

VERGİ CENNETLERİ VE POSTA KUTUSU ŞİRKETLERİN KAMU MALİYESİNE ETKİLERİ

*Biol KARAKURT**

Alınış Tarihi: 05 Ağustos 2015

Kabul Tarihi: 21 Ocak 2016

Öz: Küreselleşme ve teknolojik gelişmeyle birlikte sermayenin rahatlıkla yer değiştirebilir olması, vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınmayı daha kolay hale getirmiştir. Vergi cennetlerini kullanarak vergiden kaçınmanın son ürünü ise posta kutusu şirketleridir. Genel olarak vergi cennetlerinde bulunan ve dünyanın çeşitli ülkelerindeki mükelleflerin daha az vergi ödemesine neden olan posta kutusu şirketler, sadece isimden ve posta kutusundan ibaret olmakla birlikte mükellefler için vergi cennetlerinde bulunan bu şirketlere paralarını aktarmakta ve vergi yükünü azaltma imkanı vermektedir. Bu nedenle ülkelerden posta kutusu şirketler aracılığıyla vergi cennetlerine akan sermaye vergilendirilememekte ve ülkelerin vergi gelirleri azalmaktadır. Bunun sonucunda, ücretler gibi diğer vergi kaynaklarından alınan vergi artarken daha az kamu hizmeti sunulabilmektedir. Bu durumu önlemeye yönelik uygulamalar diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de yürürlüğe konulmuştur. Ancak posta kutusu şirketler ve vergi cennetleriyle mücadele gerek dünyada ve gerekse de Türkiye’de yetersiz düzeydedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cenneti, Posta Kutusu Şirketi, Vergi Kaçakçılığı, Türkiye.

THE IMPACT OF TAX HAVENS AND MAILBOX COMPANIES ON PUBLIC FINANCE

Abstract: With globalization and technological development, capital has become more mobile. And therefore, tax evasion has become easier using tax havens. The last example of tax evasion by help of tax havens is po-box companies. Generally, Po-box companies are established in tax havens and help taxpayers to evade tax. Po-box companies just have name and po-box but, taxpayer transfer their capital to po-box in tax havens and decrease their tax burden. For that reason, capital which is transferred to tax havens by po-box companies isn't imposed tax and so countries in which capital transfers, tax revenue decreases. So, taxes levied on wage and other source of taxation increase and less public service can be provided. Anti-evasion measures have been taken in Turkey along with other countries in the world. But measures are sufficient neither in Turkey nor other countries in the world.

Keywords: Tax Haven, Po-box Company, Tax Evasion, Turkey.

I. Giriş

Son yıllarda uluslararası vergi kaçakçılığı politikacıların en temel gündem maddelerinden biri olmuştur. Vergi skandalları, birçok ülkeyi etkilemekte ve küresel finansal krizle birlikte ilginin uluslararası vergi kaçakçılığına yönelmesine yol açmıştır. Politikacıların beyanatları ve medya raporları da vergi cennetleri ile küresel finansal krizler arasındaki ilişkiye dikkat çekmektedir (Loomer ve Maffini, 2009). Hatta offshore finansal merkezlerin 2007’de kendini gösteren krize katkı yaptığına

* Doç. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

inanılmaktadır (European Parliament, 2013:9). Ne yazık ki, bu bağlantı bugüne kadar çok nadiren açıklanmıştır. Yine de, 2008'deki kriz, vergi cennetlerinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sosyal tercihleri ve ekonomileri üzerindeki giderek artan zararlı etkilerini görme fırsatı vermiştir (Díaz-Berrio, 2011:5). Bu sorun Londra'daki G20 zirvesinin (2009) ana gündem konularından birini oluşturmuştur. Liderler, vergi cennetleri ile mücadele için bir dizi tedbir açıklamışlardır. Fakat başlangıçtaki bu ivmenin zamanla hızını kaybettiği ve kabul edilen önlemlerin de yetersiz kaldığı ifade edilebilir. Çünkü liderler takip eden G20 zirvelerinde önlemlere odaklanmaktan ziyade daha çok iyi niyet gösterisinde bulunmuşlardır. Diğer taraftan, İspanya ve Belçika başbakanları ise, uluslararası finansal sistemin ve çokuluslu şirketlerin uygulamalarında şeffaflığı sağlayacak bir dizi tedbirin vergi cennetleri ile mücadelede G20 ülkelerinin ortaya koyduğu önlemlerden daha büyük etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir (Díaz-Berrio, 2011:5).

2008 küresel krizi sonrasında, OECD de vergi cennetleri ve finansal krizler arasındaki ilişkiye dikkat çekmiş “vergi kaçırmayı kolaylaştıran pratikleri elemine etmek için daha geniş perspektifte küreselleşen ekonominin ihtilafli alanlarını ortadan kaldırmak gerektiğine” işaret etmiştir (Loomer ve Maffini, 2009). Fakat bu açıklamaların, vergi cennetlerinin krizler üzerindeki rolünü tam olarak açıkladığını söylemek mümkün değildir.

Kamu otoritesi/vergi idareleri açısından amaç yalnızca hizmetlerin finansmanı için yeterli miktarda gelir sağlamak değil, aynı zamanda kalkınmanın finansmanı için de tasarruf birikimine katkıda bulunmaktır. Mükellefler açısından gizlenme imkanı sağlayan vergi cennetleri ve offshore merkezlerin varlığı, idareleri güçlüklerle karşı karşıya bırakmakta ve amaçlarda aşınmaya sebebiyet vermektedir. Bu çerçevede OECD, AB ve ülke idarelerinin vergi gizliliği sağlayan imkanların azaltılması için çalışmaları önem kazanmaktadır. Buna karşın mükellefler ise hileli yollara başvurarak matrahı saklama imkanı veren vergi cennetlerini artan ölçüde kullanma yoluna gitmektedirler. Bu amaçla, “posta kutusu şirketleri” (Literatürde, posta kutusu şirketler (mailbox veya po-box companies) kavramı daha az yoğunlukta kullanılmaktadır. Bu kavram yerine geçebilecek şekilde, paravan şirketler (shell companies) veya ‘düzmece’, ‘kurmaca’, ‘hibrid’ şirketler gibi kullanımlara rastlamak mümkündür. Çalışmanın bundan sonraki kısmında, *posta kutusu* veya *paravan şirket* kavramları kullanılacaktır.) olarak adlandırılan yapılanmalar aracılığıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı, vergi cennetleri ve posta kutusu şirketlerin ülke kamu maliyeleri üzerindeki zararlı etkilerini ortaya koymaktır. Bu amaç çerçevesinde, çalışmanın iki hipotezi söz konusudur. Birinci hipotez, posta kutusu veya paravan şirketlerin vergi cennetleri üzerinden işlediğidir. İkinci hipotez ise mükelleflerin vergi kaçırmak için artan ölçüde “posta kutusu/paravan şirket” kurduğu ve bu şekilde vergi kaçırmaya giriştikleridir. Çalışmanın hipotezlerini test etmek ve amacını gerçekleştirmek için öncelikle “posta kutusu şirketi” kavramı ve bunların vergi cennetleri ile ilişkisi ortaya konulmuştur. Daha sonra bu şirketlerin vergi kaçırmanın aracı olarak kullanılıp kullanılmadığı açıklanmıştır. Son olarak ise, vergi cennetlerinin ve posta kutusu şirketlerin Türk kamu maliyesi üzerindeki etkileri konusunda bir değerlendirme yapılmıştır.

II. Vergi Cenneti Kavramı

Vergi cennetlerinin evrensel bir tanımı söz konusu değildir. Avrupa Birliği içinde dahi tanımlama konusunda önemli farklılıklar söz konusudur.

