaktadır (Akkaya, 2011, s. 85). Bu rejimlere örnek olarak; taşımacılık şirketi, bankacılık, sigorta, finansman ve fon yönetimi, finansal kiralama, şirket,

dağıtım ve hizmet merkezi rejimleri ile holding işletme rejimleri ve fikri mülkiyet rejimleri verilebilir (Çamurcu, 2017, s. 235).

Vergi sistemlerine göre uygulamada olan vergi cennetleri; verginin olmadığı vergi cennetleri, yurt dışında yürütülen faaliyet gelirleri üzerinden vergi almayan vergi cennetleri, özel vergi rejimi uygulayan vergi cennetleri ve vergilerin düşük oranlı olduğu vergi cennetleri olarak sınıflara ayrılabilir.

Hiçbir verginin olmadığı vergi cennetleri “saf vergi cennetleri” olarak adlandırılmakta ve bu vergi cennetlerinde servet ve gelir üzerinden hiçbir şekilde vergi alınması söz konusu olmamaktadır (Gordon, 1981, s. 15). Yurt dışında yürütülen faaliyetlerle elde edilen gelirlerden vergi almayan vergi cennetlerinde, faaliyetlerini yalnızca yurtdışında yürütme ya da faaliyetlerini hem yurt içinde hem de yurt dışında yürütme şartlarıyla kuruluş izinleri olan şirketlerin yurt dışında elde ettikleri gelirlerinden vergi alınmamaktadır. Özel vergi rejimi uygulayan vergi cennetlerinde ise belli türlerdeki şirket ya da faaliyet gelirlerine farklı alanlarda vergi avantajları sağlanmaktayken, düşük vergileme oranlarını tercih eden vergi cennetlerinde ise dünya genelinde elde edilmiş bütün gelirlere vergi uygulamaları düşük oranlıdır. (Öz, 2005).

#### **1.4.2. Ülkeler Arası Bilgi Paylaşımının Olmaması (Şahsi / Finansal Gizlilik)**

Vergi cennetlerinin bilgi değişimi ve kişisel bilgi paylaşımına izin vermemeleri, bu ülkelerin sunduğu vergi avantajları kadar yatırımcıları bu alana çeken önemli bir faktör olduğu bilinmektedir. Bilgi paylaşımının zayıflığı, bu ülkelere dışarıdan giren sermayeyle ilgili bilgilerin saklı tutularak, küresel finansal sistemde sermayenin asıl sahibi olan ülkenin sermayeyi takip etmesini zorlaştırmaktadır (Çelikkaya&Bişgin, 2012, s. 78). Bilgi değişimi, genel itibarıyla gizlilik kapsamında ele alınan bir konudur. Gizlilik ise iş ve işlemlerin kısmen ya da tamamen izlenememesi sonucunda bundan yarar sağlayanların kimliklerinin belirlenmesini zorlaştıran ve ülkeler arası bilgi değişimini yasaklayan çeşitli mekanizmaların sunduğu isimsizlikle kendini göstermektedir (Remeur, 2017, s. 2).

Mali düzenleme ve vergilerden kaçınmak amacıyla kullanılan bütün araç, teknik ve yöntemlerin temel bileşeni niteliğindeki gizlilik, birçok ülkede belli bir düzeye kadar mesleki, finansal ve ticari alanlarda ulusal yasalar çerçevesinde yer almaktadır. Gizlilik esasına göre vergi cennetleri de diğer başka ülkelerin vergi mükellefi olan yatırımcılarına ait bilgilerinin, o ülkelerle paylaşılmasına engel olan idari uygulama ve yasalara sahiptir (OECD, 1998).

Vergi cennetlerinde gizlilik durumu, iki şekilde sağlanmaktadır. Birincisi, banka ve finansal kurumların vergi tahsilatına ilişkin diğer ülkelerle bilgi paylaşımı yapmamasını veya minimum düzeyde bilgi paylaşımını içeren banka gizliliği esasıdır. İkincisi ise finansal hesaplara ve mal



varlığına sahip tüzel kişilere ait bilgilerin elde edilemez ya da ulaşılamaz olmasını ifade eden tüzel kişiliğin gizliliği esaslıdır (Tax Justice Network, 2013).

Vergi cennetlerinden birçoğu, mülkiyet hakkı ve yararlanma kapsamında adli yaptırım riskinin olduğu finansal ve ticari işlemlere, şirket kayıtlarına ve finansal kurumlara dair diğer kanun uygulayıcı, denetleyici ve düzenleyici otoritelerle bilgi paylaşımı yapılmasına engel olan katı şirket ve banka gizliliği kanunlarını uygulamaktadır. Böylece vergi cennetinde bulunan varlık ve fonlar yerleşik diğer ülke vergi dairesinden, haciz işlemlerinden ya da alacaklılardan korunabilmektedir (OECD, 2001).

Katı gizlilik yasaları kapsamında vergi cennetleri yasadışı faaliyetlerden şüphe edilmesi halinde bile yetkililerin bilgiye ulaşımına engel olabilmektedir. Fakat böyle bir durumda, ilgili şahsın rızasının alınmasıyla bilgiye erişim sağlanabilmektedir. Bunun gibi rıza gerektiren durumlarda gereken prosedürün yerine getirilmesi gerekli olduğu için yaşanan gecikmeler bilginin farklılaşmasına yol açabilmektedir (OECD, 2001).

Küreselleşme süreciyle birlikte sermaye hareketliliğinin de etkisiyle devletlerin birbirleriyle olan ticari ilişkileri artmış ve vergi hukukundan kaynaklanan sorunlar da gündeme gelmiştir. Küreselleşme, mal ve hizmet piyasalarının ve bu piyasalardaki rekabetin, üretimdeki girdilerin, şirketlerin, finansal sistemlerin, teknolojinin ve sanayilerin artarak uluslararasılaşması olarak nitelendirilmektedir (OECD, 2013; akt. Dağlıoğlu&Çiçek, 2014, s. 28).

Küreselleşme süreci, vergilendirmeyi uluslararası boyutlara taşımıştır. Bu uluslararası vergilendirmenin alanına giren nitelikli emek ve küresel sermaye gibi etkenlere dair bilgilerin ilgili diğer ülke yetkilileriyle paylaşımı ülkeler arasındaki ikili anlaşmalarla yapılmaktadır. Bu sayede mukim ülkenin vergi tabanını korumasını sağlayarak mükellefin vergi matrahının aşınmasına engel olduğu bilinmektedir. Bunlardan ötürü, vergiye ilişkin bilgileri devletler de birbirleriyle paylaşarak vergi tabanlarını korumaya ihtiyaç duymaktadır (Özer, 2009, s.100). Bunların sonucunda vergilendirme sisteminin etkin olmasının gerekliliği, vergiyle ilgili uluslararası alandaki anlaşma sayısının artmasına ve bu anlaşmalarda yer alan bilgi paylaşımıyla ilgili hükümlerin daha da önemli hale gelmesine neden olmuştur (Çelikkaya&Bişgin, 2012, s. 78).

İkili anlaşmalarla olduğu gibi çeşitli organizasyonlara bağlı olarak yapılan çok taraflı anlaşmalarla da bilgi paylaşımı sağlandığı görülmektedir. Ancak vergi cenneti olarak bilinen ülkeler, bilgi paylaşımıyla ilgili isteksiz davranarak zararlı vergi rekabeti ortamına imkân sağlamaktadırlar. Vergi cennetlerinin birçoğu, ikili döviz kontrol sistemlerini geliştirmesinin yanı sıra ikamet edenler de yerel ve yabancı döviz kontrol sistemlerine tabi olmaktadır. Kuruluşları vergi cennetlerinde yapılan şirketler, vergi cennetlerinin dışındaki bilgi paylaşım denetimi işlemleri için yurtdışında yerleşik olarak kabullenilmekte ve yabancı para cinsinden işlemler bilgi paylaşım denetimine dâhil edilmemektedir. Bu kurallar, vergi cennetlerinden yararlanmayı kolaylaştırmak amacıyla bilinçli olarak tasarlanmıştır (Wu, 1999, s. 7).

### **1.4.3. Vergi Mevzuatlarının Şeffaflıktan Uzak Olması**

Vergi yasa ve uygulamaları kapsamında ele alınan şeffaflık, bir ülkeye vergi cenneti denilip denilmemesi konusunda önemli bir kriter olarak nitelendirilmektedir. İdari ya da yasal hükümlerin açık ve anlaşılır olmaması, vergi mükellefleri arasında söz konusu hükümlerin tutarlı bir şekilde yerine getirilmemesi ve gerçek vergi yükümlülüğünün vergi otoritelerince tespit edilmesi için gereken bilgi, kayıt ve belgelerin yetersiz olması hâlinde, vergi sisteminin şeffaflığından söz edilememektedir. Dolayısıyla, vergi mevzuatlarının şeffaflığı tebliğ, yönetmelik ya da özel vergi uygulamalarıyla kendini gösterebilmektedir (Öncel & Öncel, 2003, s. 16). Ayrıca vergi cennetleri genel itibariyle, vergiye tabi olmayan ve faaliyetlerini kendi yetki alanlarında yapmayan şirketlerle ilgili, şirketlerin mukim olduğu ya da faaliyet gösterdiği ülkelere kıyasla düşük düzeyde bilgiye gereksinim duymaktadır. Vergi cennetleri bu yönüyle üçüncü tarafların bilgi gereksinimlerini göz önünde bulundurmaksızın, şirket faaliyetleri ve varlıklarına dair bilgilerin kayıt altına alınmamasının gönüllülük esasına dayandığı çeşitli sistemler oluşturabilmektedirler (Oğhan, 2020, s. 13).

Şeffaflığın eksik olması, kanunların ve düzenlemelerin hak ettiği gibi uygulanamamasına, idari uygulamaların yapılmasında sorunlar yaşanmasına ve vergi yasalarıyla ilgili pazarlıklar yapılmasına yol açabilmektedir. Şeffaflığa sahip olmayan vergi sistemleri olan ülkelerde belirli gelirlerdeki vergi yükleri yapay olarak düşebilmektedir. Şeffaf olmayan idari uygulamalarla birlikte bilgi elde etmede ortaya çıkan isteksizlik ya da yetersizlik, kara para aklama veya kaçakçılık gibi yasadışı faaliyetlerin kolaylaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca yatırımcıların da vergi yüklerini azaltmalarına yardımcı olabilmektedir (Oğhan, 2020, s. 14).

### **1.4.4. Belirli Bir Faaliyette Bulunma Gereksiniminin Olmaması**

Egemen olan küçük ülkelerde ekonomik faaliyetleri geliştirmek, çeşitlilik kazandırmak ve devam ettirmek kolay değildir. Vergi cenneti adı verilen birçok bölge, küçük yüz ölçümlerine ve düşük nüfuslara sahip genellikle ada grubu organizasyonlarına sahip küçük yönetim ya da ülkelerdir. Kendi kendilerine yeterlilikleri ölçüsünde birkaç doğal kaynağa sahip olabilen vergi cennetleri, işgücü kapasitesi ve yüz ölçümlerinden ötürü reel yatırımlara uygun yerler değildir. Endüstriyel üretim eksikliğiyle farklı çıkarları olan büyük siyasal bloklarının eksikliğinin birleşimi olan vergi cennetlerinde vergi oranlarının yüksek uygulanmasının istendiği ya da gerektiği bir durum bulunmamaktadır (OECD, 1998, s. 27; akt. Oğhan, 2020, s. 14).

Egemenlik güçlerine dayanarak vergi cennetleri, yatırımları kendi ülkelerine çekmek üzere geliştirdikleri vergi sistemleri ve yasal düzenleri sayesinde bu durumu avantajlara çevirebilmektedir. Üretim faktörlerinin az olması, endüstri sektörünün vergi cennetlerinde oluşmasına engel olmasına karşın belirli sektörlerde vergi cennetleri sahip oldukları bilgi, birikim ve teknoloji sayesinde özellikle hizmet sektöründe kendisine gelişmiş ülkeler arasında bir yer bulmaktadır. Bu bakımdan finansal merkez olarak sunulan hizmetlerden sağlanan

gelirler, vergi cennetlerinin gelir kalemlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ayrıca vergi cennetlerinde özellikle turizm, ulaştırma ile haberleşme önemli sektörler olarak öne çıkmaktadır. Birçok vergi cennetinin hava ulaşımı için uygun olması, yat turizmi rotalarında yer alması, gelişmiş iletişim teknolojilerini tesis etmesi ve turistik çekiciliğinin bulunması dikkate alındığı zaman, vergi cennetlerinin fiilen yatırımcıları da ülkeye çekebilme potansiyellerinin olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda vergi cennetleri, vergi cennetinde geçirilen süre boyunca gerçekleştirilmiş tüketim miktarı kadar ülkedeki yatırımcılardan da ek gelirler elde edebilmektedir (Oğhan, 2020, s. 15).

### **1.5. Vergi Cenneti Kabul Edilen Ülkeler**

Uluslararası ticari ve siyasi ilişkiler ile ortaya çıkan diğer faktörler, vergi cennetlerinin tespitine yönelik fikir birliğine varılamamasına sebep olmaktadır. Vergi cenneti ülkeleri tespit etmeye çalışan ulusal veya uluslararası kuruluşlar, vergi cenneti kriterlerinde herhangi bir değişikliğe gidilmesi ya da vergi cennetlerinin uluslararası standartlara uyma taahhüdünde bulunması halinde gerekli tespitleri yapmaktadır. Bununla beraber, vergi cenneti ülkelerin listesini de güncelleyebilmektedirler (Oğhan, 2020, s. 15).

OECD'nin 2000 yılında yayımlanan bir raporunda, kuruluşun belirlediği kriterler çerçevesinde vergi cenneti olarak tanımlanan ülkeler yer almıştır. 2000-2004 yılları arasındaki süreçte 31 ülke, OECD tarafından tespit edilen bilgi alışverişi ve şeffaflık standartlarını uygulayacakları yönünde resmi taahhütte bulunmuşlardır. Bu ülkelerden yedi tanesi; Andorra, Liberya, Lihtenştayn, Monako Prenslığı, Marshall Adaları Cumhuriyeti, Vanuatu Cumhuriyeti ve Nauru Cumhuriyeti taahhüt ettikleri şeffaflık ve bilgi alışverişi konusunda beklenen iş birliğini yapmayınca 2002 yılının Nisan ayında OECD Mali İşler Komitesi, bu ülkeleri şeffaf olmayan, iş birliği yapmayan vergi cennetleri olarak belirlemiştir. Daha sonra bu ülkelerin tamamı, taahhütlerini yeniledikleri için vergi cenneti listesinden çıkarılmışlardır. Vanuatu ve Nauru 2003'te, Marshall Adaları ve Liberya da 2007'de taahhütlerini yerine getirmişlerdir. 2009 yılının Mayıs ayında Mali İşler Komisyonu, OECD'nin şeffaflık standartlarını uygulama taahhütlerini yenileyen Andorra, Monako Prenslığı ve Lihtenştayn'ı iş birliği yapmaktan kaçınan vergi cenneti ülkeler listesinden çıkarma kararı alarak bilgi alışverişi ve uygulama konusunda etkin bir takvim belirlemiştir. Netice itibarıyla Mali İşler Komisyonu tarafından belirlenen vergi cenneti listesinde, iş birliğine giden ve şeffaflık uygulayan hiçbir ülke yer almamaktadır (Cömert, 2018, s. 52).

İş birliği yapmaya şeffaflık uygulamaya yanaşmayan ülkelere OECD tarafından yapılan bazı yaptırım ve uygulamalar aşağıda verilmiştir (Öz & Pehlivan , 2011, s. 115):

- Vergi cenneti ülkelerle bağlantılı yapılan işlemlerde istisna, indirim vb. kolaylıklar sağlanmamakta,

- İkametleri vergi cennetinde olanlara yapılan belli ödemelerde vergi kesintilerine gitmek,
- Vergi cenneti ülkelerle bağlantılı olarak yapılan kimi işlemleri çok sıkı bir vergi incelemesinden geçirmek,
- Vergi cenneti ülkelerle bağlantılı olarak yapılan kimi işlemlerle ilgili kapsamlı bir bilgilendirme zorunluluğu getirmek, buna uymayanlara etkin cezalar uygulamak,
- Vergi cennetleriyle ilgili kimi işlemlerden işlem harcı almak.

### 1.5.1. Vergi Cenneti Olarak Nitelenen Ülkelerin Listesi

OECD tarafından hazırlanmış olan “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Sorun” adlı raporunda; üzerinde uzlaşmaya varılmış net ve kesin bir tanımı yapılamayan vergi cennetleri, temel dört faktör dikkate alınarak tespit edilmektedir (OECD, 1998):

- Vergi oranlarının çok düşük olması veya hiç vergi olmaması
- Şeffaflığın olmaması
- Etkin bilgi alışverişinin eksik olması
- Vergi mükellefi olabilmek için gerçek veya önemli bir faaliyetin gerekli olmaması.

2009 yılında OECD, ülkelerin kendileriyle iş birliğine gidip gitmemesi ve uluslararası vergi standartlarına uyup uymamasına göre bazı listeler oluşturmuştur. Şu anda OECD tarafından hazırlanmış beyaz, gri ve kara liste olmak üzere üç farklı liste bulunmaktadır (Gravelle, 2015; akt. Öztürk ve Ülger, 2016).

**Tablo 1.2. OECD Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi**

<b>ÜLKELER</b>	<b>ÜYELİK TARİHLERİ</b>
<b>I- Listedden Çıkarılanlar</b>	
1. Tonga	28 Ağustos 2001
2. Barbados	31 Ocak 2002
3. Maldiv Cumhuriyeti	07 Mart 2002
<b>II- 2000 Yılı Raporundan Önce Taahhütte Bulunanlar</b>	
1. Bermuda Adaları	15 Mayıs 2000
2. Cayman Adaları	18 Mayıs 2000
3. Güney Kıbrıs RY	24 Mayıs 2000
4. Malta Cumhuriyeti	19 Mayıs 2000
5. Mauritius Cumhuriyeti	24 Mayıs 2000
6. San Marino Cumhuriyeti	04 Nisan 2000
<b>III- 2000 Yılı Raporundan Sonra Taahhütte Bulunanlar</b>	
1. Anguilla	05 Mart 2002

2.	Antigua ve Barbuda	20 Şubat 2002
3.	Aruba	31 Nisan 2001
4.	Bahama Adaları	15 Mart 2002
5.	Bahreyn	-
6.	Belize	-
7.	İngiliz Virjin Adaları	08 Mart 2002
8.	Cook Adası	-
9.	Dominika Topluluğu	22 Mart 2002
10.	Cebelitarık	27 Şubat 2002
11.	Grenada Adaları	27 Şubat 2002
12.	Alderney, Guernsey ve Sark	21 Şubat 2002
13.	Man Adası	13 Aralık 2002
14.	Jersey	22 Şubat 2002
15.	Montserrat	27 Şubat 2002
16.	Hollanda Antilleri	27 Şubat 2002
17.	Niue	11 Nisan 2002
18.	Panama Cumhuriyeti	15 Nisan 2002
19.	Bağımsız Samoa Devleti	09 Nisan 2002
20.	Seyşeller	13 Şubat 2001
21.	St. Lucia	28 Şubat 2002
22.	Saint Christopher ve Nevis Federasyonu	05 Mart 2002
23.	Saint Vincent ve Grenadinler	28 Mart 2002
24.	Turks ve Caicos Adaları	08 Mart 2002
25.	Virgin Adaları	04 Mart 2002
26.	Vanuatu Cumhuriyeti	20 Mayıs 2003
27.	Nauru Cumhuriyeti	12 Aralık 2003
<b>IV. İşbirliği Yapmayanlar</b>		
1.	Andora	
2.	Liberya	
3.	Lihtenştayn	
4.	Marshall Adaları Cumhuriyeti	
5.	Monako	

**Kaynak:** (Öz, 2005, s. 98-99).

Beyaz Listede uluslararası vergi standartlarına uymayı kabul etmiş ve bunu tam anlamıyla uygulayan ülkeler yer almaktadır.

- OECD'nin Beyaz Liste'sinde yer alan ülkeler şunlardır:

Arjantin, Avustralya, Barbados, Mauritius, Kanada, Meksika, Çin, Hollanda, Kıbrıs, Yeni Zelanda, Çek Cumhuriyeti, Norveç, Danimarka, Polonya, Finlandiya, Portekiz, Fransa, Rusya, Almanya, Seyşeller, Yunanistan, Slovak Cumhuriyeti, Guernsey, Güney Afrika, Macaristan, İspanya, İzlanda, İsveç, İrlanda, Türkiye, Man Adası, Birleşik Arap Emirlikleri, İtalya, Birleşik Krallık, Japonya, Amerika Birleşik Devletleri, Jersey, ABD Virgin Adaları.

Gri Listede uluslararası düzeyde kabul gören vergi standardına uymayı kabul etmesine rağmen henüz buna tam anlamıyla uymayan ülkeleri kapsamaktadır.

- OECD'nin Gri Liste'sinde yer alan ülkeler şunlardır:

Andorra, Liberya, Anguilla, Lihtenştayn, Antigua ve Barbuda, Marshall Adaları, Aruba, Monako, Bahamalar, Montserrat, Bahreyn, Nauru, Belize, Niue, Bermuda, Panama, Britanya Virjin Adaları, Samoa, Cayman Adaları, San Marino, Cook Adaları, St. Kitts ve Nevis, Cebelitarık, Lucia, Dominika, St. Vincent ve Grenadinler, Grenada, Turks ve Caicos Adaları, Hollanda Antilleri, Vanuatu.

Diğer finans merkezleri: Avusturya, Guatemala, Belçika, Lüksemburg, Brunei, Singapur, Şili, İsviçre.

Uluslararası olarak kabul edilen ve vergi standartlarını uygulama taahhüdünde bulunmayan yani iş birliğine gitmekten sakınan bölge ve ülkeler de Kara Listede yer almaktadır.

- OECD'nin Kara Liste'sinde yer alan ülkeler ise şunlardır:

Kosta Rika, Filipinler, Malezya ve Uruguay.

### **1.5.2. Vergi Cenneti Uygulamalarına Karşı OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar**

Küresel alanda vergi cennetlerinin yol açtığı olumsuz etkilere son vermek üzere, 1996'dan itibaren OECD bünyesinde çalışmalara başlanmıştır. OECD Vergi Sorunları Komitesi tarafından, 20 Ocak 1998 tarihinde yayımlanan Vergi Rekabeti başlıklı raporda, zarar verici vergi rekabetiyle mücadele etmekle ilgili bazı öneriler geliştirilmiştir. Bu tavsiyeler öz olarak ilgili ülkelerin OECD ülkeleri ile şeffaflık ve bilgi değişimi konularında iş birliği yapmalarını içermektedir. Bu ülkelere bu çağrıya uymamaları halinde, uluslararası örgütler tarafından yaptırım uygulanacağı da ilan edilmiştir. 20 Ocak 1998 tarihli Vergi Rekabeti Raporu'yla OECD Vergi Sorunları Komitesi, vergi cenneti kriterlerini dikkate alarak, değişik uygulamaları inceledikten sonra 41 ülkenin bu kriterlere sahip olduğunu belirlemiştir. Sözü edilen ülkeler OECD ile iş birliğine gitmeye davet edilmiştir. Söz konusu ülkelerden 36 tanesi Aralık 2003 tarihi itibarıyla OECD'nin iş birliği önerisini olumlu karşılayarak "iş birliği yapan ülkeler" kategorinde yer almıştır. Bu ülkeler aşağıda verilmiştir (Bilici, 2004, s. 663):

- **ABD'nin Dış Toprağı:** Amerikan Virjin Adaları
- **İngiliz Denizasıırı Toprakları:** İngiliz Virjin Adaları, Anguilla, Bermudalar, Cayman Adaları, Montserrat, Turks ve Caicos Adaları, Cebelitarık.
- **İngiliz Couron'una Tabi Ülkeler:** Man Adası, Grenada, Alderney, Guernsey, Sark ve Jersey.
- **Hollanda Egemenliğindeki Topraklar:** Aruba, Antigua ve Barbuda, Hollanda Antilleri.
- **Yeni Zelanda Egemenliğine Tabi Devletler:** Niue Devleti, Cook Adaları Devleti.

- **Diğer ülkeler:** Bahama Cumhuriyeti, Belize, Bahreyn Krallığı, Saint-Marin, Dominik Cumhuriyeti, Malta, Kıbrıs, Maurice Adası, Panama, Nauru Cumhuriyeti, Samoa, Seyşeller Cumhuriyeti, St. Kitts ve Nevis, Saint Vincent ve Grenadinler, Sainte Lucie, Vanuatu Cumhuriyeti.

OECD'nin, sözü edilen listeleri hazırlanırken, yalnızca ülkelerin bilgi vermeyi kabul edip etmeyeceklerini ölçüt olarak alınmış; diğer kıstaslar göz ardı edilmiştir. OECD tarafından vergi cenneti olarak adlandırılan ülkeler 5'e kadar inmiştir. Fakat uluslararası diğer kuruluşların listelerinde birçok ülke yer almaktadır. Örneğin, Birleşmiş Milletler'in (BM) açıkladığı verilerde vergi cenneti ülke sayısı 74 olarak görülmektedir. G7 bünyesinde çalışan Finansal İstikrar Forumu tarafından 2000 yılının Haziran ayında hazırladığı listede 42 ülke bulunmaktadır. Bu liste, OECD'nin listelerinde yer vermediği İsviçre, İrlanda, Lüksemburg, Singapur, Kıbrıs, Panama ve Lübnan gibi ülkelere de yer vermektedir (Bilici, 2004).

### 1.6. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması

Dört ayrıştırıcı özelliğe sahip olarak belirlenebilen vergi cennetleri, iki grup şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma, ülkelerin mevkillerine göre yapılan bir sınıflandırma olup, "geleneksel vergi cennetleri" ile "üretici vergi cennetlerinden oluşmaktadır (Öz N. S., 2005, s. 125-126):

Geleneksel vergi cenneti adı altında sınıflandırmaya tabi tutulan ülkeler, yasal ikametgâhları vergi cenneti olarak kabul edilen ülkede bulunan işletmelerin gelirleri üzerine oldukça düşük oranlarda vergi uygulayan ülkelerdir. Bu grupta bulunan ülkeler, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma amaçları olan kuruluşlara ve kişilere ücret mukabilinde hizmetler sunmaktadır (Edizdoğan & Kıziler, 2011, s. 23).

Geleneksel vergi cenneti kategorisinde yer alan ülkeler, doğrudan yatırım çekme amacıyla değildir. İkametgâhları bu tür ülkelerde olan kurumlar ve tüzel kişiler ekonomik bir faaliyet yapmamakta, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma maksadıyla varlıklarını bu tür ülkelere getirmektedirler. Böyle bir yol takip eden kurumlar ve tüzel kişiler, üzerlerindeki vergi yüklerini haksız bir şekilde minimuma indirgemekte ve yasa dışı faaliyetlerle kazanılan varlıkları aklayabilme fırsatına sahip olabilmektedirler (Doğan & Kabayel, 2016, s. 89).

Artan vergi rekabetine bağlı olarak görülme olasılıkları yükselen ikinci tip vergi cennetleri konumundaki üretici vergi cennetleri, fon yatırımları ve vergisel avantajlar sağlamanın yanında, daha çok fiziksel yatırımları (doğrudan yatırımları) ülkelerine çekmeyi hedeflemektedirler. Bu türdeki ülkelerde geleneksel vergi cennetlerinden farklı olarak, ekonomik faaliyetlere bağlı mal ve hizmet üretilmektedir. Ancak yabancı yatırımcılara sunulan büyük avantajlara sahip vergi rejimleri, uluslararası boyutta önemli zararları olan vergi rekabetine yol açmaktadır. Yabancı yatırımcılara birçok vergisel avantaj sunulurken, yerli

yatırımcılara aynı şekilde vergisel avantajların verilmemesi vergilendirmede yatırımcı eşitliğine ters düşmektedir. Bu türdeki vergi cennetlerinde üretime dönük faaliyetleri olan çok uluslu şirketler, kendi birkaç şirketi arasında bedeli yüksek satışlar gerçekleştirerek edindikleri gelirleri vergi cennetlerinde tutmayı tercih etmekte ve düşük vergilendirmeye bağlı olarak kârlarını da arttırabilmektedirler (Doğan & Kabayel, 2016, s. 89). Mevkilerine göre geleneksel ve üretici vergi cennetleri şeklinde sınıflandırılan vergi cennetleri, coğrafi bölgelerine ve uyguladıkları vergi rejimine göre de sınıflandırılmaktadır.

### **1.6.1. Uygulamadaki Genel Rejime Göre Sınıflandırma**

Genel rejimlerine göre vergi cennetlerini aşağıda bahsedildiği gibi sınıflandırmak mümkündür. Vergi cennetlerinin geleneksel göstergelerinden biri olan “hiç vergilendirilmeme” özelliğine sahip Bahamalar, Bermuda ve Cayman Adaları gibi vergi cennetleri, vergi uygulamasının olmadığı ülkeler olarak bilinmektedir. Bunun gibi vergi cennetleri, gelirlerini vergi adıyla değil, “ücret” adıyla sağlamakta, kuruluş aşamasında, aylık ve yıllık periyotlarla alınan ücretler dışında hiçbir vergilemeye gidilmemektedir (Doğan & Kabayel, 2016, s. 89).

Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler, vergi rejimlerine göre bir diğer vergi cenneti türünü oluşturmaktadır. Bu özelliklere sahip ülkelerde vergilendirmenin uygulanması, zararlı vergi rekabetinin ortadan kalkmasını sağlayan bir durum olarak görülmemelidir. Güney Kıbrıs Rum Kesimi gibi vergi cennetleri, vergi rekabetinin, yararlı vergi rekabeti çerçevesinde kalmasını sağlayacak bir vergilendirmeden çok daha düşük vergi oranları bulunmaktadır. Bu durum, kişiler ve kurumlar üzerinde uluslararası alanda zararlı vergi rekabeti yaratabilme potansiyeli taşımaktadırlar (Doğan & Kabayel, 2016, s. 90).

Yurt dışı faaliyetler üzerinde elde edilen kazançlardan vergi almayan ülkeler, uyguladıkları vergi rejimlerine göre bir diğer vergi cenneti türünü oluşturmaktadır. Cebelitarık, Liberya, Panama gibi ülkeler, kurumlar vergisi toplamalarına rağmen, bir şirketin yurt dışındaki kazançlarını vergilendirmemektedir (Edizdoğan & Kızıler, 2011, s. 21). Öte yandan bu tür vergi cennetlerindeki bankalarda hesapları olan kurum ve kişilerin kimlikleri, finansal hareketleri öteki ülke ve kurumlarla paylaşılmamaktadır. Bu durum özellikle, kara para aklanılmasında bir araç olarak da kullanılmaktadır (Ülger, 2013, s. 31).

Vergi cennetleriyle benzerlikleri olan özel vergi rejimleri olan ülkeler, özellikle belirledikleri bir sektöre vergisel avantajlar sunmaları sayesinde, haksız vergi rekabetine neden olmaktadır. Bu ülkelerde vergilendirme süreci normal işlemesine rağmen, doğrudan yatırım çekmek için belirli sektörlerde uygulanan vergi avantajları, sermayenin adil dağılımının bozulmasına neden olmaktadır. OECD Mali Komitesi tarafından 2000 yılında, 9 kategoride zarar verme ihtimali olan 47 özel vergi rejimi tespit edilmiştir. Sözü edilen dokuz kategoride ise; bankacılık, fon yöneticilikleri, sigorta, finansman ve leasing (finansal kiralama), karargâh rejimleri, denizcilik



(shipping), dağıtım merkezi rejimleri, servis merkezi rejimleri gibi faaliyet alanları yer almaktadır (OECD, 2004; akt. Doğan & Kabayel, 2016, s. 91).

### 1.6.2. Coğrafi Bölgelere Göre Sınıflandırma

Vergi cennetleri adıyla bilinen ülkeler, coğrafi bakımdan dünyanın bütün kıtalarında yer almaktadır. 2000'den itibaren OECD ve yüksek sermaye birikimine sahip ABD gibi ülkelerin yaptırımları ve uygulamalarına bağlı olarak "vergi cenneti" olarak nitelendirilen ülkelerin sayılarında dikkat çekici bir azalma yaşanmıştır. 2000 yılında OECD'nin yayımladığı "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru" isimli raporda vergi cenneti sayısı 41 iken, süreçte bu sayıda bir azalma eğilimi olmuş ve 2004 yılında yayımlanan "Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları üzerine OECD Projesi" başlıklı süreç raporunda 33 ülke, OECD ile iş birliğine gitme eğiliminde bulunmuş ve listeden bu ülkelerden 3 tanesi çıkartılmıştır (Öz, 2005, s. 95-105; akt. Doğan & Kabayel, 2016, s. 91).

**Tablo 1.3. Coğrafi Bölgelere Göre Vergi Cennetlerinin Dağılımı**

<b><u>Vergi Cennetlerinin Yer Aldığı Bölgeler</u></b>	<b><u>Vergi Cenneti Ülkeler</u></b>
Karayipler	Antigua ve Barbuda, Anguilla, Aruba, İngiliz Virgin Adaları, Bahama Adaları, Barbados, Dominik Cumhuriyeti, Grenada, Cayman Adaları, Hollanda Antilleri, Montserrat, Saint Kitts ve Nevis Adaları, Turks ve Caicos Adaları, Saint Lucia Adası, Virjin Adaları (ABD.), Saint Vincent ve Grenadinler
Orta Amerika	Kosta Rika, Belize, Panama
Doğu Asya Kıyıları	Macau, Hong Kong, Singapur
Avrupa	Andora, Cebelitarık, Kanal Adaları, Kıbrıs, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malta, Man Adası, Monaco, İrlanda, San Marino, İsviçre
Ortadoğu	Ürdün, Lübnan, Bahreyn
Pasifik Okyanusu	Cook Adaları, Batı Samoa Adaları, Marshall Adaları, Nauru Cumhuriyeti, Tonga Krallığı, Niue Adası, Vanuatu Cumhuriyeti
Batı Afrika	Liberya
Hint Okyanusu	Mauritius Cumhuriyeti, Seyşeller, Maldivler
Kuzey Atlantik	Bermuda Adaları

**Kaynak:** (Gravelle, 2015; akt. Doğan & Kabayel, 2016, s. 91).

## 1.7. Vergi Cennetlerinin Tercih Edilme Sebepleri

Vergi cennetleri, gerçek veya tüzel kişi yatırımcıların elde ettiği menfaatler doğrultusunda tercih edilmektedir. Genel olarak bakıldığında, sermaye, faiz, kâr payı gibi menkul sermaye iratlarının saklanması ya da değerlendirilmesi, mükelleflerin işlem ve varlıklarının diğer ülke vergi idareleri tarafından yapılacak denetimlerden korunması ve çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yaparak kârlarını minimum düzeyde gösterme kolaylığı, vergi cennetlerinin tercih edilme sebeplerindedir (Ferhatoğlu, 2006, s. 92). Bu nedenlerden ayrı olarak, geçmişte, dini inanışları sebebiyle eziyet görmüş veya cinsel yönelimlerinden dolayı kabul görmeyerek dışlanan kişilere sunduğu finansal gizlilik yasaları için de vergi cennetleri tercih edilmiştir (Edwards & Mitchell, 2008; akt. Oğhan, 2020, s. 18). Dolayısıyla vergi cennetlerinin sadece finansal varlıkların korunması ve elde tutulması amacıyla değil, yaşanan mecburiyetlerden ötürü de tercih edilebilirliğinin olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi cennetlerinin vergi yükünü azaltması bakımından sağladığı vergi rejimi avantajları, vergi cennetlerinin kullanılmasında önemli bir teşvik olarak ön plana çıkmaktadır. Vergi cennetlerinde yasal faaliyetler olduğu kadar, yasa dışı amaçlara yönelik faaliyetler de yer alabilmektedir. Bu noktada, burada, vergi planlaması olanağından, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânlarına ilişkin bazı hususları açıklamak yerinde olacaktır (Yetkiner, 2001).

### 1.7.1. Vergi Planlamasına Olanak Sağlaması

Vergi planlaması, vergi mükelleflerinin vergiyi asgari düzeyde ödeyecek şekilde ekonomik faaliyetler düzenlemesi şeklinde ifade edilmektedir. Uluslararası piyasalarda yaşanan gelişmeler, finansal kurumların çeşitlenmesine yol açarak vergi cenneti ülkelerin sayılarını arttırmış; Singapur veya Hong Kong gibi vergi cenneti olarak kabul edilen finans merkezlerini ortaya çıkartmıştır. Bu finans merkezleri şirketler tarafından vergi planlama aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Hisseleri mukim şirketin kontrolünde olan bir şirket kurmak suretiyle, bu şirkette kâr dağıtımını yapmak, ana ülkede ödenmesi gereken verginin ertelenmesini sağlamaktadır. Vergi cennetinde yer alan söz konusu kurum, ana ülke mukimi olmadığından ve ayrı bir varlık olarak değerlendirildiğinden dolayı ana ülkede bulunan ortaklara kâr dağıtımını yapılmadıkça vergiye tabi olmamaktadır. Bu ertelemeyen elde edilecek yarar, ertelenen verginin güncel değer hesaplamalarına bağlıdır ancak ortaklara kâr dağıtımını yapıldığı zaman bile yabancı kaynaklı gelirler için birçok ülkenin yurt dışında ödenen vergilerle elde edilen mahsup kolaylıklarından da faydalanacaktır (Çevik, 2013, s. 180).

Örneğin A ülkesinde yerleşik bir işletme, portföy yatırımlarından faiz geliri olarak 100 TL elde ediyorsa ve söz konusu A ülkesinin vergi oranları %40 ise, vergi cenneti bir ülkede tüm hisseleri bu şirketin olan bir kurum oluşturulması halinde ve ilgili tahvillerin bağlı bu şirkete

aktarılması halinde faiz geliri üzerinden ödenmesi gereken vergi tamamıyla ertelenmiş olacaktır. Elde edilen faiz geliri artık bağlı olduğu bu şirket aracılığıyla sağlanmaktadır ve ikamet ülkesindeki hissedarlarına kâr dağıtımını yapınca kadar ikamet ülkesi vergi sistemine tabi olmayacaktır. Ayrıca ikamet ülkesi kontrol altında olan söz konusu yabancı kurum tarafından dağıtılan temettü gelirlerini tamamen veya kısmen vergiden istisna ediyorsa veya bu gelirlerin vergilendirilmesi düşük oranlarda oluyorsa mukim şirketin vergiden kaçınması mümkün hale gelecektir (Çevik, 2013, s. 180-181).

### **1.7.2. Vergiden Kaçınma İçin İmkân Oluşturması**

Vergi cennetlerinin, vergiden kaçınma faaliyetlerinde kullanılmaları şu şekilde olmaktadır (Günaydın, 1999, s. 81-82):

- Şubelerden ve iştiraklerden elde edilen kazançların vergi cennetlerinde toplanması,
- Vergi matrahlarını aşındırmak amacıyla vergi cenneti şirketin şube ve iştiraklerinden hizmet, AR-GE ve faiz faturaları karşılığında gelirler elde edilmesi,
- Uluslararası sermaye piyasasının hareketlerine bağlı olarak vergisiz gelirlerin vergi cenneti şirketlerinde toplanması,
- Ana merkezle iştirak ve şubeler arasında bir tür atlama noktası biçiminde konularak, vergi ertelemesine gidilmesidir.

### **1.7.3. Vergi Kaçırma İçin Zemin Oluşturması**

Vergi cennetlerinin, vergi kaçırma faaliyetlerinde kullanılmaları şu şekilde olmaktadır (Hoşyumruk, 2003, s. 26):

Şirketler ya da kuruluşlar,

- Herhangi bir vergi yüküne maruz kalmadan, bir başka söyleyişle vergi ödemek zorunda kalmadan varlıklarını, vergi cennetlerinde yer alan tröslere transfer etmeleri ve bu varlıklar sayesinde kazandıkları gelirleri gizlemeleri mümkündür.
- Vergi cenneti ülkelerle gerçekleştirilen ihracat ve ithalatta, ihracat bedellerini düşük, ithalat maliyetlerini yüksek gösterebilmektedirler.
- Vergi cennetlerindeki gelirlerine ve mal varlıklarına ilişkin bilgileri hiç beyan etmeyebilirler.
- Kendi ülkelerinde bildirmeye zorunlu oldukları gelirlerden, vergi cenneti ülkelerde hiç ödemedikleri veya yükümlüsü olmadıkları vergilerden mahsup talebinde

bulunabilmektedirler. Bununla birlikte hak etmedikleri vergi kolaylıkları için de indirim talebinde bulunabilmektedirler.

- İrat ve kazançlarından, vergi cenneti ülkelerdeki faaliyetlerinden dolayı katlanılmış gibi gösterilmek suretiyle hiç tahakkuk etmemiş ya da bahsi geçen gelir kaynağı ile hiç ilgisi olmayan giderleri indirime konu yapabilmektedirler.

## **1.8. Vergi Cennetlerinin Sunduğu Ekonomik Avantajlar**

### **1.8.1. Off-Shore (Kıyı Ötesi) ve Finans İşletmelerine Yönelik Avantajlar**

Vergi cenneti ülkelerde holdinglere bağlı şirketler kurulması durumunda vergi cenneti ülkeler bu şirketlere bazı vergi öncelikleri sağlamaktadır. Vergi cenneti olan ve olmayan iki ülkenin arasında bir vergi anlaşması olması durumunda, bu yöntemle temettülerden alınan stopajda azaltma yapılabilmektedir.

Off-shore finans şirketlerine yönelik avantajlar ise daha çok merkezi vergi cenneti ülkelerde olmayan bir şirketin, vergi cenneti olan ve olmayan ülkelerdeki şube veya şirketleri arasındaki ilişkiler açısından önem kazanmaktadır.

Vergi cennetleri tarafından sunulan avantajları bir örnekle açıklamak mümkündür. Örneğin; merkezi Almanya'da bulunan bir şirketin (C), vergi cenneti olmayan (B) ve vergi cenneti olan (A) iki ülkede birer tane şirketleri bulunduğunu düşünelim. Vergi cenneti ülkede yer alan şirket (A) tarafından vergi cenneti olmayan ülkede (B) yer alan şirkete kredi verilmektedir. (B) şirketi aldığı bu krediye karşılık olarak (A) şirketine belli miktarda faiz ödemesi yapacaktır. Bu şekilde (B) şirketi, faaliyetlerini yaptığı ülkede bildirimde bulunacağı gelirden ödediği faizi indirim konusu yapmak suretiyle, vergi yükünü azaltabilmektedir. (A) şirketinin ise, vergi cenneti bir ülkede faaliyet gösterdiğinden dolayı, elde ettiği faiz gelirlerinin miktarı çok düşük vergiye tabidir ya da hiç vergiye tabi değildir. Böylece (C) şirketi, (B) ülkesinden edindiği gelirlerin bir bölümünü hiçbir maliyete katlanmadan (A) ülkesine transfer etmiş olmaktadır. Vergi ödenmemesi için sözü edilen şirketler zinciri ikiden fazla da olabilmektedir (Yetkiner, 2001).

### **1.8.2. Turizm İşletmelerine Yönelik Avantajlar**

Turizm şirketleri, satışlarını ve ticari işlemlerini, vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirmeleri durumunda, vergi cenneti ülkelerin sunduğu vergi avantajlarından rahatlıkla yararlanabilmektedir. Bununla birlikte vergi cenneti bazı ülkelerde otel işletilmesinden ve inşa edilmesinden elde edilen gelirler ise belirli süreler için vergiden muaf tutulmaktadır (Arıkan & Akdeniz, 2005, s. 320; akt. Öztürk & Ülger, 2016, s. 244).

### **1.8.3. Gemi Taşımacılık İşletmelerine Yönelik Avantajlar**

Uluslararası çerçevede hava ya da gemi taşımacılığı alanında faaliyette bulunan şirketler, vergi cennetlerine, ya hiç vergi ödememek ya da en alt düzeyde vergi ödemek amacıyla yönelmektedirler. Sözü edilen uluslararası şirketler, gemilerinin tescillerini vergi cenneti ülkeler adına yapmakta ve faaliyetlerini bu ülke bayrağı altında sürdürmektedirler. Şirketler bu yöntemle, kendi ülkeleri tarafından koyulan hukuki birçok kural ve düzenlemelerle ekonomik kısıtlamalardan kurtulmaktadır. Ayrıca şirketler, sağladıkları gelirler üzerinden vergi cenneti ülke tarafından uygulanan orana bağlı olarak ya oranı çok düşük bir vergi ödemekte ya da hiç vergi ödememektedirler (Yetkiner, 2001, s. 79; akt. Gündoğdu, 2009, s. 76).

### **1.8.4. Gayrimenkul Sahiplerine Yönelik Avantajlar**

Gayrimenkul sahibi olan kişiler, bu gayrimenkulleri vergi cenneti ülkelerde faaliyete geçirdikleri şirket bilançoları içinde göstererek kendi ülkelerinde karşılaştıkları vergi yükümlülüklerinden kurtulmayı hedeflemektedirler. Kişiler, bu yöntemi kullanarak gerek vergi avantajından yararlanabilmekte gerekse gayrimenkullerin kendi ülkelerinin dışında yer alan bir ülkede kayıtlı bir şirkete ait olmasından dolayı taşınmazın kime ait olduğunu gizli tutabilmektedirler. Bu yöntem sayesinde, kişiler, gayrimenkullerini satmayı istemeleri durumunda vergi cennetinde yer alan gayrimenkulün kaydının olduğu şirket hisselerini satma yoluna gitmektedirler. Böylece kişiler, hem gayrimenkulün mülkiyetinin kime geçtiğini gizleyebilmekte hem de kendi ülkelerinde karşılarına çıkan yüksek oranlardaki vergilerden kurtulmuş olmaktadır. (Gündoğdu, 2009, s. 76).

### **1.8.5. Üretim Şirketlerine Yönelik Avantajlar**

Vergi cennetlerinin birer üretim merkezi olarak kullanılması da mümkündür. Hong Kong ve Bahamalar gibi vergi cennetleri tarafından sağlanan gümrüksüz bölge ve serbest limanlar, söz konusu ülkelerde üretim yaparak ürünlerini buradan dünyaya ihraç etmeyi isteyen şirketlere oldukça önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Öte yandan şirketler, vergi cenneti ülkelerde ürettikleri ürünleri, faaliyetlerini küresel pazarda sürdüren kardeş diğer şirketlere yüksek bedellerle satarak edindikleri kârın vergi cenneti ülkelerde kalmasını sağlamaktadırlar. Bunun yanında şirketler, sözü edilen kârın sıfır ya da düşük oranlarda vergiye tabi tutulmasına da imkân vermektedirler. Ayrıca bu işten elde edilen kâr, vergi cenneti ülkede kaldığından ötürü sözü edilen kazancın diğer ülkelere kolaylıkla transfer edilmesi mümkün olabilmektedir (Yetkiner, 2001, s. 79; akt. Gündoğdu, 2009, s. 75).

### 1.9. Vergi Cennetlerinin Zararları

Vergilemenin temel amacı, devlet tarafından kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasının yanında, vergide adaleti bozmadan gelir dağılımını düzenlemek ve yeniden dağıtımını sağlamaktır.

Vergi cennetlerine genel açıdan bakıldığında ise, vergi cennetlerinin vergi yapılarındaki adil dağılıma zarar verdiği, mükelleflerin vergiye adapte olmasını engelleyerek beklenen vergi gelirlerinin elde edilememesine sebebiyet verdiği, vergi otoritelerinin idari ve maliyet yükünü artırarak kamu harcamalarına zarar verme potansiyeline sahip olduğu görülmektedir.

Vergi cennetlerinin sağlamış olduğu kolaylıklar, diğer birçok ülkeyi önemli ölçüde etkileyerek gelir kaybına uğratmakta, yatırım harcamalarını ve büyümeyi yavaşlatmaktadır. Ortaya çıkan gelir kaybı ise optimal vergi oranlarını düşürerek vergi rekabeti sorununu doğurmaktadır. Marjinal vergi oranlarının, yüksek gelir düzeyine sahip kişiler için düşürülmesi halinde azalan vergi gelirlerinin telafisi genellikle sosyal sigorta kesintileri ve tüketime yönelik vergilere yapılacak artış olmakta, bu durum ise vergi yükünü düşük gelir düzeyine sahip kesime kaydırarak, gelir düzeyi yüksek kesimden düşük kesime doğru yeniden dağıtılmasına yol açmaktadır. Bu durumda vergi cennetlerini tercih eden kesimin gelir dağılımının yüksek olduğu düşünüldüğünde, vergi cennetleri vergi yükünün adil dağılımında bozucu etki yaratmaktadır. Vergi cennetlerinde yabancı yatırımcıların elde ettikleri vergisel kolaylıklar sayesinde ise vergi cenneti ülkelerin mukimlerinden alınan vergiler ile finansmanı sağlanan kamu hizmetlerinden yabancı yatırımcıların yararlanması, bedavacılık sorununu da ortaya çıkarmaktadır (Steinmo, 1994, s. 15; akt. Oğhan, 2020, s. 25).

Üretim ve sermaye faktörü bakımından ele alındığında ise vergi cennetlerinin neden olduğu vergi rekabeti, vergi yükünü sermaye faktörü üzerinden azaltarak uzaklaştırmakta ve emek faktörü üzerinde yoğunlaştırarak, gelir dağılımında adaletsizliğin artmasına neden olabilmektedir. Ayrıca vergi cennetlerince sağlanan yüksek vergi avantajları tarafsızlığı etkileyerek, sermayenin verimli olmayan kısımlara kaymasına neden olabilmektedir. Hatta vergi cenneti ülkelerdeki finansal varlıkların da tam olarak bilinemiyor olması, küresel çapta servetin coğrafi ve gelir dağılımının incelenmesini sınırlayarak zorlaştırmaktadır. Vergi cennetlerinin spekülatif işlemler için kullanılması halinde, sermaye piyasaları küresel anlamda olumsuz etkilenmekte, bu durumda finansal istikrarsızlıkların yaşanmasına ve ekonomik krizlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Oğhan, 2020, s. 26).

G20 ve OECD ülkelerine göre ise vergi cennetleri, vergi kaçakçılığına özendirerek vergi rejimlerinin bütünlüğünün ve vergi adaletinin bozulmasına neden olmakta, kamuda yolsuzluğu arttırmakta ve ülkedeki kaynakların hızlı bir şekilde tüketilmesinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda elmas, uyuşturucu ve silah ticareti gibi yasadışı faaliyetlerden kazanılan kara para ve varlıkları aklamak için de vergi cennetlerinin cezbedici olduğu kabul edilen bir gerçektir (Oxfam, 2000; akt. Öztürk & Ülger, 2016, s. 244).

Şirket veya bireylerin kanunda buldukları bazı boşluklardan ya da açıklardan faydalanarak vergiden kaçındıkları da bilinmektedir. Vergiden kaçınmanın dünyanın yoksul ülkelerine daha çok zarar verdiği iddia edilmektedir. Çünkü yoksul ülkelerin kurumlar vergisine finansal açıdan bağımlılığı zengin ülkelere göre daha büyük ölçüdedir (Díaz-Berrio, 2011; akt. Öztürk & Ülger, 2016, s. 249).

Vergi cennetleriyle birlikte Off-shore Finans Merkezlerinde para aklama konusundaki uygulamalarla ilgili hazırlanmış birçok dikkat çekici rapor ve doküman da vardır (Öztürk & Ülger, 2016, s. 249).



## 2. BÖLÜM

### VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE KAPSAMINDA YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

#### 2.1. Vergi Cennetleri İle Mücadele

Vergi cenneti ülkeler tarafından yapılan uygulamalardan dolayı gelişmiş ülkelerin, bütçe gelirlerinin belli bir kısmının vergi kaybına uğradığı öngörülmektedir. “Vergi rekabeti” teması üzerinden uluslararası ölçekte dikkate değer çalışmalar yapılmaktadır. Söz konusu çalışmaların ağırlıklı olarak OECD bünyesinde ve öncülüğünde yürütüldüğü bilinmektedir. OECD bünyesindeki çalışmalar özellikle; transfer fiyatlaması, çifte vergilendirmeler ve anlaşmalar, uluslararası vergi kaçakçılığı ve bilgi değişimi gibi konularda yoğunlaşmıştır. Vergi kaçakçılığıyla mücadele, finans piyasalarında istikrar bozucu faaliyetlerle mücadele, kara para aklamayla mücadele gibi konularda OECD’nin yanı sıra, AB, G8 Finansal Eylem Görev Grubu (FATF) tarafından çeşitli çalışmalar yapılmaktadır (Bilici, 2004).

Vergi Adalet Ağı (Tax Justice Network) tarafından oluşturulan “Kurumlar Vergisi Cennet Endeksi” listesi şirketlerin en çok suç ortağı yargı alanlarının sıralaması bir diğer ifadeyle daha az kurumlar vergisi ödemelerine imkân sağlayan ülkeleri listelemiştir (Tax Justice Network, 2021). Endekslerin elde edilmesinde ülkelerin vergi cenneti puanı ve küresel ölçekteki ağırlığının birleşimiyle “kurumlar vergisi cenneti değeri” hesaplanmaktadır. Vergi cenneti puanı ilgili ülkenin cennet olma özelliğini 0 ile 100 arasında puanlamaktadır. 0 puanı vergi kaçırılmasına bir ülkede hiç müsaade edilmediğini gösterirken; 100 puanı ülkenin vergi kaçırmaya tamamen müsait olduğunu göstermektedir (Pehlivan & Aktuğ, 2021).

EK-1’deki tabloda ülkelerin vergi cenneti puanları gösterilmiştir (Tax Justice Network, 2021). Endekste, vergi cenneti olarak kabul edilen birçok küçük devlet ve adanın yanında oldukça büyük ekonomiye sahip olan ABD, İngiltere, Fransa, Belçika, Hollanda, Portekiz, Finlandiya, Almanya ve Çin gibi ülkelerin de bulunması vergi rekabetinin küresel çapta nasıl boyutlara ulaştığına dair bir göstergedir. Listede bulunan devletlerin birçoğunun da aynı zamanda OECD’ye üye olması, vergi cennetlerine karşı yürütülen mücadelenin ciddiyeti ile ilgili de şüphe duyulmasına neden olmaktadır (Pehlivan & Aktuğ, 2021).

#### 2.1.1. OECD Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar

Vergi cennetlerinin küresel çerçevede yol açtığı olumsuz etkileri gidermek üzere, 1996’dan itibaren ağırlıklı olarak OECD bünyesinde çözüm üretme çalışmaları başlamıştır. OECD Vergi Sorunları Komitesi tarafından, 20 Ocak 1998 tarihinde yayımlanan Vergi Rekabeti Raporu’nda, zarar verici vergi rekabetiyle mücadeleyle ilgili öneriler geliştirilmiştir. Özünde bu öneriler, OECD ülkeleriyle ilgili ülkelerin şeffaflık ve bilgi değişimi hakkında iş birliği yapmalarını içermektedir. Söz konusu çağrıya uyulmaması halinde, uluslararası örgütler tarafından yaptırıma gidileceği de bu ülkelere bildirilmiştir. Sayıları 41’e varan bu ülkelere, bugüne



kadar 36'sı bu iki konuda iş birliğine gitmeyi, 2005 yılı sonuna kadar uyum çalışmalarını tamamlayacaklarını taahhüt etmişlerdir.

Bu ülkeler en başta, vergi mahremiyeti ilkesine zarar vermeden, bilgi değişimi faaliyetlerine uyacaklarını ve gerektiği zaman ülkelerinde hesapları olanları açıklayacaklarını belirtmişlerdir. OECD'nin, bilgi değişimi hakkında 18 Nisan 2002 tarihli "Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli" bulunmaktadır (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006, s. 71).

OECD'nin "Gelir ve Servetin Vergilendirilmesi İle İlgili Anlaşma Modeli" m. 26'da da "Bilgi Değişimi Model Anlaşması" dikkate alınarak yeniden yazılmıştır. Model, bir vergi idaresince doğrudan bir yargı organı vasıtasıyla ya da belli bir konu hakkında istenilen banka bilgilerinin isteyen tarafa sağlanmasını öngörmektedir. Bilgi taleplerinin mesleki ve ticari sırların açıklanmasını kapsayacak biçimde yapılması halinde, talebin reddedilmesine olanak tanınmaktadır. Bununla birlikte sağlanan bilginin yalnızca ihtiyaç olan amaca cevap verecek biçimde kullanılabilmesi de hükme bağlanmıştır. Bu konuda taahhüt veren ülkeler, bu anlaşma modeline imza atmışlardır ya da imzalamak üzeredirler (Goodspeed, 2003, s. 3).