Avrupa Parlamentosu'nun Nisan 2012'de yaptığı tanımlama ile Avrupa Komisyonu'nun Aralık 2012'de yaptığı tanımlamalarda bu farklılığı görmek mümkündür (European Parliament, 2013: 10). OECD (1998: 23) raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olarak ifade edilebilmesi için taşıması gereken ölçütleri belirlemiştir. Buna göre; (i) sıfır ya da çok düşük vergi uygulaması, (ii) bilgi değişimini önleyen idari ve yasal sınırlamaların varlığı, (iii) şeffaflık yoksunluğu ve (iv) o ülkede bulunmanın yalnızca vergisel gerekçelere dayanması ölçütlerini taşıyan ülkeler vergi cenneti olarak değerlendirilmektedir. OECD başlangıçta nitelendirme için gerekli ölçütleri saymakla birlikte, hala kavramı bütün yönleriyle ortaya koyacak üzerinde anlaşılmış evrensel bir tanım da bulunmamaktadır.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin üretim faktörlerinin özellikle de sermayenin mobilitesini artırması, üretim faktörlerinin getiri farklılıklarına ve vergisel düzenlemelere tepki verebilme gücünü de arttırmıştır. Bu nedenle üretim faktörleri, özellikle de sermaye, bir dizi vergisel avantaj sağlayan güvenli limanlara yönelme ve bu ülkelerde yatırımlar için uygun mali ortamı arama yoluna gitmiştir. Vergi cennetleri ise bu çerçevede varlık bulmakta ve kullanılmaktadır. Bu yüzden, Bilici'nin (2004:1) ifadesiyle, vergi cennetleri, her ülkenin kendi vergi sistemlerini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olma kuralı çerçevesinde varlık bulmaktadır. Bunun neticesinde ise, ülkeler, karların düşük vergili ülkelere transferinden dolayı hem kişisel hem de kurumlar vergisi geliri kaybı yaşamaktadırlar (Gravelle, 2015:5).

Yatırımcılara vergiden kaçınma için bir dizi fırsat sağlayan düşük verginin olduğu vergi cennetlerinin sayısı konusunda bir kesinlik yoktur, tanımlamayı yapan kurum ve dikkate alınan ölçütlere göre bu sayı değişkenlik göstermektedir. İlk olarak, OECD 1998 raporunda 41 olarak verilen vergi cenneti sayısı, daha sonra işbirliği çağrılarında olumlu yanıt verenler listeden düşüldükten sonra (OECD ölçütlerine göre), 5'e kadar düşmüştür. Fakat başka kurumlara göre (TJN, IMF-FSF) vergi cenneti (veya ilgili kavram) sayısı çok daha fazladır (Ulusoy ve Karakurt, 2009: 90-92). Bazı kaynaklarda, Avrupa'da İrlanda ve Lüksemburg, Asya'da Hong Kong ve Singapur, Amerika'da ise Karayipler'deki bazı adalar vergi cenneti olarak sayılmaktadır. Eleştiriler, vergi cenneti özelliği taşıyan veya vergi cenneti olmanın bazı ölçütlerini barındıran ülkelerin göz ardı edilmesi üzerinedir. Ülke içinde düşük vergi uygulanan bölgeler (tercihli vergi rejimi), düşük vergi uygulanan özel ekonomik bölgeler (Çin) ve yatırım bölgeleri (Amerika) ve vergi ayrıcalığı sağlayan alt bölgeler (Doğu Almanya, Güney İtalya, Doğu Kanada) vergi cenneti olarak ele alınabilir. Bu çerçevede, eleştiriler, Amerika, İngiltere, Hollanda, Danimarka, Macaristan, İzlanda, Portekiz gibi ülkelerinde vergi cenneti olarak ifade edilmesi gerektiği üzerine yoğunlaşmaktadır (Desai ve diğerleri, 2006: 514; Gravelle, 2015:5). Hatta Díaz-Berrio (2011:7)'e göre ise, 1970'de 25 olan vergi cenneti sayısı bugün 72'dir.

Tablo 1: Vergi Cennetleri ve İlgili Terimler (çeşitli kurumlar tarafından)*

	OECD ^a 2000	IMF ^b 2008	ABD ^c Senato	TJN ^d 2007		OEC 2000	IMF 2008	ABD Senato	TJN 2007
Karayıplar ve Amerika					Avrupa				
Anguilla	x	x	x	x	Alderney ^e	x	x		x
Antigua&Barbuda	x	x	x	x	Andora	x		x	x
Aruba	x	x	x	x	Belçika				x
Bahamalar	x	x	x	x	Campione d'Italia				x
Barbados	x	x	x	x	Londra				x
Belize	x	x	x	x	Kıbrıs	x	x	x	x
İngiliz Virgin Adaları	x	x	x	x	Frankfurt				x
Cayman Adaları	x	x	x	x	Gibraltar	x	x	x	x
Kosta Rika		x	x	x	Guernsey ^e	x	x	x	x
Dominik	x	x	x	x	Macaristan				x
Grenada	x	x	x	x	İzlanda				x
Montserrat	x	x		x	İrlanda		x		x
Hollanda Antilleri	x	x	x	x	İnguşetya				x
New York				x	Isle of Man	x	x	x	x
Panama	x	x	x	x	Jersey	x	x	x	x
Saint Lucia	x	x	x	x	Litvanya			x	
Saint Kitts&Nevis	x	x	x	x	Lihtenştayn	x	x	x	x
Saint Vincent&Grenadies	x	x	x	x	Lüksemburg		x	x	x
Turks&Caicos Adaları	x	x	x	x	Madeira (Portekiz)				x
Uruguay				x	Malta	x	x	x	x
US Virgin Adaları	x			x	Monaco	x	x		x
Afrika					Hollanda				x
Liberya	x			x	San Marino				
Mauritius	x	x		x	Sark ^e	x		x	x
Melilla (İspanya)				x	İsviçre		x	x	x
Seychelles	x	x		x	Trieste				x
São Tome é Principe				x	KKTC				x
Somali				x	Hint ve Pasifik Okyanusu				
Güney Afrika				x	Cook Adaları	x		x	x
Ortadoğu ve Asya					Maldivler				x
Bahreyn	x	x		x	Marianas				x
Dubai				x	Marshall Adaları	x	x		x
Hong Kong		x	x	x	Nauru	x	x	x	x
Malezya (Labuan)		x		x	Niue	x	x		x
Lübnan		x		x	Palau		x		
Macau		x		x	Samoa	x	x	x	x
Singapur		x	x	x	Tonga	x			
Tel Aviv				x	Vanuatu	x	x	x	x
Taipei				x					
Toplam	40	46	35	72					

*; Vergi cenneti kavramı ne kesin ne de çok iyi tanımlanmış bir kavramdır. Bu kavram, genellikle offshore merkezler veya gizlilik sağlayan idarelerle eş anlamlı kullanılmaktadır. a; OECD'nin 1998 raporunda ortaya koyduğu kriterler çerçevesinde doğrudan vergi cenneti olarak tanımladığı idareleri listelemektedir. b; IMF vergi cennetleri kavramı yerine offshore finansal merkezler kavramını esas almaktadır (Offshore finansal merkezlerin özellikleri için bkz. Ulusoy ve Karakurt, 2009:91). c; ABD Senatosu kurumlar, iş, banka ve vergi konusunda gizlilik kuralları getiren veya bu yönde uygulamalara izin veren ve Amerikan idaresinin bu yöndeki bilgilere erişimini kısıtlayan/zorluk çıkaran idareleri vergi cennetleri veya ilgili kavramlar çerçevesinde değerlendirmektedir. d; TJN, OECD listesinin yanında potansiyel olarak zararlı vergi rejimlerini de esas olarak sınıflandırma yapmaktadır. 1998 yılından bu yana vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri üzerine çalışan OECD doğrudan vergi cenneti kavramını kullanmaktadır. e; bu üç idare bazı kaynaklarda tek sayıldığından OECD'nin 2000 yılında tanımladığı vergi cenneti sayısı 38 olarak da ifade edilmektedir.