Bu ülkelerin buldukları ikinci taahhüt ise, şeffaflık ilkesine uyacakları hakkındadır. Bu bağlamda örnek olarak; "hamiline yazılmış hisse senetleri" uygulamalarının yürürlüklerine son verilmesi, anonim (isimsiz) banka hesapları uygulamasının sonlandırılması gibi ilkeler esas alınacaktır. Bu açıklamalarda da ifade edildiği gibi, sözü edilen ülkelerin vergi rejimleriyle ilgili bir yaptırıma gidilmesi söz konusu değildir. Rapor, bütün devletlerin kendi vergi sistemleriyle ilgili hükümler hakkını ve vergileme düzeylerinin farklılıklar gösterebileceğini kabul etmektedir. Bu bağlamda OECD, bir ülkenin vergi cenneti özelliğine sahip olup olmadığını, o ülkenin uyguladığı vergi rejiminden ziyade, iş birliği yapma düzeyine bağlamıştır. Ayrıca OECD, diğer ülkelere belirli bir vergi oranı ya da rejimi dayatmayı amaçlamadığını belirtmiştir.

Uluslararası hukuk bakımından OECD tarafından yapılan düzenlemeler, herhangi bir yaptırım gücüne sahip değildir. Bu çalışmalar, gücünü tamamen uzlaşma ve diyalogdan almaktadır. Diğer yandan herhangi bir yaptırım gücü olmamasına karşın, OECD'nin bilgi verme konusunda iş birliği talebini reddeden vergi cenneti ülke sayısı sadece beştir (Kılıçaslan, 2005, s. 7).

İşbirliği yapmayan ülkelere karşı uygulanabilecek, çeşitli savunma önlemleri öngörülmüştür. Bu örneklerden bazıları şunlardır (Öncel & Öncel, 2003):

- Diğer ülkelerin; vergi cenneti olduğu belirlenen ülkelerde sağladıkları telif, kâr payı, faiz gibi gelirler ile istisna, indirim ve muafiyet gibi uygulamaları sonlandırması,
- İş birliği yapmayan ülkelerle vergi anlaşması yapılmaması veya önceden yapılan ve zararlı vergi uygulamalarına destek sağlayan hükümlere sahip anlaşmaların yürürlükten kaldırılması,

- Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülke ya da bölgelerle; siyasal, ekonomik ve sosyal ilişkileri olan ülkelerin söz konusu bağlantılarının zarar verici vergi uygulamalarına neden olmaması,
- İş birliği yapmayan ülkelerdeki zarar verici uygulamalar ile bağlantılı iş ve işlemlerin, sıkı denetimlere tabi tutulması,
- İş birliği yapmayan ülkeler ile ortaya çıkabilecek yeni vergi cennetlerini, tespit edilen ilkeleri dikkate almaya zorlamak üzere uluslararası iş birliği ve toplantılara devam edilmesi.

#### 2.1.1.1. 1998 Raporu: Zararlı Vergi Rekabeti-Yükselen Bir Küresel Konu

OECD tarafından 1996'da başlatılan "Zarar Verici Vergi Rekabeti İle Mücadele Projesi" kapsamında 1998'de yayımlanan raporla, vergi cenneti ülke olma ölçütleri, vergi cenneti ülke listesi tespit edilmiş ve söz konusu ülkeler zararlı vergi rekabetine karşı iş birliğine gitmeleri için taahhüt vermeye davet edilmişlerdir. OECD tarafından yayımlanan bütün raporlarda, vergi rekabetinin uluslararası ve ulusal alanlardaki zararlı yönlerine vurgu yapılarak, buna karşı uluslararası iş birliğine gidilerek alınması gerekli önlemler hakkında dikkatler çekilmiştir (Arıkan & Akdeniz, 2005, s. 292).

1998 yılında yayımlanan OECD raporunda, küreselleşme sürecinin ve bu bağlamda son yıllarda sermayenin ülkeler arasında dolaşımının artmasının dünyada genel olarak vergi indirimlerine yol açtığı üzerinde durulmuştur. Rapora göre, cazip vergi imkânları sunmak suretiyle sermayeyi ülkelere çekme amacıyla olan ülkeler, diğer ülkelerin vergi rejimlerinde matrah aşınmasına ve refah kaybına yol açabilmektedirler (Arıkan & Akdeniz, 2005, s. 292).

Zararlı vergi rekabetinin tanımı, OECD tarafından 1998'de yayımlanan "Zararlı Vergi Rekabeti: Acil Bir Küresel Sorun" isimli raporda, sert ve taviz vermez bir tutumla finansal yatırımlar ve sermayenin yön değiştirmesine yol açarak diğer ülke vergi matrahlarının erozyona uğratılması, şeklinde yapılmıştır (OECD, 1998).

1998'de gerçekleştirilen Bakanlar Konseyi ile "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Global Konu" başlığıyla hazırlanan raporla zararlı vergi rekabeti çeşitli boyutlarıyla ortaya konulmuş ve 2000'de yayımlanan "Global Vergi İşbirliği ve Gelişmeler" başlıklı raporla küresel boyutta vergilendirme alanındaki çalışmalar ve bu tarihten itibaren yapılması gerekenler üzerinde durulmuştur. 2001'de yayımlanmış olan "Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi: 2001 İlerleme Raporu" ile de vergi cennetlerine karşı devletler arası iş birliğiyle alınabilecek ortak önlemlerle ilgili kararlara yer verilmiştir. 2004 yılında yayımlanan "İlerleme Raporu" ise, potansiyel zararlı vergi uygulamalarıyla ilgili 2001'den itibaren yapılan çalışmalar üzerinde durmakta ve gelecek planlarını içermektedir (Karaca, 2001, s. 91)

Raporda vergi rekabetiyle mücadele hakkında 19 tane tavsiye kararına yer verilmiştir. Birinci bölümdeki öneriler, ulusal uygulama ve mevzuatla ilgili kararlardır. İkinci bölümde ise, vergi anlaşmalarında bulunan ve zararlı vergi rekabetine sebebiyet veren uygulamaların sınırlandırılmasına yönelik tavsiyeler üzerinde durulmuştur. Bu tavsiyeler, vergi cenneti niteliği taşıyan ülkeler ile yapılmış vergi anlaşmalarının bozulması ya da gelecek süreçte bunun gibi ülkelerle vergi anlaşmasına gidilmemesine ilişkindir. Raporun üçüncü bölümünde, uluslararası iş birliği hakkında tavsiyelerde bulunmaktadır. Söz konusu tavsiyeler; üye ülkeler tarafından oluşturulacak forumla zararlı olabilecek uygulamaların tespiti, vergi cenneti kabul edilen ülke listelerinin hazırlanması ve bu ülkelerin takibe tabi tutulması, vergi cenneti ülkeler ile üye ülkelerin aralarındaki ekonomik, siyasal ve toplumsal ilişkilerinin zararlı vergi uygulamalarına yol açmaması hakkında titizlik göstermelerine ilişkindir (Karaca, 2001, s. 91). Raporda ulusal mevzuatla ilgili yedi, vergi anlaşmalarıyla ilgili yedi ve uluslararası iş birliği hakkında da beş tavsiye yer almaktadır.

Rapor, genel itibariyle zararlı vergi uygulamaları ile mücadele konusunda ülkelerin hem tek başlarına hem de ikili anlaşmalar yaparak atacakları adımların yeterli olmayacağını, niteliği itibariyle küresel çapta nitelik gösteren bu soruna, ancak küresel bir yaklaşımla mücadele edilerek çözüm üretilebileceğini iddia etmektedir. Bu tarz bir mücadele ise “iş birliği esasına uygun olarak hazırlanmış uluslararası bir çerçeve” yardımıyla mümkün olabilecektir. Bundan dolayı mümkün olduğunca geniş katılıma dayalı ve ülkelerin gönüllü iş birliğiyle oluşturulmuş bir uluslararası kabul görmüş çerçeve ihtiyacı, OECD'nin bu konuda yaptığı çalışmaları daha da önemli hale getirmektedir (Karaca, 2001, s. 91).

#### 2.1.1.2. 2000 Raporu: Küresel İşbirliği

1996'da OECD ülkeleri, OECD içinde ve dışında şeffaflığı ve bilgi alışverişini teşvik ederek uluslararası vergi kaçakçılığıyla mücadeleyi amaçlayan zararlı vergi uygulama girişimlerini başlatmışlardır. 2000 Yılı OECD Raporu, 1998'de yayımlanan daha önceki bir raporda belirtilen, vergi cenneti kriterlerini karşıladığı tespit edilen 35 yargı bölgesinin bir listesini içermekteydi. 2000 Yılı Raporunda, vergi cenneti kriterlerini karşıladığı tespit edilen ülkelerin iyileştirme taahhüdünde bulunabileceği ayrıca şeffaflığı sağlamak ve etkili bilgi alışverişi sağlayarak işbirlikçi olmayan vergi cennetleri olarak tanımlanmaktan kaçınmanın da içinde olduğu bir süreçte kurulmuştur. Az sayıda yargı bölgesi (Bermuda, Cayman Adaları, Kıbrıs, Malta, Mauritius ve San Marino) tarafından, şeffaflığı arttırmak için siyasi bir taahhütte bulunmuş, 2000 Yılı Raporu'nun yayımlanmasından önce vergi amaçlı bilgi alışverişi yapılmış ve vergi cenneti kriterlerini karşıladıkları tespit edilseler bile orijinal listede yer almamışlardır.

Bugün 35 ülke, vergi amaçları için şeffaflık ve bilgi alışverişi standartlarını uygulama taahhüdünde bulunmuştur ve OECD'nin Mali İşler Komitesi tarafından iş birliğine dayalı yargı

alanları olarak kabul edilmektedir. OECD, 2000 Yılı İlerleme Raporu, vergi cennetleri olarak tanımlanan diğer üç yargı bölgesinin - Barbados, Maldivler ve Tonga - İşbirliği Yapmayan Vergi Cennetleri Listesine dâhil edilmemesi gerektiğini belirlemiştir.

OECD tarafından hazırlanan 2000 Yılı Raporu, 1998'de hazırlanan raporun bir uzantısı niteliğindedir. Bu rapor, zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda o dönemde hangi önlemlerin alındığı ve ilerleyen süreçte yapılması gerekenleri içermektedir. Ayrıca 2000 raporu, sermayenin dağılım kararları üzerinde vergilerin etkilerinin kaldırılmasını ya da en aza indirilmesini ve vergi yükünün adil dağılımını sağlamayı amaçlamaktadır (OECD, 2000).

1998 tarihli raporda, üye ülkelerin oluşturacakları forumla zararlı olması muhtemel vergi uygulamalarının tespit edilmesi, vergi cenneti kabul edilen ülke listelerinin hazırlanması ve bu ülkelerin takibe alınması kararına uygun olarak 47 ülke tespit edilmiştir. Daha sonra inceleme kapsamına giren bölge ya da ülkelerle ikili ve çoklu temaslar kurulmasıyla bilgi alışverişine gidilmesi sağlanarak 1998 Raporu ile ifade edilen ölçütlerin sözü edilen bölge ya da ülkeler açısından ne kadar geçerli olduğu incelenmiştir. Yapılan incelemelerden sonra vergi cenneti olma özelliğine sahip 35 ülke olduğu sonucuna varılmış ve 2000 Raporunda bu ülkeler, bir liste halinde dünya kamuoyuna ilan edilmiştir (OECD, 2000).

OECD 2000 Raporu'nda vergi cenneti listesinde yer alan ülkelere OECD'nin iş birliği önerisini kabul edenlerden bazı şartlara uymaları talep edilmiştir (OECD, 2000). Söz edilen talepler şunlardır:

- Zarar verici nitelikleri olan vergi uygulamalarını aşamalı olarak 31 Aralık 2005'e kadar kaldırılması yönünde taahhüt verilmesi,
- Taahhütlerini gerçekleştirme süreçlerini gösteren planın, taahhüdün verildiği tarihten itibaren 6 aylık süreçte OECD'ye sunulması,
- Verilen taahhüt belgelerinin OECD'ye ülke temsilcisi konumundaki bir yetkilinin imzasıyla sunulması,
- Söz konusu planda tahrip edici nitelikleri olan vergi uygulamalarının ne zaman kaldırılacağına ilişkin takvimin net bir şekilde ifade edilmesi koşulu mevcuttur. Bu açıklamalar çerçevesinde OECD ile vergi cennetleri "iş birliği yapan" ve "üst düzeyde iş birliği yapanlar" ve "iş birliği yapmaya yanaşmayan" ülkeler bulunmaktadır (Karaca, 2001, s. 92).

OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülkelerle zararlı vergi uygulamalarını sürdürmeye devam eden ve bu uygulamaları kaldırma konusunda istekli olmayan diğer ülkelere karşı OECD'ye üye ülkelerin uygulayacakları önlemler şunlardır (OECD, 2000, s. 25):

- İşbirliği yapmayan vergi cenneti ülkeler ya da bu ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarına dair işlemleri için uygulanan faiz, telif, kâr payı vb. gelirlerini istisna, indirim

ve muafiyet kapsamında kabul eden ülkelerin, bu uygulamaları sonlandırması ya da uygulanmasına izin verilmemesi,

- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülkelerle zarar verici vergi uygulamaları konusunda bilgi değişimi kurallarının uygulanamaması halinde yaptırımlara gidilmesi,
- Faaliyetlerini OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülkelerde sürdüren yabancı firmaların zarar verici vergi uygulamalarının bir vergiye tabi tutulması,
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülke ya da bölgelerde gerçekleşen işlemlerden veya zarar verici vergi uygulamalarının sağladığı avantajlı uygulamalardan belli harçların alınmaması,
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülke ya da bölgelerde gerçekleşen işlemlerden veya zarar verici vergi uygulamalarının sağladığı avantajlardan faydalanan işlemleriyle ilgili yabancı ülkelerde ödemesi yapılan vergilerde bir indirim uygulanmaması,
- İşbirliği yapmayan vergi cenneti ülkelerde ikamet ettiği belirlenen kişilere yapılan ödemelerden vergi kesintisine gidilmesi,
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülke ya da bölgelerde gerçekleşen veya zarar verici vergi uygulamalarının sağladığı avantajlardan faydalanan işlemleriyle ilgili vergi denetim ve incelemelerinin artırılması,
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülke ya da bölgelerde gerçekleşen veya mevzuatlarında zarar verici vergi uygulamalara yer veren ülkelere karşı zarar verici vergi uygulamalarını sonlandırmak amacıyla geliştirilen tedbirlerin uygulamaya konulması,
- İşbirliği yapmayan vergi cenneti ülkelerle kapsamı geniş çifte vergilemeye engel olma anlaşmalarına gidilmemesi ve zararlı vergi uygulamalarına olanak sağlayan anlaşmaların sonlandırılması,
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülkelerde, şirket alınması ya da kurulmasına dair maliyetlerin ve indirimlerin uygulanmaması.
- OECD ile iş birliği yapmayan vergi cenneti ülkelerde gerçekleştirilen belli işlemlere işlem vergileri uygulanmaya başlanması.

OECD tarafından yayımlanan 2000 Yılı Raporu'nda önerilen küresel iş birliğine dair konular, uluslararası birçok platformda tartışılmıştır. Zararlı vergi rekabetiyle ilgili OECD'nin yaklaşımlarına yapılan eleştirilerden en yaygın olanı; bir tür zenginler kulübü olduğu kabul edilen OECD'nin küçük devletlerin mali egemenliği üzerinde bir tehdit oluşturduğu düşüncesidir. Bu eleştiriye OECD yetkilileri, iş birliği ve yapılan diğer çalışmaların mali egemenliği sınırlayacağı düşüncesinin doğru olmadığı şeklinde cevap vermektedirler. Bununla birlikte OECD'nin hiçbir yaptırım gücünün olmadığı ifade edilmektedir. Ayrıca OECD

kararlarının, üye ülkeler için bir bağlayıcılığı da yoktur. Bundan dolayı, OECD'nin vergi cennetleri ve zararlı vergi rejimlerini uygulayanlar listesinde olan birçok ülke, bu listeye girmemek amacıyla istenen düzenlemeleri yapmışlardır (Giray, 2005, s. 116).

#### 2.1.1.3. 2001 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamaları Konusunda OECD Projesi

OECD tarafından 2001'de yayımlanan raporun temel özelliği, vergi cenneti olarak adlandırılan bir ülkenin iş birliğine gidip gitmediğinin tespit edilmesinde, sözü edilen ülkelerin yalnızca etkin bilgi değişimi ve şeffaflık ölçütleri hakkında taahhüt vermesinin yeterli olacağıdır. 2001 Raporu'nda, 1998'de yayımlanan raporda vergi cennetinin tanımını yapmak amacıyla kullanılan dört kıstastan biri olan ekonomik faaliyet olmaması kriterinin uygulanmasının zorluklarından dolayı, bu ölçütün aranmasından vazgeçilmesi sonucuna varılmıştır (Öz N. S., 2005, s. 97).

2001 Raporu'nda vergi cennetlerine karşı uygulamaya konulacak ortak önlemler hakkında temel üç karar yer almaktadır. Bu tedbirler şunlardır;

- Alınacak ortak önlemleri uygulanıp uygulanmama konusunda üye ülkeler, özgürdür.
- Üye ülkeler, kendileri için zararlı vergi uygulamalarının neden olacağı zararları tespit etmek ve bunlara karşı önlemler alma konusunda özgürdür.
- Ortak önlemler, zarar verici vergi uygulamalarının neden olacağı olumsuz etkileri gidermeye yönelik olmalıdır.

2001 Raporu yayımlandıktan sonra, OECD ile iş birliği yapma taahhüdü veren ülkeler; Antigua ve Barbuda, Anguilla, Aruba, Bahreyn, Bahama Adaları, Belize, Barbados, Cebelitarık, Dominik Cumhuriyeti, Guernsey ve Sark, Grenada, Jersey, Hollanda Antilleri, Montserrat, St. Kitts ve Nevis Federasyonu, Man Adası, Saint Lucia, Seyşeller, St. Vincent ve Grenadinler, ABD Virjin Adaları, Turks ve Caicos Adaları'dır. 18 Mart 2002 tarihinde Bahama ve 20 Mart 2002 tarihinde Belize'nin taahhüt vermesi ve Tonga ile Maldivler'in OECD'nin incelemelerine bağlı olarak listeden çıkarılmasıyla vergi cennetleri listesinde on iki ülke kalmıştır (Eyübgiller, 2002, s. 98).

#### 2.1.1.4. 2004 Raporu: Zararlı Vergi Uygulamalarında OECD Projesi

OECD'nin 2004'te yayımladığı rapor, zararlı vergi rekabetiyle ilgilidir. Söz konusu rapor, zararlı vergi rekabetine engel olmak amacıyla alınan tedbirlerin niteliğini tespit etmektedir. 2004 yılında yayımlanan raporda, OECD üyesi ülkelerdeki hiçbir rejim, "zarar verici tercihli vergi uygulaması" ifadesiyle ele alınmamıştır. Zararlı vergi uygulamalarını engelleme konusunda çifte vergilendirme anlaşmalarının bir araç olarak kullanılabilmesine vurgu yapılması, 2004 Raporu'nun en dikkat çekici özelliğidir. Bundan dolayı OECD, vergi cennetleriyle mücadele

konusunda üyelerinin zararlı vergi uygulamaları olan ülkelerle “çifte vergilendirme” anlaşmaları yapmaktan kaçınmalarını önermektedir. Zararlı vergi uygulamalarına engel olmaya yönelik girişimlerinin devamı niteliğindeki 2004 Raporu’nda, 2001 yılında yayımlanan raporda bulunan vergi cennetlerine karşı alınacak ortak önlemlere altı yeni önlem eklenmiştir (Saraç, 2006, s. 474).

Bu önlemler şunlardır;

1. Önlemler alınırken, üye ülkelerde benzer önlemlerin hangi düzeyde uygulandığı ve bu uygulamaların sonuçlarının etkin olup olmadığının dikkate alınması gerekmektedir.
2. Zarar verici vergilerle ilgili uygulamaların farklılıklar göstermesinden dolayı, farklı durumlarda, farklı önlemlerin uygulanabilir olması gerekmektedir.
3. Alınacak ortak önlemler tespit edilirken vergi idarelerine veya vergi mükelleflerine gereksiz maliyet ve yük olacak uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir.
4. Zarar verici vergi uygulamalarına engel olma konusunda alınacak ortak önlemlerin, değişen ve dinamik durumlara uyum gösterebilen uygulamalar olması gerekmektedir.
5. Ülkeler arasında iş birliğine gidilerek alınacak önlemler, tek taraflı tedbirlerin etkinliğinin artmasını sağlamalıdır.
6. Oluşturulan çerçevenin, münferit ya da ortak alınan tedbirleri uygulayacak ülkelerin bu tedbirleri kendi egemenlik haklarının gereklerine göre uygulaması dikkate alınmalıdır.

OECD’nin 2004 Raporu’nda Liberya, Andorra, Lihtenştayn, Monako ve Marshall Adaları’nın iş birliğine gitme konusunda taahhüt vermedikleri vurgulanmakla birlikte yapıcı diyaloglarının sürdüğü ifade edilmiştir. Taahhüt veren vergi cennetlerinin uygulamaya yönelik planlarını ise 31.12.2005’e kadar ilgili ülke temsilcisinin imza etmesi ve hazırlanmış olan planda zarar verici vergi uygulamalarını kaldırma tarihinin ifade edilmesi şartıyla sunulması gerekmektedir. Bu sürenin sonunda, taahhüde uyulmaması halinde, bu ülkelerin de “iş birliğine yanaşmayan ülkeler” listesine ekleneceği ifade edilmiştir.

#### 2.1.1.5. 2015 Raporu: BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

5 Ekim 2015’te, (OECD), “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı’ndaki (BEPS)” 15 odak alanının tümüne ilişkin nihai raporları yayımlamıştır. Bu raporun ekindeki açıklamada, OECD, teknik konularda ek çalışmalar ve BEPS tavsiyelerinin uygulanmasının izlenmesine yönelik planlar da dâhil olmak üzere BEPS konusundaki çalışmaya ilişkin sonraki adımları açıklamıştır. Raporların yayınlanmasıyla bağlantılı olarak OECD, nihai BEPS çıktısına genel bir bakış sağlamak için her ikisi de web yayını yoluyla teknik bir brifingin ardından bir basın toplantısı düzenlemiştir. Bu proje, çok uluslu şirketlerin düşük oranda kurumlar vergisi olan ülkelere sürekli kâr tahsisini azaltarak, vergi sistemlerinin bütünlüğünü ve adaletini

arttırmayı amaçlamaktadır (Scarfone & Kerr, 2018, s. 3). Temelde BEPS Projesi; anlaşmaların kötüye kullanılmasını, zararlı vergi uygulamalarını, uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını ve ülkelerin raporlarını değerlendirerek bu konularda uluslararası bir çerçeve oluşturmayı amaçlamaktadır (Azat, 2020).

OECD, nihai BEPS paketlerini birkaç farklı kategoriye giren tavsiyeler içerdiğine vurgu yapmıştır (OECD, 2014). Bu tavsiyeler şu şekildedir:

- Mutabık kalınan asgari standartlar: zararlı vergi uygulamalarına (Eylem 5), anlaşmaların kötüye kullanılmasına (Eylem 6), ülkeye göre raporlamaya (Eylem 13) ve anlaşmazlık çözümüne (Eylem 14) ilişkin tavsiyeler.
- Güçlendirilmiş uluslararası standartlar: revize edilmiş OECD Transfer Fiyatlandırması Yönergeleri (Eylem 8-10) ve revize edilmiş OECD Model Vergi Sözleşmesi (işyeri statüsüne ilişkin Eylem 7 dâhil).
- İç hukuk için ortak yaklaşımlar ile en iyi uygulamalar: hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri (Eylem 2), kontrollü yabancı şirket kuralları (Eylem 3), faiz sınırlamaları (Eylem 4) ve agresif vergi planlamasının açıklanması (Eylem 12).
- Analitik raporlar: dijital ekonominin vergi zorlukları (Eylem 1), BEPS (Eylem 11) ile ilgili veri, analiz ve anlaşmaya dayalı tavsiyelerin uygulanması için çok taraflı araç (Eylem 15).

OECD, ayrıca BEPS tavsiyelerinin tutarlı bir şekilde uygulanmasına odaklanmanın, hem çifte vergilendirmeye hem de çifte vergilendirme üzerindeki etkilerin izlenmesinin önemini vurgulayarak “BEPS sonrası ortamı” kısaca tartışmıştır. Açıklama, OECD ve G20 ülkelerinin 2020 yılına kadar BEPS konusunda birlikte çalışmaya devam etme konusunda anlaşmalarını göstermektedir. Amaç, “BEPS paketinin uygulanmasını desteklemek ve izlemek için daha kapsayıcı bir çerçeve” geliştirmektir. G20, Şubat 2016 toplantısında böyle bir çerçeve için bir teklif talep etmiştir.

## **2.2. Vergi Cennetlerine Karşı AB Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar**

AB’de ortak pazarın oluşma sürecinde vergi ile ilgili düzenlemeler, Roma Antlaşması sürecinden itibaren ele alınmıştır. Sonraki dönemlerde ise vergi rekabetini önlemek amacıyla temel uygulamalar olarak Ruding Raporu ile 1997 tarihli “Code of Conduct (İş Davranış Kuralları)” yürürlüğe girmiştir.

Roma Antlaşması (25 Mart 1957), AB’nin vergi politikasının temel hukuki kaynağını oluşturmaktadır. Roma Antlaşması, takip edilecek vergi politikalarına rehberlik eden ekonomik amaçlarla birlikte, bu amaçlara ulaşma yolunda kullanılacak araçları da içine alan hükümleri kapsamaktadır. Antlaşmada vergilendirmeye ilgili hükümler, m. 95 ile m. 99’da bulunmaktadır. Bu maddeler incelendiği zaman, rekabeti bozan vergi uygulamalarına son



verilmesinin ve üye ülkelerin uygulayabilecekleri ortak bir vergilendirme planının tesis edilmesinin hedeflendiği görülmektedir (İktisadi Kalkınma Vakfı, 2004).

Roma Antlaşması, küreselleşme sürecine bağlı olarak ortaya çıkan sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesiyle yaygınlaşabilecek vergi rekabeti hakkında hükümler taşımamaktadır. Özellikle 1980'lerde sermaye hareketlerinin serbest dolaşıma girmesiyle birlikte dünya genelinde üretim faaliyetlerinde ortaya çıkan hareketlilik, vergi rekabetinin boyutlarının artmasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak, 1990'da AB Komisyonuna bağlı Hollanda Maliye Bakanı Onno Ruding'in başkanlığını yaptığı bir komite oluşturulmuştur. Komite, yaptığı çalışmalardan sonra; "sınır ötesi gelir faaliyetlerinin çifte vergilendirilmesine engel olmaya yönelik öneriler" ve "kurumlar vergilerinin sistem, oranları ve matrahı bakımından uyumlu hale gelmesine yönelik öneriler" şeklindeki iki başlıkta öneriler sunmuştur. Komite, uygulamada olan kurumlar vergisi farklılıklarından ötürü birliğin bünyesinde vergi rekabeti ortamının kolayca oluşabileceğini vurgulamış ve bu tür bir rekabete engel olmak amacıyla kurumlar vergisiyle ilgili uygulamalarda, minimum oranın %30 olarak belirlenmesini önermiştir. Komitenin kurumlar vergisini uyumlaştırmakla ilgili önerisi, üye ülkeler tarafından çok eleştirildiği için uygulanması mümkün olmamıştır (Günay, 2007).

AB'de vergi uyumlaştırmasının tesis edilmesi ve ülkeler arasında vergi rekabetine engel olmaya yönelik bir diğer uygulama ise Konsey tarafından 1 Aralık 1997'de kabul edilen "Code of Conduct" girişimidir. Bu girişim, AB'nin oluşabilecek vergi rekabetinin muhtemel olumsuz etkilerine engel olunması üzerine yapılmış en kapsamlı ve önemli çalışmadır.