Kaynak: (Commission on Capital Flight from Developing Countries: Tax Havens and Development, 2009)

Tablo 1’de görüldüğü üzere, dört kurumun listesindeki ülkeler oldukça küçük ya da kısmen otonom bölgeleri ifade etmektedir. İlave olarak, TJN’nin listesi İsviçre, Hollanda, Güney Afrika ve Singapur gibi nüfusu fazla olan (diğerlerine kıyasla) ülkeleri ve Londra, New York ve Frankfurt gibi dünyanın en büyük finans merkezlerini de içermektedir.

Nisan 2009’da Londra’da toplanan G20 zirvesinde vergi cennetleri için bir *kara liste* oluşturulması ve bu ülkelerin uluslararası olarak kabul edilmiş vergi uygulamaları ile gösterdikleri uyuma göre kategorilendirilmeleri gündeme gelmiştir. Bu çerçevede, işbirliğine taraf olan, bilgi değişimine yanaşan ve şeffaflık anlaşmasını imzalayan (Karayipler bölgesindeki bazı cennetler) ülkeler OECD’nin gri listesinden çıkarılmışlardır. Sonuçta, OECD standartlarında vergi anlaşmalarına imza atan Andorra, Bahamalar, Liechtenstein, Monaco, İngiliz Virgin Adaları ve Cayman Adaları gibi vergi cennetleri OECD’nin beyaz ülkeler listesine katılmış, kara listede olan hiçbir ülke kalmamıştır (OECD, 2015).

OECD Mali İşler Komitesinin değerlendirmesine göre ise, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler; işbirliği çağrılarında olumlu yanıt verdikleri, şeffaflık standartlarına uymayı ve etkin ve zamanlı bilgi değişimini kabul etikleri için *işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti* listesinden çıkarılmışlardır. Dolayısıyla, bugün için işbirliğine yanaşmayan hiçbir vergi cenneti ülke söz konusu değildir (OECD, 2015). Bunların çoğu da dünyanın en önemli finans merkezleri ile ilgilidir (Calich, 2011: 51-52).

III. Vergi Cennetleri ve Vergilendirme

Küresel finansal kriz; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve sermaye kaçışının tüm dünyaya uzanan etkileri olan küresel bir sorun olduğunu göstermiştir. Küreselleşme ve özelde ise vergi cennetleri bu sorunu büyüten önemli bir unsurdur. Zaten, 1996 yılında Lyon da yapılan G7 zirvesinde, “küreselleşmenin vergi politikası için yeni sorunlar oluşturduğu, vergi sisteminin finansal aktiviteleri ve diğer coğrafi bölgelerdeki mobil aktiviteleri çekmek için zararlı vergi rekabetinin aracı olarak ve ticaret ve yatırımları saptırmak için kullanıldığı” tespitine yer verildikten sonra “vergi cennetlerinin küreselleşmenin karanlık yüzü” olduğu ifade edilmiştir (Díaz-Berrio, 2011: 18). Gerçekten de, vergi cennetlerindeki zayıf düzenlemeler, bu merkezlerin gelişimini dolayısıyla şeffaf olmayan ve riskli finansal ürünlerin tüm dünyada yaygınlaşmasını kolaylaştırmıştır. Bu durum ise, bu merkezlerde varlıkları ve faaliyetleri olan finansal kurumların sağlığını değerlendirmeyi güçleştirmiştir. Birçok finansal kurum, var olan gizlilik ve düşük vergi avantajını kullanarak hesaplarını bu ülkelerde tescil ettirip bilanço dışı yükümlülüklerini arttırmış, bu ise şirketler arasındaki güvensizliği artırarak bilgi asimetrisini teşvik etmiştir. Ayrıca, kötü düzenlenmiş küresel mali sistem ve artan karmaşıklık (ve yüksek hız) vergi cennetlerine para akışını kolaylaştırmıştır (Díaz-Berrio, 2011: 18).

Vergi cennetleri kesinlikle şüpheli uluslararası finansal sistemle ilgilidir ve vergi kaybının en önemli nedenlerinden biridir. Fakat bütün olarak vergi sisteminin kalitesi gözardı edildiğinde onun rolü abartılı ve yanlış anlaşılmalara da neden olabilir. Vergi cennetleri; vergi kaçırma, vergiden kaçınma veya düzenlemelerden kaçınmak gibi birçok amaç için kullanılmaktadır (Loomer ve Maffini, 2009). Fakat vergiden kaçınmak için vergi cennetlerinin kullanımı yalnızca bugüne ilişkin bir sorun değildir, 1920'lerin başları, 1930'larda ve iki savaş arası dönemde varlıklı aileler vergiden kaçınmak için bu ülkeleri kullanmışlardır. Örneğin, İngiliz aileler Channel Islands ve Isle of Man adalarını, Amerikalılar Bahamalar ve Panama'yı, Kıta Avrupalılar ise Liechtenstein, Monaco, İsviçre ve Lüksemburg gibi vergi cennetlerini yabancı kaynak gelirini vergi dışı bıraktıkları için tercih etmişlerdir (Calich, 2011: 51). Doğrudan yabancı yatırımların ekonomik gelişme için yararlı olduğu fikri, gelişmekte olan ülkelerin onu çekmek için birbirleriyle rekabet etmesi sonucunu getirmiştir. 1990'lı yıllar ve 2000'li yılların başlarında ise gelişmekte olan ülkeler doğrudan yabancı sermaye çekmek için sermayeye *vergi tatili*, *ihracatta vergi iadesi* gibi bir takım vergisel ayrıcalıklar sağlamışlardır. Literatürde, gelişmiş ülkeler ile vergi cennetleri arasındaki ilişki çok açıkken, gelişmekte olan ülkeler ile vergi cennetleri arasındaki ilişki ise o kadar açık değildir (Calich, 2011: 57-58).

Vergi cennetleri ile vergi oranlarının en alt seviyede olduğu küçük ülkeler ya da bölgeler kastedilmektedir. OECD'nin "Global Bir Sorun: Vergi Cennetleri" isimli 1998 raporuna göre vergi cennetleri; sadece vergi oranlarının alt/en düşük seviyede olmasından dolayı değil, banka hesaplarına ilişkin gizlilik ilkesinin çok iyi korunması ve finans piyasaları (mali) denetiminin de minimal düzeyde olması nedeniyle tercih edilmekte ve cazibe merkezi haline gelmektedir. Yani, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler, vergi kaçırma veya vergiden kaçınmak isteyen mükellefler için bir sığınak oluşturmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011:105). Çokuluslu şirketler, bankalar, suç örgütleri; bankacılık gizlilik hukuku, yerleşik olmayanlara yönelik çok düşük veya hiç vergi olmaması, diğer ülkelerle (idarelerle) işbirliği olmayışı ve düzenleme eksikliği gibi avantajları nedeniyle vergi cennetlerini kullanmaktadırlar (Díaz-Berrio, 2011:7).

Vergi cennetlerindeki zayıf düzenlemeler, riskli finansal araçların geliştirilmesini ve tüm dünyaya yayılmasını kolaylaştırmış ve finansal kurumların sağlığını ve bu merkezlerdeki varlıkların değerlendirilmesini güçleştirmiştir. Ayrıca, sermaye veya diğer mobil aktiviteleri çekmeyi amaçlayan vergi cennetleri, zararlı vergi rekabetine neden olarak ülkelerin özellikle de yüksek gelirli ülkelerin vergi kapasitesinde aşınma meydana getirerek vergi gelirlerinin azalmasına neden olmuştur (Díaz-Berrio, 2011:7). Vergi cennetleri, sıfır veya düşük oran sayesinde yalnızca diğer ülke vergi matrahlarını aşındırmamaktadır. İlave olarak, vergi cennetleri, yabancı bireysel ya da kurumsal yatırımcılara ait bilgileri bu yatırımcıların yerleştiği ülkenin

vergi idarelerinden saklayan yasal düzenlemelere sahiptirler (Ulusoy ve Karakurt, 2009:90). Bu nedenle, yüksek vergi oranlarının geçerli olduğu Avrupa'da/Amerika'da yaşayan özel kişiler ya da işletmeler, ikamet ettikleri yeri ya da firmanın adresini değiştirmek suretiyle vergi cennetlerinden yararlanmaktadırlar. Bu ise, Amerika'da şirketlerin offshore vergi cennetlerini kullanarak, kamuyu on milyarlarca dolar dolandırma kabiliyetinin devam etmesi anlamına gelmektedir (Huffington, 2010).

Vergi cennetlerinde saklanan ya da vergi cennetleri ülkeler üzerinden transfer edilen para miktarını hesaplamak oldukça güçtür. Vergi Adalet Ağı (TJN), bu merkezlerdeki toplam parayı 21 ila 32 trilyon dolar arasında tahmin etmektedir (TJN, 2012). Küresel Finansal Dürüstlük (GFI) organizasyonuna göre de, 'suç, yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı nedeniyle her yıl gelişmekte olan ülkelerden 1 trilyon dolar kaçmakta/çıkmakta, -her bir kişi 10 dolar kaybederken, onlara 1 dolar yardım gelmektedir. Bu çerçevede, 2003-2012 döneminde gelişmekte olan ülkelerden çıkan toplam rakam 6.6 trilyon dolardır (GFI, 2014). Ayrıca, Christian Aid, zararlı vergi pratiklerinin gelişmekte olan ülkelere her yıl 160 milyon dolar maliyeti olduğunu tahmin etmekte ve daha şeffaf uluslararası bir vergi sisteminden bu ülkelerin daha çok kazanacağını ifade etmektedir (Christian Aid, 2014). Amerika'da ise, offshore vergi cennetleri aracılığıyla, şirketler ve yüksek refaha sahip bireyler bir yılda yaklaşık 100 milyar dolar vergi kaçırmaktadır. Bu durum, bütün ülkede nakit sıkıntısı çeken eyaletlerin, hayati öneme sahip kamusal hizmetleri azaltmasına neden olmaktadır. Beyaz Saray'a göre, çokuluslu Amerikan şirketleri 2004 yılında 700 milyar dolar yurtdışı kazançları üzerinden yaklaşık 16 milyar dolar vergi ödemişlerdir. Bu onların vergi oranının yaklaşık %2,3 olduğu anlamına geliyor. Pekçok orta sınıf Amerikalı da vergiden kolaylıkla kurtulmayı öğrenmiştir (Huffington, 2010). Şirketlerin/veya varlıklı bireylerin vergi cennetlerini kullanılması ülkedeki tüm bireyleri etkilemekte ve onların ödeyecekleri kişisel vergiyi de artırmaktadır. Amerika'da 2014 yılında offshore vergi cennetlerinin kullanılmasından kaynaklanan vergi geliri kaybı her bir mükellefin fazladan 1.259 dolar vergi ödemesine neden olmaktadır (Zhao, 2014).

Vergi cennetlerinin neden olduğu bir diğer sorun da, Warren Buffett tarafından 2007 yılında gündeme getirilmiştir, Buffett, resepsiyonistinin gelirinin %30'unu vergi olarak ödediğini, buna karşın vergiye tabi geliri 46 milyar dolar olan kendisinin sadece %17,7 oranında vergi ödediğini belirtmiştir. Bu konudaki bir diğer örnek ise, Robert Reich'in de işaret ettiği gibi, her biri 1 milyar dolar kazanan en başarılı 25 hedge fon yöneticisinin. Buffett'ın resepsiyonistinin yaklaşık yarısı oranında vergi ödemeleridir (Huffington, 2010).

Bu bilgiler ışığında, vergi cennetlerinin tercih edilmesinin en önemli nedeninin sağladıkları vergisel avantajlar olduğu söylenebilir. Yani, vergi motivasyonu ile bu ülkelerin kullanıldığı belirtilebilir. İlave olarak, vergi

cennetlerinde müşterilerle ilgili bilgilerin gizliliği bu ülkelerin en çekici yönlerinden biridir. Vergi cennetleri, bilgilerin gizliliği ve ulusal vergi idarelerin bu bilgilere erişimini önleyerek avantajlar sağlamaktadırlar (Öz, 2005:132).

IV. Posta Kutusu ve Paravan Şirketler

Hukukun gözündə tüm şirketlerin yasal bir kimliği (kişiliği) vardır, gerçek kişiler gibi dava açabilir, dava edilebilir, hesap açabilir, mal edinebilir ve her türlü varlığı alıp satabilirler. Ticaret veya iş yapan şirketler; çalışanları aracılığıyla bir ürün veya hizmet üretmekte, buna karşın bu yasal tanımların çok azına sahip şirketler ise bu nedenle ‘paravan’ adını almaktadırlar. Posta kutusu şirketler ise, bir mail adresi üzerinden yapılandırılmış şirketlerdir. Yasal olarak bir şirketin kurulmasına izin veren ülke veya idareler, neredeyse bir paravan şirketin kurulması için de aynı izinleri vermektedirler. Kurulma izinleri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, paravan şirketler, birkaç yüz dolar veya birkaç bin dolar arasında değişen maliyeti olan birkaç saat ya da birkaç gün içinde hızlı ve çabucak kurulan şirketlerdir. Paravan şirketlerin büyük çoğunluğu yasal ve meşru amaçlar için kullanılırken, ancak küçük bir kısmı suç şebekelerinin bir parçası olarak kullanılmaktadır (Findley vd., 2012:7). Hollanda’da kurulan yasal paravan şirketler, saydamlıktan ve bilgi paylaşımından uzak yapısıyla, diğer ülkelerdeki gelirlerin kendi ülkelerine akışını sağlamakta ve diğer ülkelerin gelirlerini azaltmaktadırlar (Os vd., 2013:14). Diğer bir ifadeyle, paravan şirketlerin izi sürülmediğin de bir tehdit unsuru olabilmektedirler (Findley vd., 2012:7).

Paravan şirket sayısı ile ilgili kesin bir sayı söz konusu değildir, fakat Google Search’den yapılan bir araştırmada 3.773 şirket olduğu ve bunların 1.785’inin Amerika’da, 444’ünün OECD ülkelerinde, 505 tanesinin vergi cennetlerinde ve geriye kalan 1.039 tanesinin de vergi cenneti dışı ülkelerde olduğu tespit edilmiştir (Findley vd., 2012:11). Bu şirketlerden, Amerika örneğinde uluslararası olanlarının sayısının 63 olduğu, geri kalan 1.722 tanesinin ise Amerika içinde olduğu tespit edilmiştir (Findley vd., 2012:11).