AB, faaliyetlerini bünyesinde sürdüren işletmelerin vergilendirilmesi hakkında üye ülkelerin bağlı kalacakları temel kuralların belirlenmesini hedeflemiştir. Hukuki bağlayıcılığı olmayan bir düzenleme olan "Code of Conduct"; yine de AB bünyesinde zararlı vergi rekabetine neden olabilecek potansiyel uygulamaları belirlemek konusunda politik bir bağlayıcılığa sahiptir. Bu bağlamda, komite AB içindeki işletme faaliyetlerinin yerleşme kararları üzerinde etkili olabilecek ya da zararlı olma potansiyeline sahip uygulamaları belirlemek için üye ülkelerin uyguladıkları vergi mevzuatlarını ele alarak, bunlarla ilgili bazı çalışmalar yapmıştır. 1999'da hazırladığı bir raporla, AB içinde zararlı vergi rekabetine yol açabilecek 66 sorunlu vergi düzenlemesi olduğu yönünde açıklamada bulunmuştur (Günay, 2007).

Bir üye ülkenin uyguladığı vergi oranı, diğer bir üye ülkede aynı konuda uygulanan vergi oranına göre dikkat çekici düzeyde düşükse veya sıfır vergi uygulanıyorsa potansiyel zararlı olarak görülmektedir. Code of Conduct çerçevesinde bir uygulamanın zararlı vergi rekabetine yol açıp açmadığının tespit edilmesinde yararlanılan ölçütler şöyledir (Ekmekçi, 2003, s. 18):

- Vergi avantajlarının sadece dar mükelleflerin veya dar mükelleflerin yürüttükleri işlemlerin yararlanmasına yönelik olup olmama durumu,
- Vergi avantajlarının ulusal piyasada, ulusal vergi matrahı üzerinde etkili olmayacak biçimde kapalı uygulanma durumu,

- Vergi avantajlarının gerçek anlamda bir ekonomik varlık ve ekonomik faaliyet olmasa bile uygulanma durumu,
- Çok uluslu şirketlerin faaliyetleriyle oluşan kârın tespit edilmesine dair kuralların uluslararası alanda kabul edilen ilkelerden, özellikle OECD'nin belirlediği fiyatlandırma ilkelerine uyup uymadığı,
- Yasal düzenlemelerin yönetim kademesinde gevşetildiği durumlar da dâhil olmak üzere, vergi düzenlemelerinin şeffaflık durumudur.

OECD tarafından yapılan zarar verici vergi rekabetiyle ilgili çalışmalarla AB bünyesindeki Code of Conduct çalışmaları, vergi rejimleri değerlendirme ölçütleriyle paralel özelliklere sahip olsa da OECD tarafından yapılan çalışmalar finans işlemleri ve bazı diğer hizmet faaliyetleriyle ilgiliyken; AB'nin yaptığı çalışmalar, ticari faaliyetlere yoğunlaşmaktadır. OECD, çalışmalarında özellikle vergi cennetleri ve bilgi değişimini öne çıkarmış; AB ise çalışmalarında üye ülkelere belli sorumluluklar yüklemiştir (Öz N. S., 2005, s. 119).

2020 yılında Fransa, Danimarka ve Polonya'nın vergi cennetlerinde kayıtlı veya yan kuruluşları bulunan şirketlerin Covid-19 kurtarma paketleri için uygun olmadığını açıklamasıyla vergi cennetleri küresel vergi tartışmalarında yeniden ortaya çıkmıştır. Nisan 2021'de, OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS), ABD'nin desteğini almış ve kârın vergi cennetlerine kaymasını ortadan kaldırmaya yardımcı olmak için küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı önermiştir. Bununla birlikte, yaygın olarak kabul edilen bir 'vergi cenneti' tanımının olmaması ve BEPS'nin ölçeğini ölçmek için uygun verilerin kıtlığı daimi bir sorunun varlığını göstermektedir.

Bir vergi cennetinin gösterge niteliğindeki kriterleri şunları içerir:

1. Etkin vergi oranlarının olmaması veya düşük olması,
2. Etkin bilgi alışverişi eksikliği,
3. Şeffaflık eksikliği,
4. Faaliyetlerin önemli olması şartının olmaması.

2013'ten bu yana AB, kendi yetki alanlarında faaliyet gösteren bankaların, her ülke için ciro, kâr, vergi, çalışan sayısı, bağlı kuruluşlar ve şubeler (kuruluşlar) dâhil olmak üzere ülke bazında vergiyle ilgili yıllık finansal bilgileri ve banka faaliyet göstergelerini yayımlamasını zorunlu kılmaktadır. Ülke bazlı raporlama (CBCR-Country by Country Reporting), AB Sermaye Gereksinimleri Direktifi IV (Basel III) kapsamına, geç olmakla birlikte, beklenmedik bir şekilde dâhil edilmiş ve bir firmanın ekonomik varlığı ile kurumlar vergilerinin ödendiği yer arasında daha iyi bir uyum sağlaması beklenmiştir.

Avrupa Konseyi, ülkeler arasında yapılacak bilgi paylaşımının şeffaf ve adil bir şekilde sağlanmasını ayrıca vergi rejimlerinin ülkelerin ekonomik faaliyetlerine bağlanmasını da sağlamak amacıyla birtakım prensipleri uygulamaya koyarak global kapsamda daha adil bir

vergi sistematığı oluşturmayı hedeflemiştir. Bu hedef doğrultusunda “Kara Liste-Annex I” ile “Gri Liste-Annex II” olarak bilinen listeleri yayımlamıştır. Bu süreç 2017 yılında başlamıştır ve yılda iki kez güncellenmektedir. Listelerdeki ülkeler ise buldukları taahhütleri yerine getirip getirmemelerine göre sürekli takip edilmektedir (Akçura, 2021). Bu listenin bir sonraki revizyonunun Ekim 2022’de yapılması planlanmaktadır.

16 Şubat 2021’de, Avrupa Birliği Maliye Bakanları, resmi olarak AB’nin vergi amaçlı iş birliği yapmayan yargı bölgeleri listesi olarak bilinen AB vergi cennetleri listesini gözden geçirmiş, AB üyesi olmayan ülkeleri, mevcut “kara liste” kriterlerine göre değerlendirmiştir. Ayrıca AB, henüz tam olarak vergi standartlarına uymayan fakat uygulamayı taahhüt eden yargı bölgelerini ise “gri liste” kapsamına almıştır. 2021’de yayımlanan AB’nin kara listesinde 12 ülke (American Samoa, Anguilla, Dominika, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seyşeller, Trinidad ve Tobago, US Virjin Adaları ve Vanuatu) yer almaktayken, Avrupa Konseyi’nin yakın tarihteki son toplantısı ise 24 Şubat 2022’de yapılmıştır. Bu tarihte yayımlanan raporda bahsedilen kara liste ülkelerinin sayısı 9’a düşmüştür. Bu listeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Council of the European Union, 2022):

**Tablo 2.1. AB Kara Liste Ülkeleri**

<b>AB KARA LİSTE ÜLKELERİ</b>	
<b>İşbirliği Yapmayan 9 Yargı Bölgesi (9 Jurisdictions-Annex I)</b>	
Amerikan Samoası	5 Aralık 2017
Fiji	12 Mart 2019
Guam	5 Aralık 2017
Palau	5 Aralık 2017
Panama	5 Aralık 2017
Samoa	5 Aralık 2017
Trinidad ve Tobago	5 Aralık 2017
ABD Virjin Adaları	13 Mart 2018
Vanuatu	12 Mart 2019

**Kaynak:** (Council of the European Union, 2022).

Daha önce Anguilla, Dominika ve Seyşeller kara listede yer almaktayken, yeni raporla gri listeye alınmıştır. Türkiye ise başından beri gri listede bulunmaktadır (Akçura, 2021).

Bahsedilen gri liste ülkeleri aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 2.2. AB Gri Liste Ülkeleri**

<b>AB GRİ LİSTE ÜLKELERİ</b>	
<b>Vergi Standartlarına Uymayan Fakat Taahhütte Bulunan Yargı Bölgeleri (25 Jurisdictions-Annex II)</b>	
Anguilla	5 Ekim 2021
Bahamalar	24 Şubat 2022
Barbados	22 Şubat 2021
Belize	24 Şubat 2022
Bermuda	24 Şubat 2022
Botsvana	5 Aralık 2017
Britanya Virjin Adaları	24 Şubat 2022
Kosta Rika	5 Ekim 2021
Dominika	5 Ekim 2021
Hong Kong	5 Ekim 2021
İsrail	24 Şubat 2022
Jamaika	22 Şubat 2021
Malezya	5 Ekim 2021
Montserrat	24 Şubat 2022
Kuzey Makedonya	5 Ekim 2021
Katar	5 Aralık 2021
Rusya	24 Şubat 2022
Seyşeller	5 Ekim 2021
Tayland	5 Aralık 2017
Tunus	24 Şubat 2022
Turks ve Caicos Adaları	24 Şubat 2022
Türkiye	5 Aralık 2017
Uruguay	5 Ekim 2021
Ürdün	5 Aralık 2017
Vietnam	24 Şubat 2022

**Kaynak:** (Council of the European Union, 2022).

Oxfam (2021) tarafından yapılan analiz, AB vergi cennetleri listesinin zararlı vergi uygulamalarını kullanan ve en zenginlerin vergi faturalarından kaçmasına yardımcı olan

ülkeleri etkin bir şekilde belirlemede başarısız olmaya devam ettiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, AB vergi cenneti listesi, sıfır veya düşük vergi oranlı yargı bölgelerini otomatik olarak kara listeye almadığı için dünyanın en kötü vergi cennetlerinden bazılarını kapsamamaktadır.

Sonuç olarak, Oxfam'ın 2021 analizi şunları ortaya koymaktadır (Oxfam, 2021; akt. Tenwick, 2021):

- %0 kurumlar vergisi oranına sahip 13 ülkeden sadece ikisi kara listeye alınmıştır.
- Düşük kurumlar vergisi oranlarına (<%12,5) sahip 18 ülkeden sadece biri kara listeye alınmıştır.
- 2019'da beş AB üye ülkesi -Kıbrıs, İrlanda, Lüksemburg, Malta ve Hollanda- örneğin, yüksek düzeyde Doğrudan Yabancı Yatırım, fikri mülkiyet ödemeleri, faizler, temettüleri gibi vergi cennetlerine özgü ekonomik göstergelere sahip olmaya devam etmiştir.
- 2019'da Lüksemburg, ekonomik ağırlığından (GSYİH) 67 ila 100 kat daha fazla ülkeye giren ve çıkan Doğrudan Yabancı Yatırım seviyelerine sahipken, tehlikeli vergi uygulamaları nedeniyle, kendisini ülke soruşturmasının merkezinde son dikkate alınması gereken ülke olarak bulmuştur.

AB, 2020'den itibaren zararlı vergi uygulamalarının tanımı ve liste kriterleri de dâhil olmak üzere, genel kara listeye alma sürecinde reform yapmaya başlamıştır. Yukarıdaki bulgulara dayanarak, Oxfam, reformdan sorumlu Davranış Kuralları Grubuna aşağıdaki tavsiyelerde bulunmuştur (Oxfam, 2021; akt. Tenwick, 2021):

- Sıfır ve düşük kurumlar vergisi yetki alanları kara listeye alınmalıdır. Sıfır ve düşük kurumlar vergisi oranları, AB vergi cenneti listesinin bağımsız bir kriteri haline getirilmelidir.
- Zararlı vergi rejimlerini belirleme kriterlerine ekonomik analizler de dâhil edilmelidir. Vergi cennetlerinin belirlenmesi için kırmızı bayraklar olarak doğrudan yabancı yatırım ve pasif gelir düzeyleri kullanılmalıdır.
- AB ülkeleri, uygun şekilde taranmalı, AB'ye üye olmayan ülkelere kıyasla daha yüksek değilse de aynı standartlara tabi tutulmalıdır.

### **2.3. Vergi Cennetlerine Karşı BM Tarafından Yürütülen Çalışmalar**

2001 yılında BM, Uluslararası Vergi Örgütü adında bir örgüt kurulmasına yönelik bir rapor hazırlamıştır. Söz konusu rapor, zararlı vergi rekabetine maruz kalan ülkeleri, bundan korumak üzere vergi politikalarına yönelik normlar tesis ederek vergi sistemlerinin bir tür denetim altına alınacağını ifade etmektedir. Bu konuda yoğun çalışmaları olan OECD'nin yalnızca vergi cennetleri ile kendi üyelerine odaklanırken, Uluslararası Vergi Örgütü kurulması önerisinde bulunan BM'nin çalışmaları vergi konularını daha geniş olarak değerlendirmekte ve

daha çok sayıda üyeye ulaşmayı hedeflemektedir. OECD'nin bu konudaki projeleri, yalnızca coğrafi anlamda mobil nitelikteki hizmet gelirini ve finansal gelirleri düzenlemektedir. Öte yandan gelişmekte olan ülkeler, OECD'nin düzenleme konusunda kesin karar veremediği konulardan biri olan reel yatırım rekabetiyle çok daha ilgilidir. Bundan dolayı, gelişmekte olan ülkeleri de kapsayan "Uluslararası Vergi Örgütü" adındaki bir kurumun başarılı olabileceği öngörülmektedir (Gündoğdu, 2009).

BM tarafından hazırlanan Zedillo Raporu'nun ülkeleri zararlı vergi rekabetinden koruyabilmek için önerdiği Uluslararası Vergi Örgütü'nün üstlendiği görevler şunlardır (Horner, 2001; akt. Gündoğdu, 2009):

- Uluslararası alandaki vergi istatistiklerini toplayarak sorunların daha hızlı çözüme kavuşmasını sağlamak ve düşüncelerin paylaşılmasına imkân veren bir forum oluşturulmak suretiyle ülkelerin ihtiyaçları dikkate alınarak teknik yardımlar yapılmasını kolaylaştırarak vergi politikaları ve yönetimi için normlar geliştirilmesini sağlamak,
- IMF tarafından makroekonomik gelişmeleri takip etmeyi ülke seviyesinde, dünya seviyesinde ve bölgesel seviyede sürdürdüğüne benzer bir yöntemle vergisel gelişmeleri takip etmek ya da kontrol etmek,
- Ülkeler arasında ya da ülke birlikleri arasında anlaşmazlıklar ya da sürtüşmeler ortaya çıktığı zaman vergi tahkimi (bir tür hakem kararıyla çözüm) uygulayabilmek amacıyla uluslararası ölçekte bir forum kurmak,
- Vergi cenneti ülkeler ile müzakere süreçlerinin sürdürülmesi ve söz konusu ülkelerin zararlı vergi uygulamalarını terk etmelerini sağlamak,
- Çok uluslu şirketlere ait karları eşit paylaşırabilme amacıyla küresel bir formül üzerinde uluslararası bir anlaşmaya gitmeyi ve güvence sağlamayı araştırmak.

Vergilemeyle ilgili Uluslararası Vergi Örgütü'nün kurulmasıyla temel amaç, ülkelerin yürürlükte olan vergi sistemlerini kaldırarak onların yerine geçmesinden ziyade, vergi sistemlerinin küreselleşme sonucunda meydana gelen olumsuzluklarla etkin bir biçimde savaşmalarını sağlamaktır. Ayrıca Tobin Vergisi benzeri gelecek dönemde uygulamaya konulabilecek çok taraflı uygulamalara da kolaylık getirmesini sağlamaktır. Oluşturulacak bu tarzdaki uluslararası bir vergi örgütü, sınırları aşan etkileri meydana getiren vergi gelişmelerini tespit edecek ve bunları tüm üyelerin temsilcilerinin bulunduğu direktörler kurulunun kararına sunacaktır. Kurul, ülkelere birinin vergilemeye yönelik davranışının diğer ülkelerde olumsuz etkiler oluşturduğu alanlarda; dünyada vergi matrahına net bir şekilde baskı yapan ülkelere değişikliklere gidilmesini önerecektir. Bununla birlikte ülkeleri zorlamayacak, yalnızca değişiklikler önerecektir. Ancak, bu örgütün etki alanı, etkili sınırlar arası taşmaların olmadığı vergi konularını kapsamayacaktır (Günaydın, 1999).

BM, Uluslararası Vergi Örgütü tarzında bir örgütün oluşturulmasıyla; başta çok uluslu şirketlerin olmak üzere, birçok firmanın vergiden kaçınmasını önlemeye ve off-shore vergi cennetlerinin oluşumuna engel olmaya yönelik sıkı tedbirlerin geliştirileceğini ifade etmektedir. Bu uygulama, dünyadaki büyük şirketlerin yüksek meblağlarda vergi kaçırmalarına engel olmak amacıyla mevcut uluslararası alandaki finans kurumlarının kolektif başarısızlıklarının bir nevi kabul edilmesidir. Hükümetlerin, büyük şirketlerden vergi toplama konusunda başarılı olamaması, özellikle yoksul ülkelerde temel kamusal hizmetlerin finanse edilmesinde sıkıntılar yaşanmasına yol açmaktadır (Günaydın, 1999).

#### **2.4. Vergi Cennetlerine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesinde Yürütülen Çalışmalar**

G8'ler ya da diğer adıyla Sekizler Grubu tarafından, Paris'te Finansal Eylem Görev Grubu (FATF), OECD'nin bünyesinde kurulmuştur. Bugün Türkiye'nin de üyelerinden olduğu 33 üyeli FATF; bütün ülkelerde kara paranın tespit edilmesine ve kara para aklanmasına yönelik düzenleyici ve yasal reformların yapılmasıyla ilgili çalışmalar yapmayı amaçlamaktadır.

FATF, 14 Şubat 2000'de ilk olarak iş birliğine gitmeyen ülkeleri belirlemek amacıyla 25 ölçüt ortaya atmıştır. Daha sonra belirlediği kriterler çerçevesinde 2000 yılının Haziran ayında 26 ülkenin değerlendirildiği bir çalışma yapmıştır. Daha sonraki FATF tarafından güncellenen listesinden Cayman Adaları, Bahama Adaları, Panama ve Lihtenştayn'ı çıkartmış, Mısır, Macaristan, Nijerya, Myanmar, Endonezya ve Guatemala'yı iş birliği yapmayan bölgeler ya da ülkeler listesine dâhil etmiştir. FATF'nin güncel kara listesinde yer alan ülkeler; Cook Adaları, Rusya, St. Vincent ve Grenadinler, Dominika, Guatemala, Marshall Adaları, Macaristan, Mısır, İsrail, Lübnan, Nauru, Nijerya, Niue, St. Kitts ve Nevis, Filipinler ve Myanmar'dır. Finansal Eylem Görev Grubu'nun kara listeye aldığı ülkelere, uyguladıkları zarar verici uygulamaları terk etmeleri için belli kuralları işletmeye başlamalarını önermektedir. Bunları gerçekleştirebilmeleri için de teknik yardımlarda bulunmaktadır. Bu tipteki teknik yardımların birçok küçük ülke için yararlı olacağı konusunda bir kuşku yoktur (OECD, 2001).

FATF'nin vergi cennetlerine yönelik bakışı, ağırlıklı olarak kara paranın aklanmasına yardım eden ülkeler şeklinde olmaktadır. FATF tarafından kara listeye alınan ülkelere Marshall Adaları, Cook Adaları, Dominik, Nauru, Nevis ve Niue; ayrıca Macaristan ise tercihli vergi rejimi uygulamakta olan ülkelerdir. Bu anlamda FATF tarafından hazırlanan listeler, OECD'nin hazırladığı listelerle tam olarak örtüşmese bile aynı amaca yöneliktir. Bu bilgiler ışığında, FATF ve OECD tarafından yapılan çalışmaların birbirini desteklediğini söylemek mümkündür (Hoşyumruk, 2003, s. 88).

### 3. BÖLÜM

#### OECD ÜLKELERİNDE VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE YAKLAŞIMLARI

##### 3.1. Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) Yapısı

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) ya da bir diğer adıyla İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, ekonomik ve sosyal refahın sağlanmasını amaçlayan, bu doğrultuda kamusal politikaların çeşitli alanlarında teknik çalışmalar yürüterek tespit edilen sonuçları en başta hükümetler olmak üzere ilgili diğer aktörler ile de paylaşan uluslararası bir örgüttür (Ticaret Bakanlığı, 2022).

Avrupa Devletleri tarafından, II. Dünya Savaşının ardından 16 Nisan 1948 tarihinde, ağırlıklı olarak Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'nın mali yardımlarıyla oluşturulan Marshall Planı kapsamında, Paris'te düzenledikleri bir konferans sonucunda Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (The Organisation for European Economic Co-operation-OEEC) kurulmuştur (Erbaykal, 2020, s.65).

OEEC'nin temel amacı ise Avrupa'da savaş sonrası yeniden yapılanmayı sağlamak için Marshall yardımlarının dağıtımına yardımcı olmak ve Avrupa devletleri arasındaki ticari ödemelerin serbestleştirilerek devletler arası koordinasyonun sağlanmasıydı (Tarım ve Orman Bakanlığı, 2022). OEEC, zaman içinde Avrupa Serbest Ticaret Alanı oluşturulması noktasında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) yardımcı olmuştur.

OEEC'nin başlangıçta Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Danimarka, Fransa, Hollanda, İzlanda, İrlanda, İtalya, İsveç, İsviçre, Lüksemburg, Norveç, Portekiz, Türkiye, Yunanistan ve Batı Almanya olmak üzere 18 katılımcısı bulunmaktaydı: Trieste Serbest Bölgesi'nin Anglo-Amerikan bölgesi, İtalyan egemenliğine dönene kadar OEEC'ye de katılmıştır. Bu ülke ve bölgelerin temsilcileri, dönemin tanınmış isimlerinin (Paul-Henri Spaak, Paul van Zeeland, Dirk Strikker, Anthony Eden, Richard Heathcoat Amory) başkanlığında Örgüt Konseyi'ni oluşturmuşlardır. OEEC Konseyi'nin alt organlarının iş yapısı, belirli alanların ele alınmasından sorumlu yaklaşık on beş dikey ve beş yatay teknik komiteden oluşmaktaydı. Bu teknik komiteler; gıda ve tarım, kömür, elektrik, petrol, demir ve çelik, hammaddeler, makine, demir dışı metaller, kimyasal ürünler, kereste, kâğıt hamuru ve kâğıt, tekstil, deniz ve kara taşımacılığı, programlar, ödemeler dengesi, ticaret, Avrupa içi ödemeler ve insan gücüne ilişkindir (OECD, 2022).

1948-1960 yılları arasında faaliyette bulunan OEEC'nin işlevini tamamlaması üzerine 14 Aralık 1960 tarihinde Paris'te imzalanan anlaşma ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) kurulmuştur. Örgütün merkezi Paris'tedir (Dışişleri Bakanlığı, 2022). Türkiye Cumhuriyeti ise 2 Ağustos 1961 tarihinde kurucu üye olarak OECD'ye katılmıştır (Ticaret Bakanlığı, 2022).



OECD, OEEC'nin halefi ya da bir diğey ifadeyle mirasçısıdır (OECD Daimi Temsilciliği, 2022). 1960 yılında, içinde ÷lkemizin de bulunduğu 18 Avrupa ve 2 Kuzey Amerika ÷lkesiyle kurulan örgüt Güney Amerika ve Asya-Pasifik bölgesi üyelerini de kapsayacak şekilde zamanla genişleyerek bugünkü halini almıştır. Örgütün günümüzde 38 üye ÷lkesi bulunmaktadır (OECD, 2022). Üyeler, genellikle serbest piyasa ekonomilerini destekleyen demokratik ÷lkelerden oluşmaktadır (Dışışleri Bakanlığı, 2022).

OECD, 50 yıla yakın bir sürede dünyanın en güvenilir ve en kapsamlı kurumlarından biri haline gelerek dünya çapında iktisadi büyümenin görünümüne ilişkin ekonomik raporlar, istatistiksel veri tabanları, analizler ve tahminler yayımlamaktadır. Ekonomik analizlerin yanında nüfus, cinsiyet ayrımcılığı ve çevre duyarlılığı gibi sosyal politika konularında da raporları bulunmakla birlikte yazılan çeşitli raporlar; küresel, bölgesel veya ulusal kapsamlıdır. Örgüt yayımlamış olduğu raporlar ile hem üye hem de üye olmayan ÷lkelerin iktisadi ve sosyal alanlarda gelişimine katkıda bulunmakta, aynı zamanda rüşvet ve diğey mali suçları da dünya çapında ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (OECD Daimi Temsilciliği, 2022).

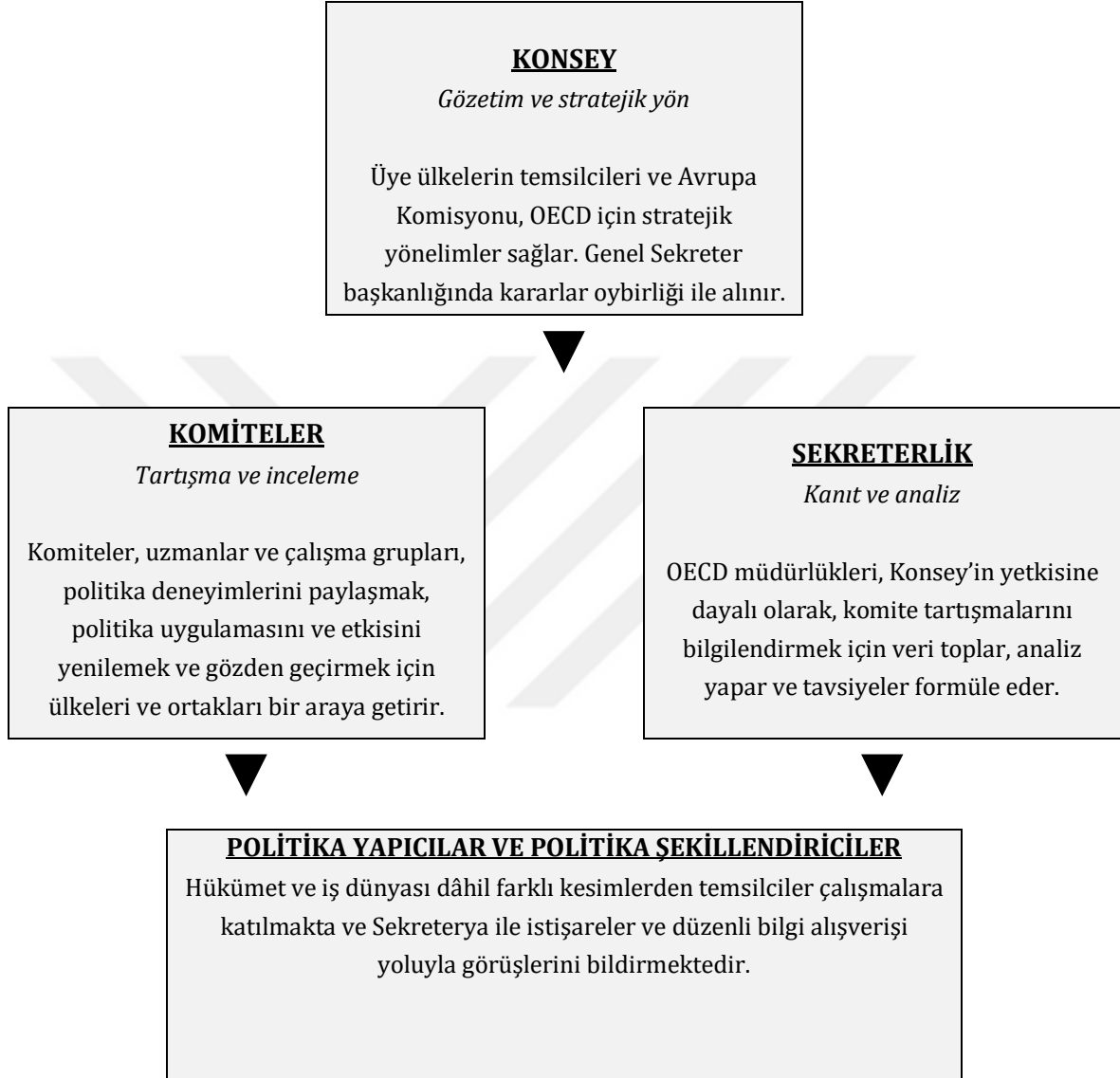
OECD'nin 38 üyesi olmasına rağmen, iş birliği içerisinde bulunduğu üye olmayan ÷lke sayısı da bir hayli fazladır. OECD sadece üye olmayan ÷lkelerle değil, AB ve BM gibi çeşitli uluslararası kuruluşlarla da yakın ilişki içerisinde (Akbulut, 2002).