Vergi cennetleri için tipik olan husus ise, varlığı sadece kağıt üzerinde olan, dolandırıcı firma sayısının buralarda oldukça yüksek olmasıdır. Firma tabelasının asılı olduğu yerde sadece bir posta kutusu bulunmakta, ancak işlerin yürütüldüğü, asıl idari merkez başka bir yerde bulunmaktadır (Arbutina, 2009). Bu sebeple, “*Posta kutusu şirketi*”; ya vergiden kaçmak ya da kara para aklamak için yurtdışındaki vergi cenneti adalarda kurulan şirketlere verilen isimdir. Mükellefler (özellikle de tüzel kişilikler) para transferlerini bu şirketler üzerinden yapmakta ve bu şekilde bir transfere ilişkin herhangi bir soru sorulmamaktadır. Dolayısıyla, kazançların yurtdışında depolanması için kurulan “posta kutusu” şirketleri vergi planlamasının (Uluslararası vergi planlaması; düşük vergileme rejimine sahip ülkelerde kurulacak yapılar (örneğin, şirketler) aracılığıyla vergi yükünün azaltılması veyahut ötelenmesidir) önemli bir araçlarıdır.

Posta kutusu veya paravan şirketlerin genel olarak kullanıldığı işler ise, kara para aklama, sahte fatura, hayali işlemler hizmeti, sahte iflas, *vergi kaçakçılığı* ve piyasa manipülasyonudur (Kinner ve Vona, t.y.)

Bir şirketin “posta kutusu” olup olmadığını değerlendirmek için uygulamada **“gerçek varlık”** ve **“ekonomik değeri olan-gerçek ekonomik faaliyet”** kavramlarından yararlanılmaktadır. Fakat ekonomik değeri olan gerçek ekonomik faaliyetin ne olduğunu ve bir şirketin gerçek bir varlığının olup olmadığını belirleyebilmek ise kolay değildir. Bir uluslararası standart bulunmadığı gibi mükelleflerin yanına küçük bir işaret koyarak kullanabilecekleri bir kontrol listesi de söz konusu değildir. Fakat, bu konuda Federal Alman Vergi Usul Kanunu’nda 2007 yılında yapılan bir değişiklik ile somut ölçütler getirilmiştir. Buna göre; eğer (a) yurtdışında bir şirket kurulmasının ekonomik veya diğer makul sebepleri yoksa veya (b) yurtdışındaki şirketin brüt gelirlerinin %10’undan daha az bir kısmı kendi ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanıyor ise veya (c) yurtdışındaki şirket faaliyetleri ile uyumlu bir ticari organizasyona sahip değilse, vergi uygulamaları açısından böyle bir şirket posta kutusu şirketi olarak kabul edilmektedir. Almanya’nın kabul ettiği bu kuralın diğer ülkeler açısından da emsal oluşturması gerektiği uygulamada genel kabul görmektedir (Gago, 2008). İlave olarak, pratikte bir şirketin posta kutusu veya paravan şirket olduğunu anlamaya yönelik belirli temel noktalar vardır. Bu şirketlerde; telefon numarası, önemli bir fiziki malvarlığı, devam eden bir üretim faaliyeti, bir mail adresinden başka fiziksel mevcudiyet, maddi varlık, bir yazıhane, istihdam edilen bir kişi veya iletişime geçilecek kişi, şirket logosu ve tüzel kimlik numarası genellikle yoktur (Kinner ve Vona, t.y; Financial Crimes Enforcement Network, 2006:4; OECD, 2013:13).

V. Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketler

Genel olarak vergi cennetleri ve posta kutusu şirketler birbirini tamamlayan iki unsurdur. Vergi rekabeti tüm dünyada kurumlar vergisi oranlarının düşmesine neden olurken, çokuluslu şirketler ve posta kutusu şirketler, uluslararası düzeyde genel kabul görmüş bir vergi politikası olmamasından dolayı yerel vergi yasasındaki açıkları kullanmışlardır. Diğer yandan vergi cennetleri de zararlı vergi rejimleri ile posta kutusu şirketlerinin işini kolaylaştırmış ve vergi rekabetinin daha da yıkıcı olmasına neden olmuşlardır (Os ve diğerleri, 2013: 45-46).

Vergi kanunları, şirketlerin küreselleşmesi ve digital ekonominin hızına yetişemediğinden çokuluslu şirketler vergi sistemindeki yapay (yasal) boşlukları vergi yüklerini düşürmek için istismar edilebilmektedir (OECD, 2013). Vergi cennetleri ise, tüm ekonomi ya da yabancıların sahibi oldukları paravan şirketler için düşük vergileme ve gizlenme imkanını sağlamaktadırlar. Özellikle çokuluslu şirketler ve varlıklı bireyler posta kutusu şirketleri kullanarak bu merkezleri vergi planlaması stratejisinin bir parçası olarak kullanmaktadırlar.

Yani, bazı şirketler daha hafif vergi rejimlerinin bulunduğu ülkelerde “posta kutusu şubeleri” açmakta ve böylelikle hukuku ihlal etmeden bağluları üzerinden düşük vergi ödeme veya vergi kaçırmaya neden olabilmektedirler (Os vd, 2012:19).

Vergi cennetlerinde işlemler küçük avukatlık bürosu benzeri yerlerde ya da bir mail adresi üzerinde yapılmaktadır. Bir büroda bulunan her kamera ya da posta kutusu bir şirketi temsil etmektedir. Şirketler sadece isim olarak kuruluş varlık gösterirken para da buradaki merkezden çıkar gibi gösterilerek başka ülkelerde işlem görmektedir (Kinner ve Vona, t.y.; Eriksson, 2009; Findley vd., 2012). Böylece, vergi yükümlülüğünde kaçılmakta ve vergi idareleri açısından gelir kaybı oluşmaktadır. Bu çerçevede, the *Boston Globe's* dan Farah Stockman'ın, 2008 yılında iki Amerikan şirketinin istihdam ettiği 10.500 kişinin Karabiber'de bir adrese bulunan bir bilgisayar dosyasında kayıtlı olduğunun tespitine ilişkin haberi oldukça önemlidir. Stockman, sadece vergi avantajlarından dolayı değil yerleşim yeri avantajı dolayısıyla da bu merkezlerin tercih edildiğini belirtmektedir. Fakat en önemli avantajın vergi avantajı olduğunu özellikle vurgulamaktadır. Şirket yönetim merkezi olarak bir bilgisayar dosyasının olduğu Cayman Adaları'ndaki bir şirkette çalışan bir Amerikalı'nın “işlerini kaybettiklerinde işsizlik sigortası veya herhangi bir yükümlülük ödemesi söz konusu değildir” (Huffington, 2010) şeklindeki bilgi de vergi cennetlerinde yapılan şirketlerin niçin oralarda iş tuttıklarını anlamak açısından oldukça kıymetlidir.

Aralık 2008'de Amerikan Devlet Muhasebe Ofisi, içlerinde, AT & T, Chevron, IBM, American Express, GE, Boeing, Dow ve AIG gibi şirketlerin dahil olduğu ülkenin en büyük halka açık 100 şirketinden 83'ünün vergi cennetlerinde iştirakleri olduğunu rapor etmiştir. Bu şirketlere yapılan çağrılar ise, *finansal gizlilikten* dolayı komik olarak değerlendirmiştir. Daha da ilginç, bu 83 şirketin 74'ünün 2007 yılında hükümetle iş yapmış olmalarıdır. Örneğin, GM hükümetten 517 milyon doların üzerinde bir ihale almıştır. Yani, bu mükellefler, vergiden saklanma imkanı veren Bermuda ve Cayman Adaları gibi ülkelerde iken hükümetten ihale almışlardır. 38'tane iştiraki vergi cennetlerinde olan (bunların altı tanesi Bermuda'da) Boeing firması ise, devletle 23 milyar dolardan daha fazla ekonomik değeri olan bir anlaşma yapmıştır (Haffington, 2010). Genel merkezi Amerika'da bulunan fakat 2002'den 2012'ye kadar geçerli kurumsal vergi oranı ortalama % 2'den daha az olan dolayısıyla neredeyse hiç vergi ödemeyen General Electric, vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin bir sembolü haline gelmiştir (Stiglitz, 2013).