OECD, 2009 yılına kadar listede üye olan herhangi bir ÷lke olmamasına rağmen, iş birliği yapmayan vergi cennetleri olarak kabul edilen ÷lkelerin yer aldığı bir "kara listesi" yapmayı sürdürmektedir. OECD dünya çapında vergi reformunu teşvik etmek ve vergiden kaçınmayı ortadan kaldırmak için G20 ÷lkeleri ile birlikte bazı çalışmalar yapmaktadır. Grup ayrıca, piyasaya dayalı ekonomik reformları uygulayan Orta Asya ve Doğu Avrupa'daki ÷lkelere danışmanlık hizmeti de sağlamaktadır (OECD, 2021).

OECD, sosyal güvenlikden ideal tatil süresine, yaşlıların bakımından farklı ÷lke eğitim sistemlerinin gençleri hayata hazırlama başarısına kadar insanların günlük hayatı üzerinde etkili olan konularla ilgilenmekte ve hayat kalitesini artırmaya yönelik politik öneriler sunmaktadır (Dışışleri Bakanlığı, 2022).

Aşağıda OECD'nin organizasyon yapısı tablo halinde gösterilmiştir.

**Tablo 3.1.** OECD'nin organizasyon yapısı



**Kaynak:** (OECD, Organisational structure, 2021).

OECD'nin organizasyonel yapısında yer alan unsurları ve görevlerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

a) Konsey

OECD Konseyi, kuruluşun kapsayıcı karar alma organıdır. Üye ülkelerin ve Avrupa Komisyonu'nun büyükelçilerinden oluşur ve başkanlığını Genel Sekreter yürütmektedir. OECD Konseyi, örgütün temel çalışmalarını tartışmak, endişeleri paylaşmak ve oybirliği ile kararlar

almak için, yılda bir kez düzenli olarak toplanmaktadır. Konsey, üye ülkelerin hükümet, ekonomi, ticaret ve dışişleri bakanlarını bir araya getirerek çalışmalarını izlemek ve öncelikleri belirlemek, küresel ekonomik ve ticari bağlantıları tartışmak, bütçe veya katılım süreci gibi konuları değerlendirmek için toplanmaktadır (OECD, Organisational structure, 2021).

#### b) Komiteler

OECD, politika oluşturmanın neredeyse tüm alanlarını kapsayan 300'den fazla komite, uzman ve çalışma grubu aracılığıyla çalışmaktadır. Komiteler, verileri ve politika başarılarını değerlendirerek çeşitli çözüm önerileri sunmakta ve üye ülkeler arasındaki politika eylemlerini inceleyerek gözden geçirmektedir. Komiteye katılımcı olarak gelen ülkeler devlet kurumlarını, akademi ve iş dünyası ile sivil toplumu temsil etmektedir. Bu toplantılara her yıl yaklaşık olarak 40.000 kişi katılmaktadır (OECD, Organisational structure, 2021).

#### c) Sekreterlik

OECD Sekreterliği, OECD'nin çalışmalarını yürütmektedir ve Genel Sekreter tarafından yönetilir. Her ülkedeki politika yapıcılarla birlikte çalışan, komitelerle yakın koordinasyon içinde, kanıtlara dayalı politika oluşturmaya rehberlik ederek yardımcı olacak içgörü ve uzmanlık sağlayan, müdürlükler ve bölümlerden oluşur. Müdürlükler, Genel Sekretere rapor vermektedirler. Sekreterliğin 3300 çalışanı arasında ekonomistler, avukatlar, bilim adamları, siyasi analistler, sosyologlar, dijital uzmanlar, istatistikçiler ve iletişim uzmanları yer almaktadır. OECD'nin Paris, Fransa'daki Genel Merkezine ek olarak, halkla ilişkiler ve iletişim ekibinin bir parçası olan Berlin, Meksika, Tokyo ve Washington D.C.'de de merkezleri bulunmaktadır (OECD, Organisational structure, 2021).

### **3.2. OECD'de Yer Alan Ülkelerin Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülke Kategorisine Göre Gruplandırılması**

Kısaltması OECD olan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün kurucuları, OEEC'nin Avrupa ülkeleri ile Kuzey Amerika ülkeleri olan ABD ve Kanada'dan oluşmaktadır. Resmi OECD kurucuları; Türkiye, ABD, Kanada, Fransa, Hollanda, Belçika, Lüksemburg, Batı Almanya, İtalya, Portekiz, İngiltere, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, Avusturya, İsveç, İzlanda, Norveç ve İspanya'dır (OECD, 2021).

Dünyanın her yerinden piyasa ekonomisine ve kişisel demokrasiye bağlılıklarının bir işareti olarak OECD'ye katılmış otuz sekiz üye ülke aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir:

**Tablo 3.2.** OECD üyesi ülkeler

<b>Ülke</b>	<b>Üyelik Tarihi</b>	<b>Ülke</b>	<b>Üyelik Tarihi</b>
Almanya	27 Eylül 1961	Japonya	28 Nisan 1964
Amerika Birleşik Dev.	12 Nisan 1961	Kanada	10 Nisan 1961
Avustralya	7 Haziran 1971	Kolombiya	28 Nisan 2020
Avusturya	29 Eylül 1961	Kore	12 Aralık 1996
Belçika	13 Eylül 1961	Kosta Rika	25 Mayıs 2021
Çekya	21 Aralık 1995	Letonya	1 Temmuz 2016
Danimarka	30 Mayıs 1961	Litvanya	5 Temmuz 2018
Estonya	9 Aralık 2010	Lüksemburg	7 Aralık 1961
Finlandiya	28 Ocak 1969	Macaristan	7 Mayıs 1996
Fransa	7 Ağustos 1961	Meksika	18 Mayıs 1994
Hollanda	13 Kasım 1961	Norveç	4 Temmuz 1961
Birleşik Krallık	2 Mayıs 1961	Polonya	22 Kasım 1996
İrlanda	17 Ağustos 1961	Portekiz	4 Ağustos 1961
İspanya	3 Ağustos 1961	Slovak Cumhuriyeti	14 Aralık 2000
İsrail	7 Eylül 2010	Slovenya	21 Temmuz 2010
İsveç	28 Eylül 1961	Şili	7 Mayıs 2010
İsviçre	28 Eylül 1961	Türkiye	2 Ağustos 1961
İtalya	29 Mart 1962	Yeni Zelanda	29 Mayıs 1973
İzlanda	5 Haziran 1961	Yunanistan	27 Eylül 1961

**Kaynak:** (OECD, List of OECD Member Countries, 2022).

**Tablo 3.3.** OECD’de yer alan gelişmiş ülkeler

<b>Ülke</b>	<b>Üyelik Tarihi</b>	<b>Ülke</b>	<b>Üyelik Tarihi</b>
Almanya	27 Eylül 1961	İsviçre	28 Eylül 1961
Amerika Birleşik Devletleri	12 Nisan 1961	Japonya	28 Nisan 1964
Avustralya	7 Haziran 1971	Kanada	10 Nisan 1961
Avusturya	29 Eylül 1961	Letonya	1 Temmuz 2016
Belçika	13 Eylül 1961	Litvanya	5 Temmuz 2018
Çekya	21 Aralık 1995	Lüksemburg	7 Aralık 1961
Danimarka	30 Mayıs 1961	Macaristan	7 Mayıs 1996
Estonya	9 Aralık 2010	Norveç	4 Temmuz 1961
Finlandiya	28 Ocak 1969	Polonya	22 Kasım 1996
Fransa	7 Ağustos 1961	Portekiz	4 Ağustos 1961
Hollanda	13 Kasım 1961	Slovak Cumhuriyeti	14 Aralık 2000
Birleşik Krallık	2 Mayıs 1961	Slovenya	21 Temmuz 2010
İrlanda	17 Ağustos 1961	Yeni Zelanda	29 Mayıs 1973
İspanya	3 Ağustos 1961	Yunanistan	27 Eylül 1961
İsveç	28 Eylül 1961	İzlanda	5 Haziran 1961
İtalya	29 Mart 1962		

**Kaynak:** (The United Nations, 2022, s. 153).

**Tablo 3.4.** OECD’de yer alan gelişmekte olan ülkeler

<b>Ülke</b>	<b>Üyelik Tarihi</b>
İsrail	7 Eylül 2010
Kolombiya	28 Nisan 2020
Kore	12 Aralık 1996
Kosta Rika	25 Mayıs 2021
Meksika	18 Mayıs 1994
Şili	7 Mayıs 2010
Türkiye	2 Ağustos 1961

**Kaynak:** (The United Nations, 2022, s. 154).

### **3.3. OECD’de Yer Alan Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları**

Vergi cennetleri ve bunların zarar verici vergi uygulamaları ile uluslararası alanda mücadelenin temel felsefesi, ülkelerin vergisel egemenliklerine zarar getirmeden ve kişilerin mahremiyetini ihlal etmeden vergi rekabeti ve adaleti ortamını tesis etmektir. OECD, vergi cennetleri ile aktif bir şekilde mücadele eden en etkili organizasyon kuruluşlarından biridir. Çalışmalarıyla sağladığı katkılar arasında BEPS Projesi ile Otomatik Finansal Bilgi Değişimi bulunmaktadır (Shaxson, 2019, s. 9).

OECD tarafından yapılan çalışmalar, uzlaşma ve diyaloga dayanmaktadır. Örgüt tarafından alınan kararların, uluslararası hukuk çerçevesinde bir yaptırımını da söz konusu değildir. Durumun böyle olması, OECD tarafından kararlaştırılan yaptırımların uygulamaya konulmasını sınırlandırmaktadır. OECD, ağırlıklı olarak bilgi değişimine odaklanmış olup, vergi cenneti ülke listelerini bilgi verme taahhüdü verip vermemelerine göre oluşturmaktadır. Ancak uygulamada vergi mahremiyetinin çerçevesini tespit etmesi konusunda yaşanan problemler, bu uygulamanın etkinliğinin azalmasına yol açmaktadır. OECD, vergi cennetlerinin neden olduğu zararlardan olan haksız vergi rekabetine karşı mücadele etmeyi ise ikinci planda tutmaktadır. Sonuç alma konusunda yaşanan bütün zorluklara karşın OECD ve uluslararası bazı kuruluşların, vergi cennetleriyle ilgili çalışmaları sürmektedir. Bu çalışmaların temel amacı, diğer ülkeleri bilgi değişimi yapmaya zorlamak ve haksız vergi rekabetinin zarar verici uygulamalarını engellemektir (Bilici, 2004, s. 665-668).

OECD, vergi cennetleri ile mücadele kapsamında Ocak 2019’da ilk kez “emsallere uygunluk ilkesinin ötesine geçen çözümlere” duyulan ihtiyacı kamuoyu önünde kabul etmiştir. 2019

Mayıs ayında ise bir “yol haritası” yayınlamıştır. Buna göre; verginin nerede ve hangi esasa göre ödenmesi gerektiğini ve kârın ne kadarının bu esasa göre vergilendirilmesi gerektiğini belirlemek ve çok uluslu şirketlerin asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamak amaçlanmıştır (Shaxson, 2019, s. 9).

OECD ve uluslararası diğer kuruluşlarla birlikte OECD'nin üye ülkeleri de kendi bünyelerinde mücadele etmektedirler. Bu noktada ülkelerin vergi cennetlerine yönelik yaklaşımları gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler ayırımına tabi tutularak ele alınacaktır.

### **3.3.1. OECD'de Yer Alan Gelişmiş Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları**

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na üye olan bazı gelişmiş ülkelerin vergi cennetlerine yaklaşımları ulaşılan veriler doğrultusunda aşağıda ele alınmıştır.

#### **3.3.1.1. ABD'nin Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları**

ABD, vergi cenneti olarak bilinen ülkelerin faaliyetlerinden en çok vergi geliri kaybı yaşayan ülkelerdendir. Bundan dolayı vergi cennetleri ile mücadele edebilmek amacıyla bir yandan kendi sınırları içinde yerleşik vergi mükelleflerinin vergi cennetleri ile ilgili faaliyetlerine yönelik tedbirler alırken diğer yandan da uluslararası alanda vergi cennetleri ile mücadele konusunda öncülük yapmaktadır. ABD, vergi cennetleri ile mücadelede en önemli araçlardan birisi olan bilgi gizliliği kapsamında faaliyetlerin kaydının tutulmasını ve aynı faaliyetlerle ilgili bilgilerin paylaşılmasını önemsemektedir. 1990'larda başlayan çalışmalardan sonra; ABD'nin bu konularda önemli mesafeler kaydettiği görülmüştür (Öz N. S., 2012). Bu amaçlar doğrultusunda ise 2010'da kısaca FATCA olarak bilinen ve uluslararası düzeyde bağlayıcı olan “Dış Hesap Vergi Uyum Yasası (The Foreign Account Tax Compliance Act)” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe giren yasa kapsamında, ABD vatandaşlarının vergi dışı gelirlerinin tespiti konusunda merkezi ABD dışında bulunan finansal kuruluşlara, uygulaması gereken birtakım zorunluluklar getirilmiştir. Zorunlulukların ihlali durumunda ise FATCA'ya uymayan finansal kuruluşlar “uyumsuz” olarak nitelendirilmiş ve gelirlerin kaynağı Amerika sayılan ödemeler üzerinden %30 oranında kesinti yapılacağı belirtilmiştir (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 2022).

Örneğin 2010'dan itibaren İsviçre, ABD vergi mükelleflerinin banka hesap bilgilerini ABD Gelir İdaresiyle (Internal Revenue Service-IRS) paylaşmaktadır. Vergi cenneti ülkeler, ABD ile yalnızca bilgi değişimi konusunda anlaşmalar imzalamaktadır (Öz N. S., 2012).

Bir dizi OECD kampanyasıyla birlikte son G8 ve G20 açıklamaları, ülkelerin vergi suistimali ile mücadele için yeniden canlandırılmış çok taraflı çabalar aşamasına girdiği izlenimini vermektedir. Bu izlenimin tamamen yanlış olmadığını ancak genel olarak vergi suistimaline ve özel olarak vergi cennetlerine karşı verilen mücadelede ağırlık merkezinin kesin olarak tek

tarafli yaklaşımlara doğru kaydığı görülmektedir. ABD, özellikle vergiden kaçmak için kullanılan ve vergi cennetleri aracılığıyla işlenen çeşitli mekanizmaların “arka bahçesi” üzerindeki etkisini en aza indirmek için yaptırımlarını esnetmektedir. Bu durum, yeni Dış Hesap Vergi Uyum Yasası’nın (FATCA) temelini oluşturan “Arka Bahçemde Değil” (NIMBY) düzenleme ilkesi ile ilişkilendirilmektedir. NIMBY ilkesinin, diğere büyük siyasi oluşumlar tarafından benimsenmesi de muhtemel görünmektedir (Palan & Wigan, 2014, s. 1). ABD, yerleşik vergi mükellefleriyle ilgili diğere ülkelerden aldığı bilgileri, kendi ülkesinde vergi matrahlarının doğruluğunu tespit etmek için kullanmaktadır. Fakat kimi eyaletlerinde gerçekleştirilen faaliyetler ve bunlarla ilgili bilgi gizliliği hakkında son dönemlerde gösterilen tutucu yaklaşım, bu uygulamalarında ABD’nin tutarsız davrandığı şeklinde değerlendirilmekte ve ABD bu konuda sık sık eleştirilmektedir.

ABD’nin Atlas Okyanusu kıyısındaki küçük bir eyaleti olan Delaware eyaleti, bilgi gizliliği konusunda ABD’nin en çok sorgulanan eyaletidir. 2020 yılı itibariyle yaklaşık 970.000 kadar nüfusu olan Delaware, işletme kurma kolaylığı ve kolay iş yapılabilirliği nedeniyle şirket sayısının fazlalığıyla dikkatleri çekmektedir. Ancak vergiyle ilgili sağlanan kolaylıklar, toplam vergi yüklerinin azlığı ve bilgi gizliliği uygulamaları, işletmelerin Delaware’e gelmesinin asıl nedenidir. Ayrıca kara paranın aklanması da şirketlerin Delaware’i tercih etmesinin diğere bir nedenidir. Delaware’in bu özellikleri adil vergi rekabetiyle ilgili tartışmaları da beraberinde getirmektedir. OECD’nin öncülük ettiği vergi cennetleri ile mücadele çalışmalarında, vergi cenneti ülkelere yönelik faaliyetlerin saydamlığı ve bilgi paylaşımı önemsenmektedir. Bilgi paylaşımı yapılmasının bu ülkeleri bilgi paylaşımı yapmayan ülkelere göre dezavantajlı hale getirmemesi, bundan dolayı vergi rekabetinde adaletin sağlanması ve tüm ülkelerin bilgi değişimiyle ilgili standartlara uyması için Küresel Forum adında uluslararası alanda çalışılmalar yapılmaktadır. ABD’nin bu tür faaliyetlere kendi eyaletlerinde göz yumması, doğal olarak diğere ülkelerin ve özellikle vergi cenneti olarak listelenen ülkelerin tepkisini çekmektedir (Öz N. S., 2012).

### 3.3.1.2. Almanya’nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

OECD ülkeleri, özellikle de Lüksemburg, Lihtenştayn ve Kıbrıs gibi Avrupa’daki ülkeler, vergi cennetleri ile mücadele konusunda pek başarılı olmamıştır. Almanya ve İsviçre arasında imzalanması planlanan bir anlaşma, Berlin’de muhalefetin karşı çıkmasından dolayı başarıya ulaşamamıştır. İktidar partileri, yasadışı yollardan İsviçre’ye kaçırılan servetin %21 ile %41 oranları aralığında vergilendirilmesini, karşılığında da vergi kaçırıcıların isimlerinin anonim kalmasını kabul ederken, Sosyal Demokratlar ve Yeşiller bunu suçlulara iltimas geçmek olarak nitelendirerek anlaşmayı engellemiştir. Vergi cennetlerinde faaliyet gösteren şirketlerin kuruluşu konusunda uzmanlaşmış olan iki şirkete ait olduğu ifade edilen ve bu ülkelerde hesap sahibi on binlerce kişiye ait bilgileri içeren belgelerin, anonim bir kaynak tarafından medyaya sızdırılmasının ardından, resmî makamlar milyarlarca ek vergi geliri umuduyla konuyu tekrar



gündeme taşımıştır. Almanya’da Meclis Maliye Komisyonu’ndan Hristiyan Demokrat Birlik üyesi Mathias Middelberg, ilgili soruna ilişkin uluslararası bir iş birliği içinde olmayı umarak, şubat ayında Moskova’daki G20 Zirvesi’nde bir araya gelen maliye bakanları ve merkez bankası başkanlarının somut adımlar üzerinde anlaştığını belirtmiş ve şunları söylemiştir (Dick & Üstünel, 2013):

“Alman, Fransız ve İngiliz Maliye Bakanlarının öncülüğünde alınan kararlar uyarınca, sorunların analizini mercek altına alan üç çalışma grubu kuruldu. Bu yolla, sorunun uluslararası alanda nasıl çözülebileceğine ilişkin kurallar belirlenecek. Ancak tabii işin asıl zor yanı, bu kuralları söz konusu ülkelere kabul ettirebilmek.”

Maliye Bakanlarının iş birliği çalışmaları yorumlandığında belli bir süreç içinde küresel bir vergi sistemi için bir kılavuz oluşturulması öngörülmektedir. Gözlemciler, bu çerçevede iş birliğine yanaşmayan vergi cennetlerine yaptırımın gündeme geleceğini öngörmektedir. Almanya’da Hristiyan Birlik partileri ve liberallerden oluşan koalisyon hükümeti, bu yönde bir görüş birliğine sahiptir. Federal Meclis Maliye Komisyonu üyesi Hür Demokrat Volker Wissing: “Bu konuda Federal Maliye Bakanı’nın arkasındayız. Kazancın yurtdışına kaçırılmasını önlemek ve vergi cennetlerinin kurutulması için gerekli anlaşmaların imzalanmasına desteğimiz tamdır,” şeklinde açıklamada bulunmuştur (Maywald, 2021).

Vergi cennetleriyle tam anlamıyla mücadele etmediği için zaman zaman ağır eleştirilere uğrayan Almanya Maliye Bakanlığı, 15 Şubat 2021’de, iş birliği yapmayan yargı alanlarının AB listesini belirleyerek “Vergi Cenneti Mücadele Yasası” taslağı düzenlemiştir. Söz konusu taslak, Avrupa Konseyi’nin 2019 sonunda yayımlanan ve tüm AB kara listesinde yer alan yargı bölgelerine özel cezalar (“savunma önlemleri”) uygulamak için tasarlanmıştır. Ayrıca AB üye devletlerini yasal önlemleri uygulamaya teşvik eden yönergeler göre yapılan bir düzenlemedir. Alman yasa taslağında önerilen savunma önlemlerinin, yönergeler kapsamında gerekli olan asgari düzeyden daha kapsamlı olması dikkate değerdir (Maywald, 2021).

Kılavuzlara göre, AB üye devletleri, AB kara listesindeki yargı bölgeleriyle ilgili olarak aşağıdaki vergi önlemlerinden en az birini uygulamalıdır:

- Kontrollü yabancı şirket (CFC) kuralları,
- Gider kesintisi sınırlamaları,
- Kâr dağıtımlarında herhangi bir katılım muafiyetinin sınırlandırılması,
- Stopaj vergileri.

Alman Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan kanun teklifi taslağı, bu tür tedbirlerin her birinin Alman iç hukukuna uygulanmasını amaçlamıştır. Uygulandığında, kurallar genel olarak 1 Ocak 2021’de AB kara listesinde yer alan ülkeler için 1 Ocak 2022’den itibaren geçerli olacaktır. AB kara listesine daha sonraki bir tarihte eklenen ülkeler için ise 1 Ocak 2023’ten

itibaren geçerli olacaktır. Savunma önlemlerinin uygulanabilmesi için, bir Alman vergi mükellefinin, iş birliğine dayalı olmayan bir yargı bölgesiyle ilgili bir ticari işlemde bulunması gerekmektedir (Maywald, 2021). Alman savunma önlemlerinin amaçları için iş birliği yapmayan bir yargı bölgesine ek olarak, aşağıda belirtilen durumlar varsa AB kara listesinde bulunan bir yargı bölgesi olarak tanımlanacaktır:

- Yeterli vergi şeffaflığını sağlamamakta,
- Haksız vergi rekabetine girmekte,
- OECD/G20 BEPS projesine ilişkin Ekim 2015 nihai raporlarında belirtildiği gibi belirli asgari standartları karşılamamaktadır.

Yetersiz şeffaflık, haksız vergi rekabetine dâhil olma veya asgari standartları yerine getirmeme şeklinde değerlendirilmesi için bir yargı bölgesinin iş birliği temeline dayanmadığı ülkeler, savunma amaçlı uygulanacak önlemler çerçevesinde AB kara listesine dâhil edilecektir. Kanun teklifi taslağı, Alman vergi makamlarına yukarıda açıklanan kriterlere dayalı olarak kendi kara listelerini yayımlama yetkisi vermektedir. Ancak bu durumda listenin AB düzeyindeki kara listeyi yansıtması gerekmektedir. Böylelikle Alman vergi makamlarının AB kara listesinden sapma olanağı olamayacaktır. Taslak kanun teklifi, genel savunma tedbirlerine ek olarak, iş birliğine dayalı olmayan bir yargı bölgesiyle ilgili ticari işlemler için kapsamlı belgelendirme gereklilikleri içermektedir. Bu dokümantasyon gerekliliklerine uyulmaması, ek gelirin 20.000€ veya %10'undan daha yüksek bir cezayı gerektirecektir. Kanun teklifi ayrıca, bir Alman yerel finans kurumunda hesap sahipleri için genişletilmiş bilgi ve belgelendirme kurallarını da içermektedir (Maywald, 2021).

Almanya Maliye Bakanlığının benimsemiş olduğu yaklaşım, önemli bazı noktaları da içermektedir:

- Taslak kanun teklifi, AB kara listesinde bir yargı bölgesi olmanın ötesinde ek koşullar getirerek, iş birliği yapmayan vergi yargı bölgelerini tanımlamaktadır. Bununla birlikte, ek koşulların çoğu, kara liste için “skorbord (scoreboarding)” sürecinde AB tarafından kullanılan risk göstergeleri ile uyumludur. Bu nedenle Almanya’da işbirlikçi olmayan bir vergi yargı bölgesi olarak kabul edilecek ek koşullardan en az birini yerine getirmeyen ve AB kara listesinde yer alan bir yargı bölgesi olası görünmemektedir.
- Taslak kanun teklifinde önerilen savunma önlemleri, sadece bir tür savunma önlemi uygulamak yerine, AB düzeyinde anlaşmaya varıldığı üzere, Avrupa Konseyi’nin yönergelerinde belirtilen her türlü savunma önlemini içermektedir.
- İşbirliği yapmayan yargı bölgeleriyle ticari işlemlerde bulunan vergi mükelleflerine külfetli belge ve bilgi yükümlülükleri getirilmesi önerisi, uyumsuzluk ağır bir cezayı gerektireceğinden, özellikle dikkate alınmalıdır.

### 3.3.1.3. Fransa'nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Fransız hükümeti, Parlamento tarafından 2009 yılının sonunda kabul edilen 2009 Mali Değişikliği Yasasına, iş birliği yapmayan vergi cenneti yargı bölgelerinde vergi kaçakçılığına karşı mücadelesini güçlendirmek için çeşitli önlemler eklemiştir. Bu önlemler, Fransa ile 2010 yılının başında halen OECD tarafından belirlenen vergi cenneti "gri listesinde" yer alan ülkeler ve bir vergi bilgi alışverişi anlaşması imzalamamış ülkeler için geçerli olmuştur (Agence France-Press, 2009).

Hükümet, bu yasa ile şu önlemleri almıştır:

- Vergi cenneti "gri listesinde" yer alan ülkelerde ödenen temettümler ve diğer meblağlar üzerindeki stopaj vergisini artırmak,
- Bu yetki alanlarından alınan temettümlerin vergilendirilmesi,
- Kontrollü yabancı şirket kurallarının sıkılaştırılması,
- Şirketlerin iş birliği yapmayan yetki alanlarında yapılan yatırımlardan kesinti yapmasını yasaklamak,
- İşbirlikçi olmayan yargı yetkilerinin transfer fiyatlandırması belgelerini kalıcı olarak muhafaza etmelerini talep etmek,
- Vergi cennetleri gerçek ekonomik lehtarların gerçek kimliğini gizleyebileceğinden, tröstlere servet ve veraset vergileri dayatmak (Atwill, 2009).

Ayrıca Fransa; Hollanda, Belçika ve İtalya gibi profesyonel futbolcuların maaşlarının yani kulüplerinin yaptıkları ödemelerin muaf tutulmasına izin vermiştir. Bu oran ise %30 olarak uygulanmaktadır (Tuttur Spor, 2021).

### 3.3.1.4. Japonya'nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Japonya'da vergi oranı %20 veya daha az olan, düşük vergi yargı yetkisine sahip herhangi bir Japon iştiraki için geçerli olup yürürlükte olan Vergi Cennetlerine Karşı Tedbir Yasası adı altında bir kanun yürürlükte. Bu kanuna göre, Japon ana şirket, bu yabancı bağlı kuruluşların dağıtılmamış kazançları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu şekilde, Japon şirketleri vergi cenneti ülkelerde telif haklarına, patentlere, kira sözleşmelerine sahip olmak için yan şirketler kuramamakta, bu şirketler daha sonra bunları bir ücret karşılığında ana şirkete geri kiralamakta ve böylece Japonya'daki vergilendirilebilir kârlarını düşürmektedirler (Yasoshima, 2018).

Japonya, ayrıca vergi cennetlerindeki şirketlere özel muameleyi reddetmek için sıklıkla kullanılan "Ekonomik Mantık" kavramına da sahiptir. Bu konseptte göre, eğer şirketler

yaptıkları işleri, Japonya’da makul bir şekilde yürütürse, onların off-shore olmasının “ekonomik mantığı” eksik kalmakta ve bu nedenle şirketlere yönelik özel muamele reddedilmektedir. Yapılan birkaç istisna vardır. Örneğin, bağlı ortaklığın vergi oranının %20’den fazla olduğu bir ülkede olması durumunda, kazançlar yalnızca;

1. Şirketin işi yürütmek için personeli, varlıkları ve binaları var ise
2. Yönetim, kontrol ve yönetim o ülkede yürütülüyor ise
3. Aynı zamanda ilişkili taraflarla yapılan işlemler tüm işlemlerin %50’sinden az ise, vergilendirme söz konusu olmamaktadır.

Bu yaklaşım, şirketlerin daha düşük kurumlar vergisi oranlarına sahip ülkelerde bile meşru işletmeler kurmalarına izin verirken, paravan şirketleri etkin bir şekilde yasaklamaktadır. İlk kez 70’lerin sonlarında çıkarılan bir yasa ile Japonya’daki çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerinde faaliyet göstermeleri engellenmiştir (Taxfairness, 2016).

Japonya’da %38-39 aralığında olan kurumlar vergisi oranları, başta ABD ve Birleşik Krallık gibi diğer birçok OECD ülkesine göre çok daha yüksektir. Japon şirketleri için ise bu vergi oranını ödemekten kaçınma isteğinin çok güçlü olabileceği beklenmektedir (Taxfairness, 2016).

### 3.3.1.5. Kanada’nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Vergi cennetleriyle mücadelede Kanada Gelir Kurumu (CRA), mükelleflerinin ve işletmelerin adil bir biçimde vergilerini ödemelerini sağlamaya ve vergi ödemekten kaçınmayı daha da zorlaştırmaya kararlı bir duruş sergilemektedir. CRA’nın uyum faaliyetleri, vergi sisteminin bütünlüğünü korumak için hayati öneme sahiptir. Bir kişi veya işletme, kayıtlarda ve iddialarda tahrifat yapmak, geliri gizlemek veya harcamaları şişirmek gibi eylemlerle Kanada’nın vergi yasalarına kasıtlı olarak uymazsa, bu vergi kaçakçılığı sayılmaktadır. Agresif vergiden kaçınma ise, yasanın amacını aşmak için önlemler alındığında ortaya çıkmaktadır (Government of Canada, 2021).

Kanada ile birlikte, vergi cennetlerinin neden olduğu vergiden kaçınmaya önlem almak için OECD’nin Vergi İdaresi Forumu (FTA) aracılığıyla, en iyi uygulamaları ve ortaya çıkan eğilimleri paylaşmak, uluslararası risklerle başa çıkmak, uyumluluğu ve vergi idaresinin genel sunumunu geliştirmek amacıyla 50 ülke birlikte çalışmaktadır. Kanada ile sözü edilen amaç doğrultusunda Avustralya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri, Küresel Vergi Uygulama Ortak Şefleri (J5) grubuna katılmıştır. J5, uluslararası vergi suçları, kara para aklama ve siber suçları işleyen, teşvik eden ve mümkün kılanlara karşı operasyonlar yürütmektedir (Government of Canada, 2021).

Öte yandan bazı araştırma sonuçları Kanada’nın vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak için popüler bir vergi cenneti haline geldiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda Kanada faiz,

temettüer, sermaye kazançları, emeklilik ve kira gelirleri üzerindeki vergi yükünü en aza indirecek vergi planlama imkânları sunabilen iyi bir yer olarak tanımlanmaktadır (Cribb & Oved, 2017).

### 3.3.1.6. Hollanda'nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Hollanda, kurumlar vergisi kapsamında vergi cennetleri sıralamasında dünyanın başlıca vergi cennetlerinden biri konumundadır. 2021 yılında yapılan sıralamada yalnızca İngiliz Virjin Adaları, Cayman Adaları ve Bermuda, vergiden kaçınma konusunda Hollanda'dan daha kötü puan almıştır (Tax Justice Network, 2021).

Vergi Adaleti konusunda açıklama yapan Hollandalı siyasetçi Arnold Merkies: "Hollanda'nın şimdi yeniden dünyanın en büyük vergi cennetlerinden biri olması utanç vericidir. Bu, geçmiş kabinelerin vergiden kaçınmaya karşı yarım tedbirler aldığı yönündeki görüşümüzü doğrulamaktadır. Sonuç olarak, Hollanda, sadece devlet gelirlerinin değil, diğer birçok ülkenin de vergi kaybı yaşamasına neden olmaktadır. Merkies, yeni Hollanda hükümetine vergiden kaçınmayı bir öncelik haline getirmeye çalışan ve sürekli olarak daha fazla vergi avantajı sağlamak isteyen şirketleri dinlememe konusunda çağrıda bulunmuştur. Sivil toplum kuruluşlarından meydana gelen bir oluşum, vergi kaçakçılığıyla mücadele için somut öneriler içeren bir manifesto hazırlamıştır (Merkies, 2019).

Hollanda hükümeti, vergi politikalarında değişikliğe giderek ağırlığı vergiden kaçınma ve kaçakçılığını sona erdirmeye konusuna vermiştir. Yapılan yeni düzenlemeler, Hollanda'da 2021 yılından itibaren telif hakları, faiz gibi kötüye kullanma potansiyeline sahip olan getirilere stopaj vergisi konulacağını göstermektedir. Ayrıca kurumlar vergisi oranları da yeniden düzenlenerek düşürülmüştür. Hollanda'da şu anda kurumlar vergisi oranı %15 ve %25 olarak uygulanmaktadır. 2022'de bu oranlar 395.000 € için %15, aşan miktarı için ise %25 olarak belirlenmiştir (Tax Justice Network, 2021).

### 3.3.1.7. İngiltere'nin Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Birleşik Krallık ve etki bölgesi, kurumlar vergisi cenneti endeksinde "kurumlar vergisinden kaçınmayı artırmak" için en fazla fırsat sunan ülkelerin başında gelmektedir. İngiltere, Tax Justice Network tarafından 2021 yılında yayımlanan vergi cennetleri ve finansal gizlilik listelerinde ise 13. sırada yer almıştır. TJN'ye göre araştırmalar, İngiltere ve onun "kurumlar vergisi cenneti" ağına açık ara dünyanın en büyük kurumlar vergisinden kaçınma sağlayıcısı olduğunu iddia etmektedir. (Tax Justice Network, 2021).

Oxfam öncülüğünde birkaç yıl önce, 300'den fazla ekonomist, siyasi liderlere vergi cennetlerinin kaldırılmasına yönelik çağrı yaparak mektup hazırlamıştır. Ekonomistler mektupta, vergi cennetlerinin çoğunun Birleşik Krallık hâkimiyetindeki topraklarda

bulduğunu ve en çok yoksul ülkeleri olumsuz etkilediğini belirterek şeffaflık konusunda liderliğe İngiltere'nin öncülük etmesi gerektiğini dile getirmişlerdir (BBC News , 2016).

Maliye Bakanı John McDonnell, eldeki bulguların hükümetin vergi kaçırma konusundaki sicilinin "utanç verici" olduğunu gösterdiğini söylemiştir. McDonnell, İngiltere'nin uluslararası vergi konusunda öne çıkmasının tek yolunun, vergi sistemindeki boşlukları ortadan kaldırmak olduğunu dile getirmiştir (Augstein, 2017).

İngiltere tarafından, vergi cennetlerine yönelik yatırımları önlemek amacıyla bireylere ve şirketlere birtakım kolaylıklar sağlandığı bilinmektedir. Yatırımcılara ve varlıklılara uygulanan kolaylıklar şu şekilde özetlenebilir (Christensen, 2019):

1. Şirketlere yönelik kapsamlı vergi indirimleri yapmak,
2. Mobil yatırımları İngiltere'ye çekmek için hızlandırılmış sermaye ödenekleri gibi vergi önlemleri imkânları sunmak,
3. Kapsamlı deregülasyon düzenlemelerini kaldırmak,
4. Uluslararası kara para aklamayı önleme tedbirlerinin zayıf olması,
5. İngiliz olmayan varlıklı vatandaşların oturma haklarını sağlamak için altın vize düzenlemelerini sürdürmek.

### 3.3.1.8. Lüksemburg'un Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Lüksemburg, Fransa, Belçika ve Almanya arasında kalan küçük bir ülkedir. TJN(2022)'ye göre Lüksemburg finansal gizlilik endeksinde 5.sıradayken, vergi cennetleri listesinde 6.sırada yer almaktadır (Tax Justice Network, 2022). Fransız gazetesi Le Monde ve diğer medya ortakları tarafından yürütülen OpenLux araştırmaları, burada kurulan şirketleri ofisleri ve çalışanları olmadığı için "hayalet" olarak nitelendirmişlerdir. İddialara göre, bu varlıkların yaklaşık %90'ı milyarlar, çok uluslu şirketler, sporcular, sanatçılar, üst düzey politikacılar ve kraliyet aileleri gibi Lüksemburglu olmayanlar tarafından kontrol edilmektedir. Gabriel Zucman, ülkede şirket sahibi olan yabancı yatırımcıların tercih sebebinin mali belirsizlikler olması ve yetkililer tarafından soruşturulmasının zorlaştırılması olduğunu belirtmiştir. Bununla beraber soruşturma açılmış veya kaynağı belli olmayan fonların Lüksemburg'da gizlendiği, OpenLux araştırmalarıyla ortaya konulmuştur (Le Monde, 2021; akt. Mikro-Makro Net, 2021). Lüksemburg Hükümeti, "ileri sürülen iddiaların yanı sıra ülke ve ekonomisinin tamamen haksız bir şekilde tasvir edilmesini reddettiğini" söylemiştir. Hükümet, buna ilişkin resmi bir açıklamada bulunmuş ve uluslararası düzenlemelere ve standartlara göre hareket edildiğini ifade etmiştir (The Luxembourg Government, 2020). Ancak Hükümetin güvencelerine rağmen, OpenLux soruşturması, kaçınılmaz olarak dünya çapında manşetlere taşınmış ve

Lüksemburg'un vergi cenneti imajı kötü yönde artmıştır (Le Monde, 2021; akt. Mikro-Makro Net, 2021).

Kötü imajını toparlamak isteyen Lüksemburg, vergi cennetleri ile mücadele kapsamında yürütülen ve OECD öncülüğünde yapılan müzakerelerde küresel vergi anlaşmasını imzalamayı kabul ederek taraf olacağını açıklamıştır (Zengin, 2021).

### 3.3.1.9. Polonya'nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Polonya'da üniter devlet yapısına sahip olarak, vergiler yerel yönetim ve merkezi yönetim tarafından ayrı şekilde toplanmaktadır. Vergi otoriteleri, Maliye Bakanlığı, Ulusal Gelir İdaresi Başkanlığı ve Ulusal Gelir Bilgi Sistemi Direktörlüğünden oluşmaktadır.

Dolaylı ve dolaysız olarak alınan vergiler gelir, servet ve harcama grubundan oluşmaktadır (Köstekçi, 2020, s. 372).

Tüzel kişilerin kazançlarından elde edilen kurumlar vergisinde, mükellefiyet dar ve tam mükellefiyet olarak ayrılmaktadır. Polonya içerisinde herhangi bir faaliyette bulunan ve yönetimi ülke içerisinde olan şirketlerin mükellefiyeti tam sayılmakta ve gelirlerinin toplamından vergi ödemektedirler. Polonya içerisinde yönetimi olmayan şirketlerde ise mükellefiyet dar kapsamda ele alınmakta ve yalnızca ülke içerisindeki kazançları vergilendirilmektedir (Polish Investment and Trade Agency, 2020; akt. Köstekçi, 2020, s. 375). Bu açıdan bakıldığında, diğer ülkelerin vergi yasalarına göre tüzel kişiliği bulunan ancak Polonya içerisinde tüzel kişiliği olmayan şirketlerle birlikte faaliyette bulunan şirketler ile limited şirket, anonim şirket, anonim ortaklıklar, sermaye şirketleri, iş ortaklıkları kurumlar vergisinin mükellefi kabul edilmektedir. Polonya'da vergi matrahi; genel olarak verginin kaynakları ile beraber sermaye ve faiz gelirlerini de kapsamaktadır. Matraha uygulanacak vergi oranı (CIT), % 19 olarak belirlenmiştir (Intertax Corporate Services in Poland Business Tax Compliance, 2020; akt. Köstekçi, 2020, s. 375).

Polonya Maliye Bakanlığı, 2021 yılının başlarında, vergi cenneti kuruluşlarıyla iş yapan vergi mükelleflerine durum tespiti ve raporlama yükümlülükleri getiren yeni kuralları açıklayan bir kılavuz yayımlamıştır. Bu yeni getirilen hükümler, vergi cennetinde bulunan herhangi bir kişi veya kuruluşla "(doğrudan veya dolaylı olarak)" herhangi bir işlem gerçekleştiren mükelleflere, ek belge talebine yönelik yükümlülükler getirmektedir. Bu tür işlemlerin bir tanımı yoktur, ancak kavramın böyle bir kişi veya kuruluşla ekonomik olarak tanınan tüm ilişkileri kapsaması beklenmektedir. İşlemin ilişkili şirketler arasında olması durumunda, transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin dokümantasyon gereklilikleri uygun eşiklerle yürürlüğe girmektedir (Laskowska, 2021). Vergi cennetlerinde yapılan diğer işlemler için, belgelendirme gerekliliklerinin uygulanmasında eşik bedelini yaklaşık 22.000 € olarak belirlemişlerdir. İşlem, vergi cennetinde bulunan bir intifa hakkı sahibi ile yapılıyorsa, hem

kontrollü işlemler hem de diğer tüm işlemler için eşik bedel 110.000 €'dur (Lenain & Bartoszuk, 2000).

Vergi cenneti kuruluşu veya kişisi ile yapılan işlemler için belgelerde gerekli olan bilgiler, yerel transfer fiyatlandırması belgeleriyle tamamen aynıdır. Bu tür belgeler, özellikle, işlevsel bir analiz, mali bilgiler ve karşılaştırılabilir bir analiz içermelidir. Bu tür yükümlülüklerin, diğerlerinin yanı sıra, ilgisiz taraflarla yapılan işlemleri kapsadığı göz önüne alındığında, bu şartın karşılanması zor olacaktır. Bazı vergi cennetleri, bilgi alışverişine izin veren Polonya vergi anlaşmaları ağı tarafından kapsanmadığından, bu tür bilgilerin Polonya vergi makamları tarafından doğrulanarak tespitinin nasıl yapılacağını düşünmek de ilginçtir (Laskowska, 2021). Yeni kılavuz, Polonyalı vergi mükelleflerinin bir vergi cennetinde mukim yerli veya yabancı bir müteahhit ile işlem yapıp yapmadığını belirlemek için bir durum tespiti analizi yapmalarını sağlamaktadır. Kılavuza göre, Maliye Bakanlığı farklı düzeylerde durum tespiti gereklilikleri getirmiştir. Kontrollü işlemler söz konusu olduğunda, vergi cennetinde yerleşik bir kuruluşla olası bir işlem olmamasını sağlamak için vergi mükellefleri daha yüksek bir standarda tabi tutulacaktır. Bu tür yükümlülüklerin, diğerlerinin yanı sıra, ilgisiz taraflarla yapılan işlemleri kapsadığı göz önüne alındığında, bu şartın karşılanması zorluk içermektedir (Laskowska, 2021).

İlişkili olmayan taraflarla yapılan işlemler için, vergi cennetinde bulunan kişi veya kuruluşla herhangi bir ilişkisi olmadığını teyit eden tarafça sağlanan yazılı bir beyan yeterlidir. Mali yıl kapanışından sonra her mali yıl için bir hesap özeti alınması gerekmektedir. Ancak mükellef, beyanın yanlış olabileceğini bildiğinde böyle bir beyan yetersiz kalabilecektir. Polonyalı vergi mükellefine vergi beyanının yanlış olduğunu düşündüren koşullar varsa, daha fazla durum tespiti yapılmalıdır. Mükelleflerin bilgileri doğrulamak için uygun faaliyetlerde bulunmaları beklenmektedir. Yeni hükümler, işlemin ilişkili bir şirketle olup olmadığına bakılmaksızın Polonya vergi mükelleflerine büyük bir yük getirmektedir. Kılavuz, Maliye Bakanlığı'nın daha önce vergi makamlarının sorumluluğunda olan bilgileri vergi mükelleflerine toplama yetkisini teyit etmektedir (Lenain & Bartoszuk, 2000). Son birkaç yılda, vergi idaresi, işlemleri araştırmak için dünya çapındaki araçlara erişim sağlamakla kalmamış, aynı zamanda vergi mükelleflerinin kendisine önemli ölçüde daha fazla bilgi vermesini gerekli kılmıştır. Bu durum, özellikle bilgilerin bazen farklı amaçlar için iki hatta üç kez raporlanması gerektiğinden yeni uyum maliyeti ortaya çıkartmaktadır. Bu tür vergi mükellefi bildirimleri zorunlu ifşayı, vergi stratejisini, transfer fiyatlandırması belgelerini, intifa hakkı sahibi doğrulamasını içermektedir. Bütün bunlar, Polonya'da vergi mükelleflerinin maliyetlerini artırmaktadır (Lenain & Bartoszuk, 2000).



### 3.3.1.10. Portekiz'in Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Portekiz Devleti, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergi dolandırıcılığıyla mücadele amacıyla, gelir ve servet vergilendirmesiyle ilgili suistimal edici işlemleri kısıtlamak için tasarlanmış çeşitli kötüye kullanıma karşı bir dizi önlemler benimsemiştir. Bu bağlamda, birçok ülke gibi Portekiz de “vergi cenneti” olarak kabul edilen veya imtiyazlı vergi rejimine sahip ülke ve bölgelere yönelik, yaygın olarak “kara listeler” olarak bilinen listeler oluşturmuştur. Portekiz “kara listesi” AB içinde en kapsamlı olanlardan biridir. Bir ülkenin, eyaletin veya bölgenin “kara listeye alınmış” yargı yetkisi olarak nitelendirilmesine ilişkin karar tek taraflıdır ve statüsünün iyileştirilmesi Portekiz Hükümeti tarafından kendiliğinden yapılabilmektedir (Yıldız, 2020).

OECD tarafından belirlenen kriterlere ek olarak, 2017'den beri Portekiz'deki yürürlükteki mevzuat, Vergi İdaresi'nin bir ülkeyi veya bölgeyi “kara liste”de yer almamasına rağmen “vergi cenneti” olarak kabul etmesine izin veren açık bir madde öngörmektedir. Söz konusu mekanizma, AB ve AEA ülkeleri ve Portekiz ile AB standartlarını karşılayan bir bilgi alışverişi anlaşması imzalamış olan yargı bölgeleri için bir koruma maddesi içermektedir (Yıldız, 2020).

Yürürlükteki uygulama rejimi kapsamında, herhangi bir zamanda vergi cenneti olarak kabul edilen yargı bölgelerinin “kara listesi”ne ek olarak, Vergi İdaresinin duruma göre diğer yargı bölgelerini “vergi cenneti” olarak değerlendirmesine izin vermektedir. Bu değerlendirme, yargı bölgesinin vergi oranının Portekiz'de uygulanan vergi oranlarının %60'ından düşük olmasına ve ayrıca aşağıdaki iki ek kritere dayanmaktadır (Yıldız, 2020, s. 398):

1. Yargı bölgelerinin yasaları bu vergilendirmeyi açıkça teşvik etmesi;
2. Yargı bölgesindeki vergi mükellefleri ile Portekiz'deki vergi mükellefleri arasında özel ilişkiler olması.

Belirli bir bölgenin vergi cenneti olarak sınıflandırılması için uluslararası vergi şeffaflığı da bir gerekliliktir. Bu bağlamda, hangi devletler arası idari iş birliği araçlarının Avrupa Birliği'ndeki mevcut çerçeveye eşdeğer ve koruma maddesini harekete geçirmek için yeterli olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Uygulamada, bu standart, özellikle bilgi değişimine ilişkin kurallar sağlayan Çifte Vergilendirme Sözleşmelerinin ve Bilgi Değişimi Anlaşmalarının varlığı, OECD'de Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin kabul edilmesi gibi çeşitli faktörlerden etkilenmektedir.

Portekiz'de şu anda yürürlükte olan mevzuat, “vergi cenneti”nin gerçek tanımının ne olduğu, vergi mükelleflerinin yasal kesinliğinin ve uluslararası vergi politikasının korunması, bilgi alışverişi anlaşmaları ve uluslararası müzakerelerin ulusal vergilendirme üzerindeki etkileri gibi konularda bazı belirsizliklere yol açmaktadır (Yıldız, 2020, s. 399).

Portekiz Vergi İdaresi, bilgi alışverişi ve kontrolünü sağlamak adına, genellikle vergi cenneti olarak kabul edilenler de dâhil olmak üzere, dünyadaki çoğu ülkeyi kapsayan mekanizmalarla donatılmıştır. Bu mekanizmalar, “vergi cenneti” olarak kabul edilen ve OECD'ye göre “büyük

ölçüde uyumlu” olarak sınıflandırılan yargı bölgelerini de içeren Çifte Vergilendirmeyi Önlemek amacıyla hazırlanan 78 Sözleşmeden oluşan bir ağa sahiptir (Tax and Customs Authority, 2020).

#### 3.3.1.11. Estonya’da Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları

Baltık Denizi’ne kıyısı olan Estonya, ileri teknolojilerin sosyal, iktisadi ve yönetim gibi alanlarda benimsenmeye başlanması, iş yapma kolaylığı ve vergisel avantajlar sebebiyle yatırımcılar için cazibe alanı olmuştur. OECD raporlarına göre, sektörel anlamda yoğunlaştığı faaliyetler, finans ve sigorta, gayrimenkul ve imalat sektörleridir. Ayrıca çevre dostu endüstriler ile biyoteknoloji gibi doğrudan yabancı yatırımları cezbedici bir ortamın olması, ülkeye oldukça katkı sağlamaktadır (Sistem Global, 2021, s. 3).

Estonya’da, bir yandan vergi cennetleri ile mücadele diğer yandan da yatırımcıları ülkeye çekerek vergi gelirlerini artırmak maksadıyla birçok avantaj ve kolaylıklar sunulmaktadır. Örneğin; “Start-Up Vizesi (Başlangıç Vizesi)” Schengen bölgeleri içinde, yabancı yatırımcılara rahatlıkla seyahat kolaylığı sağlamaktadır. Bununla birlikte, E-ikamet” ile kaydı bulunan bir şirketin, Estonya’da mükellef olarak sayılması söz konusu olmakta ve her yıl beyanname verme mecburiyeti bulunmamaktadır. Ayrıca bir yatırımcı ikamet etmiyor olsa bile faiz veya temettülerden stopaj yapılmamaktadır. Tüm bunlara ilave olarak 2009 yılından beri, yabancı ortaklara ödenmekte olan paylar üzerinden, herhangi bir vergilendirme yapılmamakta, yatırımlarda yeniden kullanılan kârın vergilendirme oranı ise %0 olmaktadır. Bankacılık sektörünün oldukça gelişmiş olması da yerli yatırımcılar ile yabancı yatırımcıların eşit bir muamele görmesini sağlamaktadır (Sistem Global, 2021, s. 8). Tüm bu bilgiler ışığında verilen ayrıcalıklar, yatırımcıları cezbederek ülkeye çekmekte ve vergi cennetleri ile mücadelede katkı sağlamaktadır.

#### 3.3.1.12. Litvanya’da Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları

Litvanya’da “Serbest Ticaret Bölgeleri” ön plana çıkmaktadır. Özellikle “Serbest Ticaret Bölgelerinin” sağladığı vergi avantajları, yatırımcılara çekici teşvikler sunmakta ve vergi cennetleri ile mücadelede etkili olmaktadır. Örneğin, bu serbest bölgelerde, işlerini yürüten yabancı şirketlerin dağıtılan kâr paylarında vergi muafiyeti sağlanmaktadır. Bu kapsamda, üretim sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin maliyet olarak en az 1 Milyon € sermayeli ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ise 100.000 € sermaye ile beraber en az 20 personeli olması şartıyla 6 yıl vergiden muafiyeti sağlanmaktadır. Ayrıca faaliyet gösteren şirketlerin kurumlar vergisi oranı 10 yıl boyunca yarıya düşmekte ve %7,5 indirimli oran uygulanmaktadır. Şirketlerin yabancı olması durumunda, ülke sınırları içinde kazanılmış olan telif hakkı ve faiz gelirlerine %10 stopaj uygulanırken, spor ve sanat üzerinden elde edilen

gelirler ve yönetime yapılan ödemelerden de %15 stopaj kesilmektedir (Ateşagaoglu, 2020, s. 15). Şirketlerin vergi yükünü azaltmak amacıyla vergi cennetlerine yöneldiği bilindiği üzere, Litvanya tarafından uygulanan vergisel teşvik ve muafiyetler yatırımcılar tarafından göz ardı edilmemektedir. Bu durum da Litvanya'yı vergi cennetleri ile mücadele kapsamında avantajlı konuma getirmektedir.

### 3.3.1.13. Letonya'nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Letonya, TJN'nin vergi cenneti listesinde 42, finansal gizlilik listesinde 95.sıradadır (Tax Justice Network, 2021). Baltık ülkeleri içinde en büyük gölge ekonomiye sahip ülke konumundadır. Bunun en büyük nedeni ödemelerin nakit yapılması ve kazançların devlet otoritelerine eksik bildirilmesidir. Letonya'nın küresel vergi suistimalini kolaylaştırarak diğer ülkelere uğrattığı vergi kayıplarının 2021 yılında yaklaşık 57 Milyon \$ olduğu tahmin edilmektedir (Tax Justice Network, 2022). Ayrıca Letonya, verginin kurumsal kazanç ve sermayeden çok emek ve tüketim üzerine salındığı ve vergi sisteminin nispeten geri kaldığı birkaç Avrupa ülkesinden biridir. Bununla birlikte Letonya, dış baskıya maruz kalarak vergi sisteminde değişiklik yapmak durumunda kalmıştır (Eurodad, 2016, s. 75). Ayrıca Dünya Bankası da (WB), 2016'da sermaye üzerindeki vergilerin artırılarak, emeğin kademeli bir şekilde vergilendirilmesini Letonya Hükümetine önermiştir (Eurodad, 2016, s. 76).

Letonya'da yapılan değişiklikle, kurumlar vergisinde önemli yeniliklere gidilerek ülke, holding şirketleri kurmak için cazip bir yer haline getirilmiştir. Alman politikacı ve Avrupa Parlamentosu üyesi Sven Giegold, Alman dergisi "Der Spiegel" ile yakın zamanda yaptığı bir röportajda, Letonya'yı "Euro bölgesinin yeni vergi cenneti" olarak nitelendirmiştir. Yeni vergi yasası, gelir vergisi ödeyenler için yararlı bulunmakta ve mukimler tarafından mukim olmayanlara ödenen temettüler için muafiyete izin vermektedir. Ayrıca, 2014 itibariyle Letonya holding şirketlerinin, yabancı şirketlere ödeyeceği faiz ve telif ücretlerinden vergi alınmamaktadır. Bu durum, Letonya'da holding şirketleri kuran yabancı yatırımcılar için ülkeyi her zamankinden daha çekici hale getirmektedir. Her hâlükârda, şirketler AB'deki en düşük oranlardan biri olan %15 oranında vergilendirilmektedir (Ministry of Finance Republic of Latvia, 2020). Vergilemedeki oransal avantaj, Letonya'yı diğer ülkelere nazaran oldukça öne çıkarmaktadır. Özellikle şirketlerin vergi cennetlerine kaymasını kısmen önlemekte ve şirketlerin Letonya'yı tercih etmeleri konusunda da hareket geçirici etki göstermektedir. Gayrimenkule yönelik olarak ise Letonya Parlamentosu, Letonya'da 140.000 € değerinden fazla mülk satın alan mukim olmayanlar için Letonya ve AB'de 5 yıllık oturma izni almalarını mümkün kılan bir yasa tasarısını 2010 yılında kabul etmiştir. Bu yasanın geçmesinden bu yana, yerleşik olmayanlar Letonya'da gayrimenkule 377 Milyon €'dan fazla yatırım yapmıştır (Gelzis, 2013). Bu durum, bankalara önemli bir finansman akışı sağlamamış olsa da, Letonya'da, özellikle Rusya, Belarus ve Ukrayna'daki iş insanları, Letonya'da holding şirketleri kurma

konusunda istekli olmuşlardır. Özellikle Bağımsız Devletler Topluluğu'ndan iş insanlarının işlerini gerçekten Letonya'ya taşımak istedikleri görülmüştür (Gelzis, 2013).

#### 3.3.1.14. Macaristan'ın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

TJN 2021'e göre Macaristan, kurumlar vergisi cennet endeksi listesinde 24, finansal gizlilik endeksi 2022 listesinde ise 76. sırada yer almaktadır (Tax Justice Network, 2022). Macaristan, Avrupa'da en düşük kurumlar vergisi oranına sahip olan ülke konumundadır. Macaristan'da kurumlar vergisi oranı sadece %9, gelir vergisi oranı ise %15 olarak uygulanmaktadır.