Bir posta kutusu hesabı açmak çok kolay olmasına karşın, her büyük şirket vergi cennetlerine yerleşmeyi (posta kutusu almayı) düşünmemiştir. Örneğin, Boeing'in rakibi Lockheed Martin'in denizaşırı iştiraki bulunmamaktadır. Fakat şirketlerin çoğu bunu yapmıştır. Amerikan Devlet Muhasebe Ofisi'nin bir başka çalışmasında, yaklaşık 18.000 (18.857) şirketin kurumlar vergisi veya sermaye kazancı vergisinin olmadığı Cayman

Adaları'nda tek bir adreste kayıtlı olduğu tespit edilmiştir (TJN, 2011; Haffinton, 2010). Bu durum posta kutusu/veya paravan şirket kullanımının vergiden kaçınmak amacıyla yaygın olduğunu göstermektedir. Amerikanın büyük bankaları da mudilerden topladıkları milyarlarca doları daha az verginin olduğu vergi cennetlerine (Cayman Adaları) aktararak büyük vergisel kazançlar elde etmişlerdir. Devlet Muhasebe Ofisi'nin raporu, aynı zamanda, Morgan Stanley'in vergi cennetlerindeki 273 iştirakinden 158'inin, Citigroup'un 427 iştirakinden 90'nunun, Bank of America'nın 115 iştirakinden 59'unun, Goldman Sachs'ın 29 iştirakinden 15'inin, JPMorgan'nın 7 iştirakinin tamamının ve Wells Fargo'nun 18 iştirakinden 9'unun Cayman Adaları'nda olduğunu ortaya koymaktadır (Haffington, 2010).

Bütün bu veriler, şirketlerin, vergi cennetlerindeki varlık nedeninin vergi minimizasyonu olduğunu desteklemektedir. Hiçbir vergi kanununun çığneden bu derece düşük vergi ödenmesi bu şirketlerin vergi cennetlerini kullanmasının sonucudur. İstatistikler, daha yüksek vergi ödemelerine işaret edebilir. Fakat onlar incelenirken dikkatli olmakta fayda vardır. Onlar genellikle, bildirilen gelirin yüzdesi olarak vergiyi yansıtmaktadırlar. Fakat vergi kanunları her türlü gelirin bildirilmesini gerektirmemektedir. Bu nedenle, zenginler için varlıklarını (servetlerini) saklamak seçkin bir spor haline gelmiştir (Stiglitz, 2013). Birçoğu vergiden kaçınmak için Cayman Adaları ya da deniz aşırı vergi korunaklarından faydalanmışlardır (Stiglitz, 2013).

Bu nedenle, OECD, çok uluslu şirketlerin; satış hasılatını düşük göstermek ve şirket karını, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerden verginin düşük olduğu ülkelere kaydırmalarını yani çokuluslu şirketlerin vergi hilesi yapmasını önlemek amacıyla "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting" isimli planı açıklamıştır. Vergi matrahındaki aşınmayı ve kar transferini önlemeyi hedefleyen plan, vergi cennetlerinin elverişli uygulamalarla rekabet yaratmalarının önüne geçmek istemektedir. Bu çerçevede OECD büyük şirketleri nasıl daha fazla şeffaflaştırmayı amaçladığını: "kar ve zarar hesaplarındaki lisans ücreti, faiz, idari giderler, yönetim masrafları ve benzeri maliyet kalemlerinin ayrıntılı dökümünün çıkarılmasını şart koşan kurallar koymuştur" (OECD, 2013: 4,15,16). İlave olarak, OECD'nin şirketlere satın alma, pazarlama ya da üretim gibi herhangi bir faaliyeti belgeleme mecburiyeti getirmesi ve bu şartı yerine getirmeyen şirketin *paravan* sayılması yeterli olmaktadır. Bu durum vergi kaçacağını ve vergi kaybını da önleyebilir.

Vergi cennetlerine ilişkin genel kabul, özellikle de paravan şirketler söz konusu olduğunda vergi cennetlerinin sıkı gizlilik ve gevşek mali düzenlemeler sağladığı şeklindedir. Bu sonuç, tamamen doğru değildir. Şöyle ki, geleneksel politika aklının dışında, vergi cennetlerine gelen paravan şirketler, Amerika ve İngiltere gibi OECD ülkelerinde bulunan paravan şirketlere kıyasla kurallara daha fazla uymaktadırlar. Bu şaşırtıcı bir durumdur, ilave olarak, yoksul ülkeler ve gelişmekte olan ülkelerdeki hizmet sağlayıcılar/şirketlerde gelişmiş ülkelerdekilere kıyasla uluslararası standartlara daha fazla uymaktadırlar

(Findley vd., 2012:1). Bu durum, özellikle gelişmiş ülkelerdeki ve bu ülkelerle bağlantılı paravan şirketlerin ve onlarla bağlantılı posta kutusu şirketlerin uluslararası standartların dışında kaldığını ve vergi idareleri için güçlükler meydana getirdiğini göstermektedir.

Vergi cennetleri, sadece saklanma imkanı sağlayan değil (sermaye kaçı) aynı zamanda riskli (illegal ve suç unsuru teşkil eden, terör ve uyuşturucu vb.) işlemler içinde gelirin transferi imkanı vermektedir. Bu nedenle vergi cennetleri için riskli işlem sayısı gelişmiş ülkelerle (7.8) kıyaslandığında yaklaşık üç katı (25.2) kadardır. Bu nedendir ki Jersey, Cayman Adaları ve Bahamalar gibi ülkeler vergi cenneti listesinin üst sıralarında yer alırken, buna karşın İngiltere, Avustralya, Kanada ve Amerika gibi ülkeler ise listenin son sıralarında yer almaktadır. Bu nedenle, izlenmesi güç olan paravan şirketlerin işlemlerini takip edebilmek Kenya gibi ülkelere kıyaslandığında daha kolaydır (Findley vd., 2012:1). Fakat gelişmekte olan ülkelerde yapılan paravan şirketlerin büyük bir kısmı da bu gelişmiş ülkelerle bağlantılıdır. Örneğin, ABD’de Delawera, Wyoming ve Nevada gibi eyaletlerde şirketin kurulması için minimal bilgi gerekmektedir. Bu nedenle suçluluğun (şirket kurma sonucu işlenecek suçun) belirtilerini izlemek zordur. Ancak, Alaska, Arizona ve Maine gibi eyaletlerde şirketlerin kurulmasıyla ilgili düzenlemeler sıklıdır. Bu nedenle, bu eyaletlerde paravan şirket daha azdır (Kiner ve Vona, t.y), dolayısıyla bu idareler açısından vergi kaybı daha düşüktür.

VI. Posta Kutusu ve Kamu Maliyesine Etkileri

Vergiler uygar bir toplum için ödenen bir fiyattır, ancak hiç kimsenin vergi ödemediği bir toplumda vergi adaleti duygusunun zedelenmesi kaçınılmazdır. Bu durum, yalnızca adaletin aşınmasına değil aynı zamanda vergiye gönüllü uyumun gelecekte kaybolmasına daha geniş anlamda ise sosyal korumada, altyapı yatırımlarında, teknolojiye, eğitim ve sağlıkta hükümetin oynayacağı rolün azalmasına dolayısıyla ekonominin daha zayıflayarak ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olacaktır (Stiglitz, 2013).