Macaristan ekonomisine son yıllarda bakıldığında, ekonomik istikrarın sağlanması ve finansal sürdürülebilirlik doğrultusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bir taraftan, finans sektörü ve bankacılık faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler yapılarak piyasalar güçlendirilmeye çalışılmış, diğer taraftan da, kamu harcamaları konusunda şeffaf bir anlayış benimsenmiştir. Macaristan, AB üyesi olduktan sonra, yatırım teşviklerini AB kurallarına uyarlamak zorunda kalarak birçok vergi ve off-shore desteğini yürürlükten kaldırmıştır.

OECD öncülüğünde yapılan vergi cennetleri ile mücadeleye yönelik müzakerelerde, 140 kadar ülke %15'lik asgari küresel kurumlar vergisi anlaşmasını kabul etmiştir. Macaristan ise müzakerede %15'lik vergi oranına itiraz ederek %9 oranında kurumlar vergisi teklif etmiş ve çok uluslu şirketlere başlangıçta önerilen 5 yıllık azami geçiş süresi yerine, 10 yıllık dönem için vergiye tabi kârlarını azaltmalarına izin verecek bir muafiyet elde etmişti. Bununla beraber, Macaristan yönetimi tarafından asgari vergi oranının büyümeyi engelleyeceği ve ülkenin ekonomik faaliyetleri için yük olacağı da belirtilmiştir (Rappeport & Alderman, 2021). Ancak Ekim 2021'de yeniden düzenlenen müzakerede, Macaristan'da anlaşmaya katılmış ve küresel vergi oranını kabul edeceğini açıklamıştır (Zengin, 2021).

#### 3.3.1.15. Diğer Gelişmiş Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları

Kurumlar vergisi oranları, her ülkede yatırımları çekmek amacıyla çeşitli oranlarda uygulanmaktadır. OECD öncülüğünde yürütülen çalışma ve müzakerelerde, "küresel vergi anlaşması" olarak bilinen küresel kurumlar vergisi düzenlemesi %15 olarak belirlenmiş ve aşağıda adı geçen OECD ülkeleri tarafından da kabul edilerek destekleneceği açıklanmıştır (Zengin, 2021).

Avustralya, Avusturya, Belçika, Çekya, Danimarka, Finlandiya, İtalya, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, Norveç, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Yeni Zelanda, Yunanistan ve İzlanda hakkında yeterli verilere ulaşılamamıştır.

### 3.3.2. OECD’de Yer Alan Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları

#### 3.3.2.1. Kolombiya’nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

TJN’nin yapmış olduğu araştırmaya göre, Kolombiya’da yasa dışı sağlanan para transferleri kapsamında, her yıl küresel vergi suistimalinin sebep olduğu vergi kaybının yaklaşık 2,5 Milyar \$’ı aştığı tahmin edilmektedir (Tax Justice Network, 2021).

Kolombiya, en çok yasa dışı finansal akışların yaşandığı ülkelerdendir. Finansal gizlilik endeksi 2021’e göre 108. sırada yer almaktadır (Tax Justice Network, 2022). Kolombiya’da belirli çok zengin bir kesim, paralarını off-shore hesaplarında saklamaktadırlar. Buna bağlı olarak da Kolombiya Devletinin her yıl önemli boyutlarda gelir kaybına uğradığı bilinmektedir. Dünya çapındaki yetkili isimler, ulus ötesi uyuşturucu kaçakçılığı örgütlerinin, kara para aklayıcılarının, özellikle uyuşturucu kaçakçılığından elde edilen yasa dışı kazançları yetkililerin gözünden uzak tutmak için vergi cennetlerini kullandıklarından şüphelenmektedir. Bu durum, faaliyetlerini Kolombiya’da sürdüren, ancak kâğıt üzerinde Panama’da olan çok sayıda şirketin vergi ödemekten kaçmasını sağlamaktadır. Kolombiya Hükümeti, vergi kaçakçılığıyla ilgili geçmişe yönelik süreç konusunda Panama Hükümetine yapmasına karşın sonuç alamamaktadır. Kaybedilen vergi gelirini geri alma ihtiyacı, özellikle ekonomik bir yavaşlamayla karşı karşıya olan Kolombiya için oldukça büyük öneme sahiptir (Arnold-Parra, 2021).

Vergi kaybına engel olmak isteyen Kolombiya hükümeti, 20 Temmuz’da kurumlar vergisi oranında bir artış, vergi kaçırmayla mücadele için yeni önlemler ve bir elektronik gelir beyanı sistemini içeren bir vergi reformu tasarısı sunmuştur. Bu vergi reformunun önemli bir diğer ayağı, toplam yıllık tahsilatın %30’unu oluşturduğu tahmin edilen vergi kaçakçılığıyla mücadeledir (Arnold-Parra, 2021).

#### 3.3.2.2. Türkiye’nin Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Türk hukukunda vergi cennetleriyle mücadele konusuna ilişkin düzenlemeler, 2006’da kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılmıştır. Bunun yanında, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu m. 94’e 2007’de eklenen bir fıkrayla aynı amaca yönelik bir hüküm daha mevzuata girmiştir. Ayrıca çıkartılan çeşitli kanunların içinde de vergi cennetleriyle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi cennetleriyle mücadeleye yönelik düzenlemeler üç başlıkta toplanmaktadır.

Bunlar:

1. Kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesi amacıyla yönelik düzenlemeler,

2. Transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü kazanç dağıtımına engel olunmasıyla ilgili düzenlemeler,

3. Vergi cennetlerine ödeme yapılırken uygulanacak vergi kesintileriyle ilgili düzenlemelerdir.

- Kontrol edilen yabancı kurum kazancının vergilendirilmesini amacına yönelik düzenlemeler:

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 7’de düzenlenmiş kontrolü yapılan yabancı kurum kazançları; sınai ve ticari faaliyetlerini esas itibarıyla yerleşik olduğu ülkelerde yapan işletmelerin, vergi cennetleri tarafından sağlanan vergi teşviklerinden yararlanmak üzere buralarda kuracakları bağlı şirketleri değerlendirmeye yönelik düzenlemelerdir. Esas faaliyetin yapıldığı ülkede sağlanan gelirler, literatürde “tabela şirketi” adıyla bilinen ve hiçbir sınai ve ticari faaliyet yapılmadığı vergi cennetlerinde kurulmuş olan bağlı şirketlere aktarılacak suretiyle vergi kapsamının dışına çıkarılmaya çalışılmaktadır (Çağan, 2009, s. 29). Bunun gibi düzenlemelerle, gelirin vergi kapsamından çıkarılma niyetiyle bağlı şirketlere aktarılmasına engel olunması amaçlanmaktadır (Gündoğdu, 2009, s. 109). Aynı zamanda, bu düzenlemeler, vergi alacağının teminat altına alınması amacına da hizmet etmektedir (Ekinci, 2007, s. 2).

KVK m.7’de, yukarıda maddeler halinde sıralanan hedeflere ulaşabilmek üzere, tam mükellef kurumların ve gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin, kâr paylarının veya oy verme hakkının minimum %50 kadarına sahip olarak denetledikleri yurt dışı iştiraklerine ait kazançların, dağıtılması veya dağıtılmaması fark etmeksizin ilgili maddedeki koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda Türkiye’de yürürlükte olan kurumlar vergisine tabi olacağına hükmetmiştir. Öte yandan ilgili kanun uyarınca, Türkiye’de vergi kapsamına alınmış kazancın yurt dışında yer alan kurum tarafından daha sonra dağıtılması halinde, elde edilmiş kâr paylarının da vergilendirilmemiş bölümüne kurumlar vergisi kanununun gerekleri uygulanmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006, m.7).

- Transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü kazanç dağıtımına engel olmayı amaçlayan düzenlemeler:

Transfer fiyatlandırması, bir şirketle ilişki içinde olan şirket arasında gerçekleşmiş mal, hizmet ve maddi olmayan hakların, alım satımıyla ilgili işlemlere konu olan fiyattır. Söz konusu fiyatlamaların vergi kapsamında olan geliri azaltmaya yönelik gelir sağlanması ve harcamaların bağlı şirketler tarafından usule uygun olmayan şekilde yapılması, transfer fiyatlandırmasının kötü amaçla kullanılmasına neden olmaktadır. Çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırmalarını, vergi cennetleri başta olmak üzere, vergi yükünün azaltılmasına yönelik cazip vergi teşvikleri sunan ülkelerde kurdukları şirketin kâr etmesini sağlayacak faaliyetlerini yaptıkları ülkelerde bulunan şirketin ise vergi yükünü hafifletme sonucuna gidecekleri ifade edilmektedirler (Çağan, 2009, s. 28). Kurumlar Vergisi Kanunu m. 13 ile örtülü kazanç adı

verilen müesseseye, uluslararası işlemler için önemli olan transfer fiyatlandırmasını da ekleyerek “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altındaki bölümde OECD tarafından uygulanan işlemlerle paralel olacak şekilde yeni düzenlemelere gidilmiştir (Ekinci, 2007, s. 3). İlgili düzenlemede, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde (KVK, m.13-2) emsallere uygunluk ilkesine (KVK, m.13-3) aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedel üzerinden, mal ve hizmet alım satımı yapılması halinde, kazancın kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yöntemiyle örtülü olarak dağıtılmış kabul edileceğine hükmedilmektedir (Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 13). Bu uygulamayla vergi rekabeti ve adaleti konusunda olumsuzluklara neden olduğu üzerinde uzlaşılan vergi cennetlerinde, kurdukları bağlı şirketleri kullanarak, vergi avantajı sağlamak isteyen çok uluslu şirketlerin, transfer fiyatlamalarına engel olunması amaçlanmıştır.

- Vergi cennetlerine ödemeler konusunda uygulanacak vergi kesintileriyle ilgili düzenlemeler:

Vergi alacaklarının teminat altına alınmasının yanı sıra zararlı vergi rekabetine engel olması için yapılan bu düzenlemeler, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK, m. 94 Ek Fıkra) yanı sıra Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK, m. 30-7) da bulunmaktadır. Her iki kanunda da sözü edilen niteliklere sahip kurumlara yapılan ödemelerin, ne olursa olsun %30 kesintiye maruz bırakılacağı hükmü bulunmaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006).

Vergi cennetleri ile mücadelede öteki düzenlemeler, elde edilen kazançların vergi cennetlerine aktarılmasına engel olmaktan çok, mevcut vergi cennetlerine gönderilmiş ve kayıt dışı durumundaki kazançların vergi teşvikleri yoluyla ülkeye getirilmesine ve kaydedilmesine yöneliktir. Kamuoyu tarafından “varlık barışı” adıyla bilinen söz konusu düzenlemeler, mevcut durumun koşullarına göre ve farklı zamanlarda yürürlüğe girmiştir.

### 3.3.2.3. Güney Kore’nin Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

TJN (2022) Finansal Gizlilik Endeksi sıralamasında 16. Olan Kore’de, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na bağlı olan, Ulusal Vergi Servisi tarafından Vergi İdaresi yürütülmektedir. Kore’de vergi toplama yetkisi, yerel yönetim ve merkezi yönetim arasında paylaştırılmıştır. Güney Kore’de, birçok vergi türü olmasına rağmen, bu vergilerin ağırlıklı kısmını gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi oluşturmaktadır.(Ministry of Strategy and Finance, 2016, s.2; Tekin & Çalı, 2020, s. 194-199).

Güney Kore’de kurum ve şirketlerin vergilendirilmesine yönelik uygulanan kanun, “Kurumlar Vergisi Kanunu”dur. Bu kanuna göre ülkede iki farklı vergilendirme sınıflandırması söz konusudur: yerleşik olan-olmayan işletmeler ve kâr amacı güden-gütmeyen işletmeler. Kore’de mukim şirket sayılmak için şirketin yönetim merkezi ya da merkez ofisi ülke içinde olmalıdır. Aksi durumda, ilgili işletme, mukim olmayan yabancı bir şirket kabul edilerek

vergilendirilir. Bu durumda, mukim şirketler, ülke fark etmeksizin, tüm dünyada elde ettikleri gelirlere ilişkin vergi yükümlüsü olurken, yabancı şirketlerin yalnızca Güney Kore’de elde ettikleri gelirler, vergiye tabi olmaktadır (Korean Ministry of Strategy and Finance, 2016, s. 20; akt. Tekin & Çalı, 2020, s. 207). Güney Kore’de kurumlar vergisi kapsamında vergi cennetleri ile mücadelede de etkili olması açısından çeşitli indirim mekanizmaları mevcuttur. Örneğin; amortisman giderleri indirim konusu yapılabilmektedir. Bunun dışında, yurtdışı iştiraklere yapılan ödemeler, faiz giderleri, şirket kuruluş giderleri, net faaliyet zararlarına ilişkin indirimler de mevcuttur (Tekin & Çalı, 2020, s. 210). Ayrıca ülke içerisinde daimi bir işyeri bulunmayan ve telif hakkı, faiz ile temettü kazancı sağlayan şirketlerin vergilendirilmesi, stopaj usulüyle yapılmaktadır. (Tekin & Çalı, 2020, s. 211).

#### 3.3.2.4. Kosta Rika’nın Vergi Cennetleri ile Mücadele Yaklaşımları

Orta Amerika’da bulunan Kosta Rika, Panama ve Nikaragua ile sınır komşusu bir ülkedir. Yaklaşık 4,1 milyonluk bir nüfusa sahip olan Kosta Rika’nın resmi dili İspanyolcadır. Kosta Rika, yıllar içinde vergi muafiyeti programları aracılığıyla birçok yatırımcıyı kendine çekmeyi başarmış, şirket kurmak için popüler imkânların sunulduğu vergi cenneti bir ülkedir. Gelişmiş bir açık deniz sektörü olmadığı ve bir zamanlar Orta Amerika’nın İsviçre’si olarak adlandırıldığı için açık deniz yetki alanı olarak bilinmektedir. TJN’ye göre vergi cennetleri listesinde 40.sırada yer alan Kosta Rika, tam bir vergi cenneti olmasa da, büyük şirketleri ülkeye çeken çeşitli vergi teşvikleri sunan, vergi dostu bir ülkedir (Tax Justice Network, 2021).

Kosta Rika, emekli olmak için dünyanın en iyi ülkelerinden biri olarak isim yapmıştır. Ülke, Kuzey Amerika, Kanada ve diğer gelişmiş ülkelerden yüzlerce emekliyi kendine çekmeyi bilmiştir. Kosta Rika’da vergi yükümlülükleri az olduğundan insanlar burada emekli olmayı tercih etmektedir. Emeklilik ikametgâhından yatırım ikametgâhına ve daimi ikamete kadar, her konuda Kosta Rika’nın yasal ikametgâhı olmak nispeten kolaydır (Deloitte, 2020).

Kosta Rika’da yalnızca ülke içindeki kazançlar vergiye tabidir. Hem yerleşik hem de yabancı şirketler aynı vergi rejimine göre vergilendirilmektedir. Yerleşik sayılabilmek için ise 6 ay Kosta Rika’da yaşamak yeterli kabul edilmektedir. Bir vergi cenneti olarak Kosta Rika, farklı türlerde ticari şirket kurulmasına izin vermektedir (Deloitte, 2020).

Kosta Rika, olağanüstü teşvikler sayesinde dünyanın en büyük ve en başarılı şirketlerinden bazılarını çekmeyi başarmıştır. Ülkeye dâhil olan şirketler, yargı alanı içinde ve dışında iş yapabilme imkânına sahiptirler. Ülkeye dâhil olan ve yargı bölgesinde faaliyet göstermeyen şirketler ise tüm yerel vergilerden muaftır. Vergi cennetinde iş yapan şirketler, şirketin yıllık kazançları için kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler.

Dünyadaki herhangi bir vergi cennetinin tipik bir özelliği olan müşterileri için mahremiyet ve koruma sağlama teminatı, Kosta Rika tarafından da verilmektedir. Şirket sahip ve



yöneticilerinin adları kamu siciline kaydedilmez ve bu nedenle kamu bilgisi haline gelmez. Bu durum, şirket sahipleri ve hissedarlar için gizlilik sağlamaktadır. Kosta Rika’da kayıtlı şirketler, ülkedeki vergi makamlarına yıllık mali raporlar hazırlamak ve sunmak zorunda değildir. Kosta Rika şirketlerine, şirketlerinin mali durumunu göstermek için mali kayıtlarını tutmaları tavsiye edilmektedir. Kosta Rika şirketleri, mali denetimlerini hak sahiplerinin istediği herhangi bir yerde tutabilir. Böylelikle, şirketin mali durumu gizli ve özel kalmaktadır. Kosta Rika’nın şirket mevzuatı, Kosta Rika şirketlerinin hissedar toplantılarını dünyanın herhangi bir yerinde yapmaları için hükümler getirmektedir (Deloitte, 2020).

Kosta Rika’da kurulmuş off-shore şirketler, dünyanın herhangi bir ülkesinde iş yapabilmektedirler. Kosta Rika açık deniz şirketleri, Amerika Birleşik Devletleri, Çin ve Kanada ile vergiden muaf ticaret statüsünden yararlanmaktadır. Kosta Rika, büyüyen bir deniz aşırı bankacılık sektörüne de sahiptir. Kosta Rika’da banka hesapları oluşturmak için birçok özel ve kamu bankası da bulunmaktadır. Kosta Rika’daki bankalar, off-shore banka hesabı sahipleri için mahremiyeti teşvik etmektedir. Bununla birlikte, döviz kontrolünün olmaması, paranın herhangi bir sınırlama olmaksızın veya fon kaynağı beyan etmek zorunda kalmadan Kosta Rika içine ve dışına transfer edilebileceği anlamına gelmektedir (Deloitte, 2020).

#### 3.3.2.5. Diğer Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Cennetleri İle Mücadele Yaklaşımları

Bununla birlikte, gelişmekte olan ülkeler içerisinde finansal gizlilik endeksi incelendiğinde İsrail 32, Şili 73 ve Meksika 82. Sırada yer almaktadır (Tax Justice Network, 2022).

Vergi cennetleri ile mücadele kapsamında İsrail, Meksika ve Şili hakkında yeterli verilere ulaşılamamış olursa da 140’a yakın diğer tüm OECD üyeleri gibi İsrail, Şili ve Meksika’nın da OECD öncülüğünde yürütülen çalışma ve müzakerelerde, “küresel vergi anlaşması” olarak bilinen küresel kurumlar vergisi düzenlemesini kabul ederek katılacağını açıkladığı bilinmektedir (Zengin, 2021).

#### 3.4. OECD Ülkelerinin Vergi Cennetleri ile Mücadelesi Üzerine Genel Bir Değerlendirme

Vergi cennetlerinin, küresel olarak faaliyetlerine devam ettiği bilinen bir sorundur. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, vergi cennetleri tarafından büyük miktarlarda gelir kaybına uğramaktadırlar. Bu konuda en fazla gelir kaybı yaşayan ülkelerin başında bulunan ABD’nin, vergi cennetleri ile mücadelede öncü olduğu özellikle de bilgi değişimi ile öne çıktığı bilinmektedir. Ancak ABD’nin, Delaware gibi bazı eyaletlerinde gerçekleştirilen faaliyetler ile bilgi gizliliği hakkında son dönemlerde izlediği yaklaşımları, çok da tutarlı olmadığını göstermiştir. Almanya ise bazı zamanlar vergi cennetleri konusunda eleştirilse de bu konuda birtakım yasal düzenlemeler yapmış ve vergi cennetleri ile mücadelede kendine yer bulmuştur. Ayrıca Almanya’da ki düzenlemelerin genel olarak AB kara listelerine yönelik çalışmalar

olduğu görülmüştür. Fransa'nın aldığı önlemlere bakıldığında ise daha çok OECD'nin gri liste ülkelerini içerdiği ve bilgi değişimi anlaşmasına taraf olmayan ülkeleri kapsadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Fransa'nın Hollanda, Belçika ve İtalya gibi profesyonel spor kulüplerine de birtakım ayrıcalıklar sağladığı görülmektedir. Hollanda'nın dünyanın başlıca vergi cennetleri arasında olduğu bilinmekte ve bu kapsamda yeni birçok düzenlemelere gidildiği de görülmektedir. Yapılan düzenlemeler ise ağırlıklı olarak stopaj vergisi ve kötüye kullanıma açık alanlara yönlendirilmiştir. Ayrıca vergi cennetleri ile mücadele kapsamında, Hollanda'yla beraber Kanada, Avustralya, İngiltere ve ABD'nin birleşerek J5 grubuna katılıp ortak çalışmalar yürüttüğü de bilinenler arasındadır.

Japonya ve İskandinav ülkelerinin vergi oranlarına bakıldığında, özellikle ABD gibi büyük ekonomilere sahip diğer OECD üyesi ülkelere kıyasla çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, vergi cennetleri ile mücadelede Japonya ve İskandinav ülkelerini zor duruma sokmaktadır.

Polonya, vergi cennetlerindeki şirketlerle iş yapan mükelleflerine tespit ve raporlama yükümlülüğü getirmiş, burada bulunan herhangi bir kişi ya da kuruluşla işlem gerçekleştirenlerden ek belgeler talep edeceğini açıklamıştır. Portekiz, OECD'ye uyumlu, AB yargı bölgelerini de kapsayan ve Çifte Vergilendirmeyi Önlemek için 78 Sözleşmeden oluşan bir ağa ve kendi kara listesine sahiptir. Fakat vergi cennetleri ile ilgili vergi politikasında tam olarak net bir düzenlemeye sahip değildir.

Estonya, Macaristan ve İrlanda'nın vergi oranlarına bakıldığında, düşük vergi oranlarıyla diğer OECD ülkelerinden ayrılmaktaydı. Ayrıca 2021'e kadar yeni OECD küresel vergi anlaşmasını da kabul etmeyerek ayrıcalığını sürdürmekteydi. Ancak yapılan son müzakerelerle, bu 3 ülke de anlaşmaya katılacağını açıklayarak taraf olmayı kabul etmiştir. Böylece küresel vergi anlaşması olarak da bilinen küresel kurumlar vergisi anlaşması tüm OECD üye ülkeleri tarafından kabul edilmiş ve vergi cennetleri ile mücadelede ortak çalışma konusunda uzlaşmıştır.

Gelişmekte olan ülke konumundaki Kolombiya, yasa dışı finansal akışların özellikle de uyuşturucu kaçakçılığı ve kara para trafiğinin en yoğun yaşandığı ülkelerden biridir. Kolombiya Hükümeti, kaçakçılıkla ve yasa dışı örgütlerle mücadelede yeniden düzenlemeye giderek yakın zamanda vergi reformu tasarısını sunmuştur. Bu düzenlemede ise kurumlar vergisinde artış yapmış ve elektronik gelir beyanı sistemini hayata geçirmiştir. Türkiye'ye bakıldığında vergi cennetleri ile mücadeleye ilişkin yasal düzenlemeler, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. Bir diğer gelişmekte olan ülke kabul edilen Kosta Rika ise mahremiyet ilkesi ile öne çıkmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülke bağlamında değerlendirildiğinde, vergi cennetleri ile mücadele çalışmalarında gelişmiş ülkelerin payının daha fazla olduğu, gelişmekte olan ülkelerin ise biraz daha geri planda kaldığı görülmektedir. Özellikle de ABD, Almanya ve

Fransa'nın bu konudaki düzenleme ve uygulamaları oldukça etkilidir. Gelişmekte olan ülkeler içerisindeki düzenlemeler incelendiğinde, en başta Kolombiya gelmekte ve onu Türkiye ile Kosta Rika takip etmektedir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi cennetleri, yıllardır ortada olan ve hala devam eden küresel bir sorundur. Vergi cennetlerinin geçmişinin Antik Yunan'a kadar dayandığından bahsetmek mümkündür. Ancak vergi cennetlerinin en eski uygulamalarının, modern anlamda İsviçre'de başladığı söylenebilir. Farklı birçok nedenle kaçan sermaye akışı için adeta bir güvenli liman sayılan İsviçre, II. Dünya Savaşı'ndan önce ön plana çıkmış ve vergi cennetleri kapsamında daha da revaçta olmuştur. Savaştan sonra artan sermaye ihtiyacı ile yeniden yapılanma yoluna gidilerek, Kuzey Amerika ve Avrupa'da vergiler arttırılmıştır. Bu süreçte İsviçre'de vergilerin arttırılmaması, savaş öncesi zaten ön planda olan konumunu savaş sonrasında da devam ettirmesini sağlamış ve modern anlamda vergi cennetlerinin yolunu açmıştır. Küreselleşmeyle birlikte yaşanan değişim ve gelişmeler, kamu harcamalarının gerekliliğini arttırmış ve buna bağlı olarak harcamaların finansmanı için gerekli olan vergi yükü de artmaya başlamıştır. Tam da bu noktada işletmeler için vergi cennetlerinin önemi ortaya çıkmaya başlamıştır.

Vergi cennetleri, vergi oranlarının çok düşük olduğu veya hiç uygulanmadığı ülkeleri ifade etmektedir. Bu ülkelerin vergi yükünü en aza indirmesi, bilgi gizliliği gibi kolaylıklar sunması, yabancı yatırımcıları kendi ülkelerine çekmekte ve devletlerin önemli derecede vergi kayıplarına uğramalarına neden olmaktadır. Vergi cenneti ülkeler tarafından yapılan uygulamalara karşı, "vergi rekabeti" teması üzerinden uluslararası ölçekte dikkate değer çalışmalar yapılmaktadır. Söz konusu çalışmalar ağırlıklı olarak OECD bünyesinde ve öncülüğünde yürütülmektedir. Bu çalışmalar özellikle; transfer fiyatlaması, çifte vergilendirmeler ve anlaşmalar, uluslararası vergi kaçakçılığı ve bilgi değişimi gibi konularda yoğunlaşmıştır. Vergi kaçakçılığıyla mücadele, finans piyasalarında istikrar bozucu faaliyetlerle mücadele, yasa dışı para aklamayla mücadele gibi konularda OECD'nin yanı sıra, AB, FATF tarafından da çeşitli çalışmalar yapılmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, OECD bünyesindeki anlaşmalar çerçevesinde vergi cennetleri ile mücadele için çalışmalar yapmakta ve vergi politikaları düzenlemektedir. Vergi cennetleri ile mücadelenin arka planında, ülkelerin yaşadığı vergi kayıpları ve ek gelir beklentileri olduğu bilinmektedir. Ülkeler tarafından oluşan beklentilerin de bu konuya olan ilgiyi arttırdığı söylenebilir. Ülkeler genel olarak incelendiğinde, şirketlerin hem yürüttükleri faaliyetler üzerinden vergi alıp ek gelir sağlamak hem de birtakım teşvik, indirim, stopaj ve istisnalarla yatırımcı şirketleri kendi ülkelerine çekerek kaçakçılık vb. suçlarla mücadele etmeye çalışmaktadırlar.

Vergi cennetlerine yönelik mücadelede, başarının sağlanıp sağlanamayacağı yönünde hem finansal kesimlerce hem de akademik çevrelerde birçok farklı görüş bulunmaktadır. Bazı çevrelerce vergilemede adalet gibi konularda toplum tarafından yapılan baskılar nedeniyle birçok ülke tarafından vergi cennetlerine toleransın tükendiği ve uygulanan yaptırımlarla tarih olacağı öngörülmekteyken, birtakım çevrelerce de yapılacak çeşitli reform ve düzenlemelerle vergi cennetleri ile mücadelenin başarılı olabileceği ileri sürülmektedir. OECD ve diğer

uluslararası kuruluşların, FATCA ve BEPS Eylem Planı'nın uygulamada etkisi görülebilecek olsa da net bir şekilde yeterli iş birliğinin sağlandığından bahsetmek çok mümkün değildir. Bu kapsamda OECD, küresel vergi anlaşması olarak da bilinen küresel kurumlar vergisi anlaşmasının 140'a yakın ülke tarafından kabul edildiğini ve şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde en az %15'lik oranda vergilendirmeye tabi tutulacağını bildirmiştir. Bu çok taraflı küresel anlaşmanın ise 2023 yılından itibaren etkin bir şekilde uygulamaya konulmasının planlandığı da ayrıca belirtilmiştir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, haksız ve bir o kadar da zararlı vergi mücadelesinde, etkili ve sağlam bir sonuca ulaşmak istiyorlarsa, kendi siyasi, teknolojik ve finansal çıkarlarını bir kenara bırakmalıdır. Milletlerarası koordinasyon ve iş birliği sağlam bir uluslararası temele dayandırılmalıdır. Ülkeler kararlı bir şekilde ortaklaşa hareket ederek samimi bir duruş sergilemelidir. Küresel finans hareketleri ve vergi yükü dağılımı tespit edilerek genel bir haritası çıkarılmalıdır. Gizlilik yasaları denetlenebilirlik çizgisinde daha da şeffaflaştırılarak yumuşatılmalı, finansal yatırımlar ve faaliyetler için ise güvenli bir hukuki zeminde yeniden düzenlemeye gidilmelidir.