Vergi cennetlerini ve offshore finansal merkezleri kullananlar, ister vergi kaçırma (yasadı) ister transfer fiyatlama isterse de diğer vergiden kaçınma stratejilerini (yasal) kullansınlar, kamu hizmetlerinden fayda elde etmelerine karşın (kamusal kolaylıklar, altyapı gibi) hizmetin devamına (sunumuna) elde ettikleri fayda ile kıyaslanmayacak derecede çok küçük katkı sağlamaktadırlar veya katkı vermemektedirler. Buna karşın, diğer mükellefler ise kamu hizmetlerinin devamına çok büyük katkı sağlamaktadırlar. Bu ise adaletsizliği ve bedavacılığı körüklemektedir. Zaten vergi cennetlerinin özelliklerinden biri de vergi mükellefleri ile idare arasında minimum bağın olmasıdır (Commission on Capital Flight ..., 2009:71,78). Böylelikle, mükellefler, varlıklarını vergi cennetlerine transfer ederek vergi yükünden kurtulurken, yerleşik olduğu ülkenin sunduğu kamu hizmetlerinden yararlandığı halde finansmanına katılmamakta, bu ise vergilemede adalet ilkesini

aşındırmaktadır. 2012 yılında ABD Senatosu'nun yaptığı bir araştırmada da, vergi cennetlerini kullanan finansal kurumların sosyal güvenlik riskine katkısının çok düşük olduğu ve diğer vergi mükelleflerinin maliyetini artırdığını tespit edilmiştir (European Parliament, 2013:9).

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma tüm dünyada kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Vergi cennetleri ise, vergi kaçırıcılara ve suç örgütlerine kolaylık sağlamaktadır (European Parliament, 2013: 10). Vergi cennetleri üzerinden yükselen posta kutusu şirketler ise buna aracılık etmektedirler. Yolsuzluğa bulaşmış Rus vergi yetkilileri, Kıbrıs ve İngiliz Virgin Adaları gibi vergi cennetlerini kullanan paravan şirketleri kullanarak vergi idaresinin yüz milyarlarca dolarını çalmışlardır. Amerikalı mükelleflerin eğilimi ise, vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için paravan şirketler aracılığıyla paralarını İsviçre bankalarına (UBS, Wegelin) transfer etmektir (Findley vd., 2012:8).

ABD Senatosu, gelir kaybını yıllık yaklaşık 100-110 milyar dolar olarak tahmin etmektedir. Avrupa da ise kaybın toplamı milyarlarca eurodur. Bu kayıp gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki tüm insanların yaşam kalitesini olumsuz etkilemekte ve altyapı yatırımlarına daha az kaynak ayrılması anlamına gelmektedir (OECD, 2010; Woo ve Smith, 2015). Amerika'nın büyük şirketlerinin çoğu, vergi yükümlülüklerinden kaçmak için vergi cennetlerini kullanmaktadır. 2013 yılı itibarıyla, Fortune 500'de yer alan şirketlerin en az 362'si yani %72'si bu yola başvurmuştur (Woo ve Smith, 2015; Phillips ve diğerleri, 2014). Bu ise, onların hizmetlerin maliyetine tam olarak katılmaması ve vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren küçük işletmelerin ortalama olarak fazladan 3,244 dolar vergi ödemesi anlamındadır (Woo ve Smith, 2015). Vergiden kaçınmak amacıyla vergi cennetlerinin kullanımı, küçük işletmeler açısından rekabeti olumsuz etkilemekte ve küçük işletmelerin cezalandırılması anlamına gelmektedir. Amerikan Bütçe ve Yönetim Ofisi ve Bloomberg'in derlediği verilere göre ise 2015 yılında tüm dünyada offshore hesaplarda tutulan para 2.1 trilyon dolardır. Bu paranın önemli bir kısmı ise vergi cenneti ülkelerdedir (Woo ve Smith, 2015:6).

Avrupa Komisyonu bilgi notuna göre de, Avrupa Birliğinde kayıtdışı ekonominin hacmi 2 trilyon euro'dur ve vergi kaçakçılığının boyutu yıllık yaklaşık 1 trilyon eurodur. Rapor edilmeyen ve vergilendirilmeyen milyarlarca euro offshore merkezlerde tutulmaktadır (European Parliament, 2013:9, 31). Avrupa Konseyi Parlemlenterler Meclisi'nde, Avrupa Konseyi üye devletlerinin her yıl vergi cennetleri ve vergi (gelir) konusunda gizlilik hükümlerinin bulunduğu idareler nedeniyle vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi hileleri nedeniyle milyarlarca euro kaybettiğini açıklamıştır (European Parliament, 2013:9). Örneğin, İspanya da hiçbir resmi çalışma olmasa da, bazı çalışmalar veya raporlar, vergi kaçakçılığının (ödenmeyen vergilerin) yaklaşık 280 milyon euro olduğunu tahmin etmektedir, bu rakam oransal olarak yaklaşık %20-%25 arasındadır ve Avrupa ortalamasının iki katı kadardır. İspanya'da

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Gözlemevi tarafından yayınlanan çalışmaya göre, 35 IBEX firmasının %80'ni varlıklarını bir yatırımcı firma aracılığıyla vergi cennetlerinde değerlendirdiğini ve buradaki faaliyetleriyle ilgili bilgi vermediğini rapor etmektedir. Rapor, aynı şekilde, bu 35 firmanın vergi cennetlerindeki varlıklarının tüm 2009 yılına kıyasla sadece Temmuz-Eylül 2010 döneminde iki kat daha fazla ve daha hızlı büyüdüğünü de ortaya koymaktadır. Bu dönemde İspanya vergi idaresinin elde ettiği kurumlar vergisi geliri %55 düşerken, büyük şirketlerin karlarındaki düşüş sadece %14'tür (Díaz-Berrio, 2011: 17).

Vergi cennetlerinin transfer fiyatlama ve vergi kaçakçılığı için kullanılması, üye ülkelerin GSMH'nı düşürerek Avrupa Birliği gelirleri üzerinde negatif etkilere sahiptir. Üstelik düşük vergi gelirleri, üye ülkelerin Avrupa Birliğine katkılarını artırma (ödeme) veya katkılarının bugünkü seviyesini koruma konusunda da isteksizliğe neden olmaktadır (European Parliament, 2013: 10).

Vergi cennetleri ve onlar üzerinden yapılan posta kutusu şirketler ve paravan şirketler daha çok gelişmekte olan ülkeleri etkilemektedir. Birleşmiş Milletler Bağımsız Uzmanı Lumina, raporunda yasadışı sermaye akımları sonucu özellikle yoksul ülkelerin kalkınma için kullanacakları kaynaklardan yoksun kaldığını ve bu nedenle büyüme için gerekli temel hizmetleri sunmaktan yoksun kaldıklarını belirtmiştir (Os ve diğerleri, 2013: 47). İlave olarak, vergi kaçakçılığı yoluyla ne kadar para aktarıldığı tam olarak bilinmemesine rağmen Birleşmiş Milletler kalkınma Programı tahminlerine göre, gelişmiş ülkelerden vergi kaçırma amacıyla çıkan yasadışı sermaye akımı en az GSYH'larının %4,8'idir (Os ve diğerleri, 2013: 15). Vergi cennetleri ve offshore finansal merkezlerin, şeffaflık eksikliği ve gelir akışlarına sağladıkları korumalar ve oralarda tutulan gelir ve varlıkların değeri konusunda bilgi değişimine yanaşmamaları da gelişmekte olan ülkelerin kullanılabilir gelirlerini azaltmaktadır. Offshore merkezlerin, uluslararası standartlara uymamaları nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin vergi geliri kaybı onların aldığı yardım miktarını aşmakta ve yıllık yaklaşık 100 milyar dolar kadardır (OECD, 2010:6).