Ülkemizde ise vergi cennetleri ile mücadele konusuna ilişkin düzenlemeler, genel itibariyle OECD tarafından uygulanan işlemlere paralel olacak şekilde yapılmıştır. Fakat ülkemizden vergi cennetlerine yönelik finansal kaçışların engellenebilmesi amacıyla birkaç öneri sıralamak mümkündür;

- Vergi yükü mükellefler üzerinde adil dağıtılmalı ve vergi affı tamamen kaldırılmalı.
- Vergilerin toplandıktan sonra yerinde harcandığına dair mükellefler ikna edilmeli.
- Türk Vergi Sisteminde Net Artış Teorisi güçlendirilmeli.
- Kayıt dışılıkta denetimler sıklaştırılmalı.
- Devletler arası iş birliğine devam edilmeli.

## KAYNAKÇA

- Agence France-Press (AFP). (2009). *Paradis fiscaux : la France prendra des "mesures de rétorsion" début 2010 contre les paradis fiscaux*. 24.04.2022 tarihinde Le Monde: [https://www.lemonde.fr/economie/article/2009/09/30/paradis-fiscaux-la-france-prendra-des-mesures-de-retorsion-debut-2010-contre-les-paradis-fiscaux\\_1247443\\_3234.html](https://www.lemonde.fr/economie/article/2009/09/30/paradis-fiscaux-la-france-prendra-des-mesures-de-retorsion-debut-2010-contre-les-paradis-fiscaux_1247443_3234.html) adresinden alındı
- Akbulut, H. (2002, Nisan). Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı. *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*(V). 25.04.2022 tarihinde <https://www.mfa.gov.tr/ekonomik-isbirligi-ve-kalkinma-teskilati.tr.mfa> adresinden alındı
- Akçura, A. (2021). *5 Ekim 2021 tarihli Avrupa Konseyi Toplantısı, Türkiye'nin Gri Listedeki Pozisyonu ve Tüm AB Üye Ülkeleri ile Otomatik Bilgi Paylaşımı Taahhüdünün En Geç Bu Yıl Sonuna Kadar Yerine Getirilmesi*. 01.05.2022 tarihinde Deloitte: <https://www.verginet.net/dtt/1/5-ekim-2021-avrupa-konseyi-gri-liste.aspx#:~:text=Konseyin%20son%20toplant%C4%B1s%C4%B1%20ise%205.ve%20ABD%20Virjini%20Adalar%C4%B1'd%C4%B1r> adresinden alındı
- Akkaya, Ş. (2011). *Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi* (1.basım. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Alıcı, A. (2016). *Vergi Cennetleri Tarih Mi Oluyor? Beps Eylem Planının Rolü*. SPK Araştırma Dairesi, 08.07.2021 tarihinde <https://spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131> adresinden alındı
- Arıkan, Z., & Akdeniz, H. (2005). Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi. *Review of Social, Economic & Business Studies*, 5(6), 285-338.
- Arnold-Parra, S. (2021). *Colombia's Tax Reforms: An Overview and Forecast*. 16.05.2022 tarihinde Global Risk Insight: <https://globalriskinsights.com/2021/09/colombias-tax-reforms-an-overview-and-forecast/> adresinden alındı
- Ateşagaoglu, Ü. (2020). Litvanya Yatırım Profili. 28. Vilnius Büyükelçiliği, 15.05.2022 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/data/5f9c0e2413b87664c8dd02e2/Litvanya%20Yat%C4%B1r%C4%B1m%20Profili%202020.pdf> adresinden alındı
- Atwill, N. (2009). *Measures to Fight Tax Evasion in Connection with Tax Havens*. 19.03.2022 tarihinde Library of Congress: <https://www.loc.gov/item/global-legal-monitor/2009-10-09/france-measures-to-fight-tax-evasion-in-connection-with-tax-havens> adresinden alındı
- Augstein, J. (2017). *Paradise Papers: Zenginlerin canı cehenneme*.
- Azat, G. (2020). *Küreselleşmenin Dönüştürdüğü Mekan Kavramı Çerçevesinde Vergi Cennetleri*. (Tez No. 627757) [Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Baruch, J., Ferrer, M., Vaudano, M., & Michel, A. (2021). *OpenLux : the secrets of Luxembourg, a tax haven at the heart of Europe*. 01.10.2021 tarihinde Le Monde: [https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe\\_6069140\\_4355770.html](https://www.lemonde.fr/les-decodeurs/article/2021/02/08/openlux-the-secrets-of-luxembourg-a-tax-haven-at-the-heart-of-europe_6069140_4355770.html) adresinden alındı

BBC News . (2016). *Ekonomistlerden dünya liderlerine 'vergi cennetlerini kapatın' çağrısı*. 10.05.2022 tarihinde BBC News Türkçe.  
[https://www.bbc.com/turkce/haberler/2016/05/160509\\_ekonomistler\\_vergi\\_mektup](https://www.bbc.com/turkce/haberler/2016/05/160509_ekonomistler_vergi_mektup) adresinden alındı

Bilici, N. (2004). Vergi Cennetleri İle Mücadele. U. Ü. Bölümü içinde, *19. Maliye Sempozyumu* (s. 656-676). Antalya. 2021 tarihinde alındı

Bingöl, O. (2021). *Bir Vergi Cenneti Hikayesi*. 21.10.2021 tarihinde Vergiye Dair: <https://vergiyedair.com/2021/10/04/bir-vergi-cenneti-hikayesi/> adresinden alındı

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı. (2022). *FATCA Anlaşmasıyla İlgili Sıkça Sorulan Sorular*. 11.06.2022 tarihinde [https://bmvdb.gib.gov.tr/uluslararası\\_mevzuat/fatca-sorular](https://bmvdb.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular) adresinden alındı

Christensen, J. (2019). *Brexit and the future of tax havens*. (Tax Justice Network) 01.10.2021 tarihinde <https://taxjustice.net/2019/01/23/brexit-and-the-future-of-tax-havens/> adresinden alındı

Council of the European Union. (2022). *Evolution of the EU list of non-cooperative jurisdictions*. European Council, Taxation and Customs Union. 12.05.2022 tarihinde [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2022-02/eu\\_list\\_update\\_24\\_02\\_2022\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-02/eu_list_update_24_02_2022_en.pdf) adresinden alındı

Cribb, R., & Oved, M. (2017). *Snow Washing, Canada is the world's newest tax haven, Projects Thestar*. 18.10.2021 tarihinde <https://projects.thestar.com/panama-papers/canada-is-the-worlds-newest-tax-haven> adresinden alındı

Çağan, N. (2009). Kurumlar Vergisi Yasası'nın Vergi Cennetlerine Yaklaşımı. *Atılım Üniversitesi Dergisi*, 11, 28-29.

Çamlıca, M. (1996). Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı. *Vergi Sorunları Dergisi*(93).

Çamurcu, Z. N. (2017). Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: "OECD- BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu). *International Journal of Public Finance*, 2(2), 226-244.

Çevik, S. (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*. Konya: Palet Yayınları.

Dağlıoğlu, İ., & Çiçek, H. G. (2014). Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(1), 27-46. 2021 tarihinde alındı

Deloitte. (2020). *Uluslararası Vergi Kosta Rika'da Öne Çıkanlar*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-costaricahighlights-2020.pdf> adresinden alındı

Desai, M. A., Foley, C., & Hines, J. (2004). *Economic Effects of Regional Tax Havens*. University of Michigan and NBER. <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2004-9pdf> adresinden alındı

Díaz-Berrio , J. (2011). The Fight Against Tax Havens and Tax Evasion Progress Since the London G20 Summit and the Challenges Ahead, Documento De Trabajo. 20.08.2021 tarihinde <http://www.fundacionalternativas.org/> adresinden alındı

Dick, W., & Üstünel, A. (2013). *Vergi Cennetleri ile Mücadele*. DW. 23.09.2021 tarihinde <https://www.dw.com/tr/vergi-cennetleri-ile-m%C3%BCcadele/a-16724841> adresinden alındı

Dışişleri Bakanlığı, T. C. (2022). *GİRİŞİMCİ VE İNSANİ DIŞ POLİTİKA*. İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD). 15.03.2022 tarihinde <https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi-ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa> adresinden alındı

Doğan, A., & Kabayel, M. (2016). Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler. *Liberal Düşünce Dergisi*, 75-98.

Edizdoğan, N., & Kızıler, N. (2011). Vergi Cennetleri. N. Edizdoğan, & Ö. Çetinkaya (Dü) içinde, "Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler" (s. 1-38). Bursa: Ekin Yayınevi.

Edwards, C., & Mitchell, D. (2008). *Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*. Washington, DC: Cato Institute.

Ekinci, F. (2007). 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(17), 288-296.

Ekmekçi, E. (2003). *Küreselleşme ve Ver-gilemede Yeni Eğilimler*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

Erbaykal, E. (2020). *Türkiye'nin Sosyo-Ekonomik Yapısı* (1 b.). İstanbul: A Kadro Yayınları.

Eurodad. (2016). *Survival of the Richest : Europe's role in supporting an unjust global tax system 2016*.

Euronews. (2021). *OECD: 130 countries agree on minimum global corporate tax rate*. 01.06.2022 tarihinde <https://www.euronews.com/2021/07/01/oecd-130-countries-agree-on-minimum-global-corporate-tax-rate> adresinden alındı

Eyübgiller, S. S. (2002). Vergi Cenneti Ülkelerin Zarar Verici Uygulamalardan Vazgeçme Taahhütleri. *Vergi Dünyası Dergisi*(249).

Ferhatoğlu, E. (2006). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1).

Gelzis, G. (2013). *Latvia: 'The eurozone's new tax haven'?* 25.04.2022 tarihinde DW: <https://p.dw.com/p/19A9l> adresinden alındı

Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 5(9), 93-122.

Goodspeed, T. J. (2003). Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm. *Maliye Dergisi*(139).

Gordon, R. A. (1981). *Tax havens and their use by United States taxpayers : An Overview*. Department of the Treasury Internal Revenue Service, Washington.



Government of Canada. (2021). Tax evasion and aggressive tax avoidance know no borders. 18.10.2021 tarihinde <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-evasion-no-borders.html> adresinden alındı

Gökbel, D. (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

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

Group, A. (2016). *Japan's Tax Haven Rules*. Ark Group. 25.09.2021 tarihinde [https://www.ark-outsourcing.com/news/detail\\_20.html](https://www.ark-outsourcing.com/news/detail_20.html) adresinden alındı

Gurtner, B. (2004). *Tax Evasion: Hidden Billions For Development*. Swiss Coalition of Development Organisations. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN018181.pdf> adresinden alındı

Günay, Ö. (2007). OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar. *Vergi Dünyası*(308).

Günaydın, İ. (1999). Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları. *Vergi Sorunları Dergisi*(126).

Gündoğdu, M. M. (2009). *Uluslar arası Vergi Rekabeti Ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler*. (Tez No. 241504) [Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.

Gürçam, Ö. S. (2020). İskandinav Ülkelerde Vergi Sistemleri: Danimarka, İsveç ve Norveç/ Tax Systems In Scandinavian Countries: Denmark, Sweden and Norway. *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* (s. 277-318). 10.05.2022 tarihinde [http://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/10/2020\\_10.pdf](http://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/10/2020_10.pdf) adresinden alındı

Hoşyumruk, Ş. (2003). *Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Hayden Economics (2022). *Tax Haven Costa Rica*. 12.05.2022 tarihinde Hayden Economics: [http://www.taxhavens.biz/caribbean\\_tax\\_havens/tax\\_haven\\_costa\\_rica](http://www.taxhavens.biz/caribbean_tax_havens/tax_haven_costa_rica) adresinden alındı

Karaca, Y. (2001). Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada. *Vergi Dünyası Dergisi*(238).

Karaş, G. (2020). İtalyan Vergi Sistemi/ The Italian Tax System. *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* (s. 319-338). içinde IJOPEC Publication Limited.

Kılıçaslan, H. (2005). *Avrupa Birliği'nde vergi rekabeti ve Türkiye*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kılıçer, E., & Peker, İ. (2014). Türkiye Boyutu ile Vergi Rekabeti. *Vergi Sorunları Dergisi*, 165-186.

Köstekçi, A. (2020). Polonya Vergi Sistemi/ The Polish Tax System. *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* (s. 371-391). içinde IJOPEC Publication Limited.

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 Sayılı Kanun). (2006). Resmi Gazete.

Laskowska, M. (2021). *Poland issues guidance on controversial rules requiring additional disclosures for transactions involving tax havens*. MNE tax. 09.09.2021 tarihinde <https://mnetax.com/poland-issues-guidance-on-controversial-rules-requiring-additional-disclosures-for-transactions-involving-tax-havens-43210> adresinden alındı

Lenain, P., & Bartoszek, L. (2000). *The Polish Tax Reform*. *OECD Economics Department Working Papers*. <https://doi.org/10.1787/18151973>

Lesage, D. (2010). *The G20 and Tax Havens: Maintaining the Momentum? Conference: Governing the Global Economy: The Role of the G20*, University of Toronto. <http://www.g20.utoronto.ca/biblio/lesage-tax-havens.pdf> adresinden alındı

Liboreiro, J. (2021). *Ireland, Hungary and Estonia opt out of OECD tax deal and cast shadow over EU's unified position*. Euronews. 01.06.2022 tarihinde <https://www.euronews.com/my-europe/2021/07/02/ireland-hungary-and-estonia-opt-out-of-oecd-tax-deal-and-cast-shadow-over-eu-s-unified-pos> adresinden alındı

Maverick, J. (2021). *Top 10 Offshore Tax Havens in the Caribbean*. Investopedia. <https://www.investopedia.com/articles/personal-finance/100715/top-10-caribbean-tax-havens.asp#citation-30> adresinden alındı

Maywald, A. (2021). *Draft law proposes anti-avoidance measures regarding noncooperative jurisdictions*. Deloitte, Taxathand. 23.09.2021 tarihinde <https://www.taxathand.com/article/16175/Germany/2021/Draft-law-proposes-anti-avoidance-measures-regarding-noncooperative-jurisdictions> adresinden alındı

Merkies, A. (2019). *Will the government ensure that multinationals do pay taxes now?* 25.10.2021 tarihinde <https://www.somo.nl/nl/gaat-het-kabinet-ervoor-zorgen-dat-multinationals-nu-wel-belasting-betalen/> adresinden alındı

Mikro-Makro Net. (2021). *Lüksemburg'un Karanlık Yüzü Deşifre Oldu*. Mikro Detaylar-Makro Tartışmalar. 25.05.2022 tarihinde <https://mikro-makro.net/luksemburgun-karanlik-yuzu-desifre-oldu> adresinden alındı

Ministry of Finance Republic of Latvia. (2020). *Tax System in Latvia*. 09.09.2021 tarihinde <https://www.fm.gov.lv/en/tax-system-latvia> adresinden alındı

Muñoz, A. (2021). *Costa Rica: a paradise of a country for living and investing*. 22.09.2021 tarihinde BLP Legal: <https://www.blplegal.com/costa-rica-a-paradise-of-a-country-for-living-and-investing/> adresinden alındı

News, B. (2020). *İsviçre'de şirketler ödedikleri rüşvetleri daha az vergi ödemek için gider olarak gösteremeyecek*. BBC News Türkçe. 20.06.2022 tarihinde <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-54926907> adresinden alındı

NOU. (2009). *Tax havens and development Status, analyses and measures*. Official Norwegian Reports, 04.10.2021 tarihinde [https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/en-gb/pdfs/nou200920090019000en\\_pdfs.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/0a903cdd09fc423ab21f43c3504f466a/en-gb/pdfs/nou200920090019000en_pdfs.pdf) adresinden alındı

OECD. (2000). *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. 21.08.2021 tarihinde <https://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf> adresinden alındı

OECD. (2021). *Organisational structure*. 2021 tarihinde <https://www.oecd.org/about/structure/> adresinden alındı

OECD. (2021). *The European Reconstruction 1948-1961: A Bibliography on the Marshall Plan and the Organisation for European Economic Co-operation and Development*. OECD. 26.04.2022 tarihinde <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> adresinden alındı

OECD. (2022). *List of OECD Member Countries*. OECD. 23.03.2022 tarihinde <https://www.oecd.org/about/document/ratification-oecd-convention.htm> adresinden alındı

OECD Daimi Temsilciliği, T. D. (2022). İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD). 16.03.2022 tarihinde

[http://oecd.dt.mfa.gov.tr/Content/assets/consulate/images/localCache/1/frqd4xyo3pags3ruhkwu34nbTurkey%20brochure\\_Turc\\_visa3.pdf#:~:text=%C4%B0ktisadi%20%C4%B0C5%9Fbirli%C4%9Fi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20Te%C5%9Fkilat%C4%B1%20%28OECD%29%2C%20%C4%B0kin ci%20D%C](http://oecd.dt.mfa.gov.tr/Content/assets/consulate/images/localCache/1/frqd4xyo3pags3ruhkwu34nbTurkey%20brochure_Turc_visa3.pdf#:~:text=%C4%B0ktisadi%20%C4%B0C5%9Fbirli%C4%9Fi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20Te%C5%9Fkilat%C4%B1%20%28OECD%29%2C%20%C4%B0kin ci%20D%C) adresinden alındı

OEEC. (2022). *Organisation for European Economic Co-operation*. OECD. 23.03.2022 tarihinde <https://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> adresinden alındı

Oğhan, V. (2020). Vergi Cennetlerinin Dijital Vergi Cennetlerine Dönüşümünün Vergileme Üzerine Etkileri. 133. İstanbul.

Oxfam. (2000). *Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*. Oxfam GB Policy Paper. <http://www.policy-practice.oxfam.org.uk,2000> adresinden alındı

Öncel, T., & Öncel, S. (2003). Uluslararası Vergi Rekabeti. (43-44). İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezleri Konferansları.

Öz, E., & Pehlivan, O. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*. Trabzon: Derya Kitabevi,.

Öz, N. S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Öz, N. S. (2012). Dünyanın En Büyük Vergi Cenneti Amerika Birleşik Devletlerinde Mi? *Vergi Sorunları Dergisi*. 03 26, 2022 tarihinde <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/dunyanin-en-buyuk-vergi-cenneti-amerika-birlesik-devletlerinde-mi/19> adresinden alındı

Özer, L. (2009). *Vergilemede Global Eğilimler*. İstanbul: Scala Yayıncılık.

Özpehriz, N. (2008). Liechtenstein: Buzdağının Görünen Yüzü. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Öztürk, S., & Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 237-254.

Palan, R., & Wigan, D. (2014). Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of 'Not In My Backyard'. *Global Policy*, 5(3), 1-10. 26.04.2022 tarihinde

[https://www.academia.edu/19075901/Herding\\_Cats\\_and\\_Taming\\_Tax\\_Havens\\_The\\_US\\_Strategy\\_of\\_Not\\_In\\_My\\_Backyard](https://www.academia.edu/19075901/Herding_Cats_and_Taming_Tax_Havens_The_US_Strategy_of_Not_In_My_Backyard) adresinden alındı

Pehlivan, O., & Aktuğ, M. (2021). Veri Cennetlerine Karşı Mücadelede Başarısızlığın Sebepleri. 2. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Kongresi*, (s. 318-327). Bışkek. 01.06.2022 tarihinde [https://www.researchgate.net/publication/354096226\\_VERGI\\_CENNETLERINE\\_KARSI\\_MUCADELED\\_E\\_BASARISIZLIGIN\\_SEBEPLERI](https://www.researchgate.net/publication/354096226_VERGI_CENNETLERINE_KARSI_MUCADELED_E_BASARISIZLIGIN_SEBEPLERI) adresinden alındı

Rappeport, A., & Alderman, L. (2021). *Global Deal to End Tax Havens Moves Ahead as Nations Back 15% Rate*. The New York Times. 01.06.2022 tarihinde <https://www.nytimes.com/2021/10/08/business/oeed-global-minimum-tax.html> adresinden alındı

Remeur, C. (2017). *Listing of tax havens by the EU*. 28.08.2021 tarihinde <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%20001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF> adresinden alındı

Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Deęerlendirmesi*. (Tez No. 186432) [Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi].YÖK Ulusal Tez Merkezi.

Scarfone, J., & Kerr, M. (2018). Paved Paradise: Analysis of the Common Reporting Standard to Combat Tax Avoidance. *Liberated Arts: a journal for undergraduate research*, 4, 1-12.

Shaxson, N. (2019). Tackling Tax Havens. *Finance&Development*, 56(3), 6-10. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf> adresinden alındı

Sistem Global. (2021). Estonya'da Şirket Kurmak ve Bilinmesi Gerekenler. 1-9. 11.05.2022 tarihinde <https://www.sistemglobal.com.tr/wp-content/uploads/2021/08/Estonyada-Sirket-Kurulusu-Klavuz.pdf> adresinden alındı

Steinmo, S. (1994). *The End of Redistribution? International Pressures and Domestic Tax Policy Choices*. Challenge.

Şakar, A. Y. (2008). *Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Tarım ve Orman Bakanlığı, T. C. (2022). *Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüęü*. (OECD). 15.03.2022 tarihinde <https://www.tarimorman.gov.tr/ABDGM/Sayfalar/Detay.aspx?TermStoreId=368e785b-af33-487d-a98d-c11d5495130b&TermSetId=6196b452-7bfb-432f-a75b-bee6b91f60b3&TermId=dcbda54d-586f-4170-8f13-9bd6f4df4eed&UrlSuffix=68/Ekonomik-Isbirligi-Ve-Kalkinma-Orgutu-oeed> adresinden alındı

Tax and Customs Authority. (2020). *Tax System in Portugal*. 14.10.2021 tarihinde [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Con\\_tudos\\_1pagina/Pages/portuguese-tax-system.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Con_tudos_1pagina/Pages/portuguese-tax-system.aspx) adresinden alındı

Tax Justice Network. (2019). *New ranking reveals corporate tax havens behind breakdown of global corporate tax system; toll of UK's tax war exposed*. 25.10.2021 tarihinde <https://taxjustice.net/press/new-ranking-reveals-corporate-tax-havens-behind-breakdown-of-global-corporate-tax-system-toll-of-uks-tax-war-exposed/> adresinden alındı

Tax Justice Network. (2021). *Corporate Tax Haven Index-2021 Results*. 11.02. 2021 tarihinde <https://cthi.taxjustice.net/en/> adresinden alındı

Tax Justice Network. (2022). *The Financial Secrecy Index*. 05 02, 2022 tarihinde The Financial Secrecy Index adresinden alındı

Taxfairness. (2016). *Japan shows how we could stop corporations from evading taxes by using tax havens*. 09 19, 2021 tarihinde <https://www.taxfairness.ca/en/news/japan-shows-how-we-could-stop-corporations-evading-taxes-using-tax-havens> adresinden alındı

Tekin, A., & Çalı, A. (2020). Güney Kore Vergi Sistemi/ The Tax System In South Korea . *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* (s. 371-391) içinde IJOPEC Publication Limited.

Tekin, C. (2007). Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 224.

The Luxembourg Government. (2020). *Statement by the Luxembourg Government on recent press articles published about Luxembourg*. 11.12.2021 tarihinde <https://gouvernement.lu/fr/dossiers/2021/openlux.html> adresinden alındı

The United Nations. (2022). *List of Developed Economies and Developing Economies*. The United Nations. 27.05.2022 tarihinde [https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2022\\_ANNEX.pdf](https://www.un.org/development/desa/dpad/wp-content/uploads/sites/45/WESP2022_ANNEX.pdf) adresinden alındı

Ticaret Bakanlığı, T. C. (2022). *İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)*. T.C. Ticaret Bakanlığı. 15.03.2022 tarihinde <https://www.ticaret.gov.tr>: <https://www.ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/cok-terafli-ve-bolgesel-iliskiler/cok-terafli-iliskiler/iktisadi-isbirligi-ve-kalkinma-teskilati-oecd> adresinden alındı

Tuttur Spor (2021). *İtalyan Vergisi Sistemi Neden Çekici?* 20.06.2022 tarihinde <https://www.tuttur.com/spor/futbol/italyan-vergisi-sistemi-neden-cekici/> adresinden alındı

Ülger, Ö. (2013). *Vergi Cennetlerinin Küresel Finans Krizi Üzerine Etkileri*. (Tez No. 349413) [Yüksek Lisans Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.

Vergi Usul Kanunu, 213 Sayılı Kanun

Wu, T. N. (1999). *Tax Havens, In Theory and Operation of a Modern National Economy*. 1-25. Washington D.C.: The George Washington University.

Yasoshima, R. (2018). *Tokyo struggles to adjust to latest 'tax haven': The US*. Nikkei Asia. 19.09.2021 tarihinde <https://asia.nikkei.com/Economy/Tokyo-struggles-to-adjust-to-latest-tax-haven-the-US> adresinden alındı

Yetkiner, E. (2001). Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri. *Vergi Dünyası*(235).

Yetkiner, E. (2001). Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları. *Vergi Dünyası*(237).

Yıldız, A. (2020). Portekiz Vergi Sistemi/ The Portugal Tax System. *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* (s. 394-415). IJOPEC Publication Limited.

Yıldız, A., & Demir, M. (2019). Vergi Cennetleri ve Küresel Gelir Eşitsizliği. *Maliye Dergisi*(176), 329-354.

Zengin, D. (2021). *136 ülkeden küresel kurumlar vergisi anlaşmasına onay*. Anadolu Ajansı Ekonomi. 01.06.2022 tarihinde <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/136-ulkeden-kuresel-kurumlar-vergisi-anlasmagina-onay-/2386962> adresinden alındı

Zucman, G. (2015). *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. University of Chicago Press. doi:<https://doi.org/10.7208/chicago/9780226245560.001.0001>



## EKLER

### EK-1 Kurumlar vergisi cenneti endeksi-2021

Sırası	ÜLKE VE BÖLGELER	BÖLGE PAYLARI (%)	CENNET PUANI
1	Britanya Virjin Adaları	6,4	100
2	Cayman Adaları	6	100
3	Bermuda	5,7	100
4	Hollanda	5,5	80
5	İsviçre	5,1	89
6	Lüksemburg	4,1	74
7	Hong Kong	4,1	78
8	Jersey	3,9	100
9	Singapur	3,9	85
10	Birleşik Arap Emirlikleri	3,8	98
11	İrlanda	3,3	77
12	Bahamalar	3,3	100
13	İngiltere	3,1	69
14	Güney Kıbrıs	3,1	85
15	Mauritius	2,3	81
16	Belçika	2,2	73
17	Guernsey	2,2	98
18	Fransa	2,1	67
19	Çin	2	63
20	Man Adası	1,9	100
21	Malta	1,7	79
22	İspanya	1,6	65
23	Almanya	1,4	58
24	Macaristan	1,4	72
25	Amerika Birleşik Devletleri	1,2	47
26	İsveç	1	61
27	İtalya	1	58
28	Panama	0,93	72
29	Curaçao	1,8	72
30	Cebelitarık	0,79	66
31	Meksika	0,73	54
32	Finlandiya	0,69	60
33	Avusturya	0,68	56
34	Danimarka	0,67	56
35	Lihtenştayn	0,66	71
36	Turks ve Caicos Adaları	0,66	100
37	Çekya	0,61	58
38	Estonya	0,58	70
39	Anguilla	0,58	100
40	Kosta Rika	0,57	68
41	Romanya	0,56	62
42	Letonya	0,54	73

43	Lübnan	0,5	75
44	Monako	0,46	67
45	Güney Afrika	0,45	49
46	Liberya	0,42	68
47	Makao	0,39	58
48	Bulgaristan	0,38	58
49	Seyşeller	0,37	68
50	Portekiz	0,35	68
51	Slovakya	0,35	55
52	Polonya	0,33	46
53	Hırvatistan	0,3	56
54	Litvanya	0,25	57
55	Tayvan	0,22	43
56	Aruba	0,21	70
57	Yunanistan	0,21	46
58	Slovenya	0,21	52
59	Botsvana	0,18	55
60	Peru	0,15	42
61	Gana	0,15	52
62	Andorra	0,15	61
63	Kenya	0,14	50
64	Brezilya	0,12	29
65	Tanzanya	0,11	48
66	Ekvador	0,097	43
67	San Marino	0,093	61
68	Arjantin	0,082	32
69	Gambiya	0,029	50
70	Montserrat	0,007	65

**Kaynak:** (Tax Justice Network, 2021).