Vergi cennetlerinin neden olduğu kaçakçılık sebebiyle ortaya çıkan gelir kaybı, ücretler üzerine daha büyük bir vergi yükü yüklenmesine neden olmaktadır. İlave olarak, vergi rekabetinin yerel küçük ve orta boy ölçekli işletmeler aleyhine işlemesine neden olmaktadır. Buna karşın, vergi kaçırma ve bankacılık karlarını elde etme açısından çok daha kapasiteli olan çok uluslu şirketler ise bundan kazanç elde etmektedirler. Bu nedenle, bu tür örnekler, var olan sosyal eşitsizlikleri öne çıkarmakta ve toplumda ekonomik ve sosyal dayanışmayı zayıflatıcı niteliktedir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ise büyümenin kesintiye uğraması ve kamu hizmetlerinin nicelik ve nitelik olarak aşınmasına neden olmaktadır. Yani, vergi cennetlerinin zararlı etkileri gelişmekte olan ülkeler için daha büyüktür. Özellikle özel ekonomik birimler vergi cennetlerinden yararlandığı ölçüde vergi gelirleri azalmaktadır. Düşük

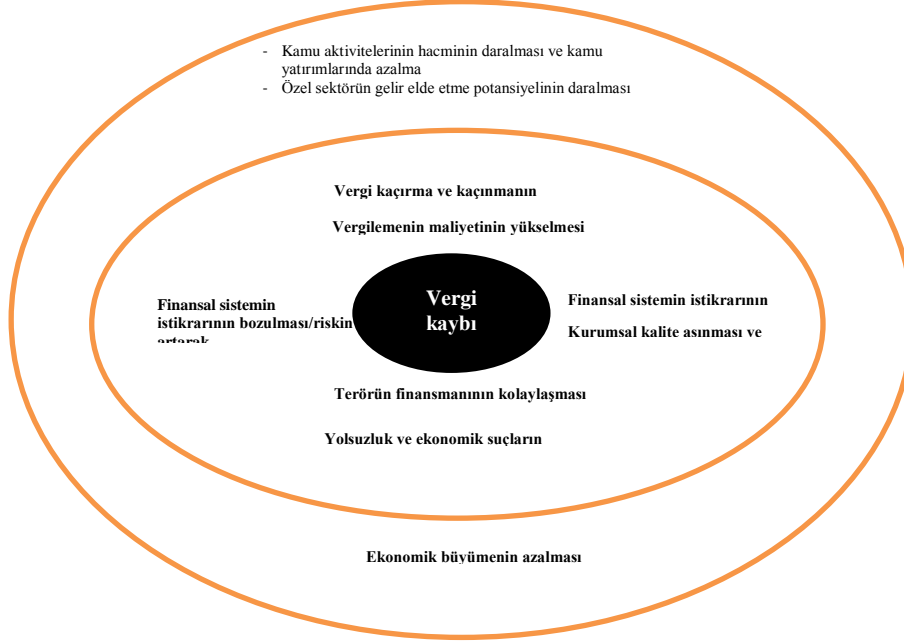
kamu gelirleri ise, kamu aktivitelerinin daralmasına ve diğer aktiviteler üzerindeki vergi yükünün artmasına sebebiyet vermektedir. Gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında, gelişmekte olan ülkeler alternatif vergiler oluşturmakta daha büyük güçlüklerle karşı karşıyadırlar. Ekonomik aktivitelerin seviyesindeki daralma (zaten yetersiz olan) ise, alternatif vergi matrahı için daha az imkanın varlığı anlamındadır. Kurumsal kapasiteye ilişkin yetersizlikler ve büyük bir kayıtdışılığın varlığı da vergi toplamayı güçleştirmektedir. Sonuçta, alternatif vergi gelirleri için sınırlı bir potansiyel söz konusudur (Commission on Capital Flight ..., 2009: 66, 79; Tovrik, 2009:160).

Vergi cennetlerinin tarafından neden olunan gelir kaybı, kamu ekonomik aktivitelerindeki daralma üzerinden denkleşmektedir (Tovrik, 2009:160). Bununla beraber, gelişmekte olan ülkelerin kamu yatırımı ve kamu hizmeti ihtiyacı da o kadar büyüktür. Bu ülkelerde, yoksulluk ve hastalıklarla (sağlık) mücadele ve eğitim için var olan sınırlı kapasite nedeniyle kamu hizmetine yönelik büyük bir ihtiyaç söz konusudur. Zayıf ve yetersiz altyapı kamu yatırımlarını gerekli kılmaktadır. Sonuç olarak, vergi cennetleri kamu aktivitelerini daralmaktadır. Oysaki kamu yatırımlarına çok büyük ihtiyaç söz konusudur (Tovrik, 2009:160). Vergi cennetlerinin gelişmekte olan ülkeler açısından neden olduğu tek sonuç kamu sektörü için gelir kaybı değildir, aynı zamanda özel sektör gelirlerinde de azalmaya neden olmaktadır (Commission on Capital Flight ..., 2009:79).

Bu sorunun önüne geçmek için son yıllarda gelirleri arttırma konusunda bazı gelişmeler olmasına karşın, gelişmekte olan ülkeler genellikle etkili (effektif) vergi idaresi oluşturmada hem kaynak hem de kapasite yetersizliği içerisinde dirler. OECD ülkeleri GSYH'lerinin yaklaşık %35'ini bu iş için kullanırken, bu oran Sahra-altı Afrika ülkelerinde %17'den daha azdır. İlave olarak, dış ortam başka sorunlar doğurmaktadır. Bu noktada, kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirin temin edilmesi ve yatırım ile büyüme için teşvik edici bir vergi rejiminin oluşturulması için tarifeler ile kamu gelirleri arasındaki dengenin doğru kurulması kadar küresel kaynakların yönlendirilmesi de önemlidir (OECD, 2010:6).

Vergi cennetleri ve ortaya çıkardığı yeni şirket yapılanmaları sorunları daha da arttırmakta, mobil sermayeyi vergilendirmeyi güçleştirmekte ve bu durum ise, idarenin geliri temin etmesini güçleştirmektedir. Vergi cennetlerinin zararlı etkileri neden olduğu vergi geliri kaybından daha büyüktür. Bu etkiler; doğrudan vergi cennetleri üzerinden ortaya çıkabildiği gibi, vergi cennetlerinde yapılanan posta kutusu şirketler ve buralarda yapılanan paravan şirketler üzerinden de dolaylı olarak ortaya çıkabilmektedir. Çünkü çokuluslu şirketler arasında vergi cennetlerinin kullanımı oldukça yaygındır. 1999 yılında Amerikan firmalarının %59'u dış operasyonlarının önemli bir kısmını (uluslararası vergiden kaçınma stratejisinin bir parçası olarak) vergi cennetlerindeki iştirakleri üzerinden gerçekleştirmişlerdir (Desai ve diğerleri, 2006:514). Bu durum yalnızca vergi matrahında aşınmaya sebebiyet

vermemekte, aynı zamanda kamu mallarının sunumunu güçleştirmekte ve yerleşiklerin refahında azalmaya sebebiyet vermektedir.



Şekil 1: Vergi Cennetlerinin Etkileri

Kaynak: (Commission on Capital Flight ..., 2009; Eriksson, 2009)'den esinlenilerek tarafımızdan çizilmiştir.

Şekil 1 ve yukarıdaki açıklamalar ışığında, vergi cennetlerinin diğer ülkelerin egemenlik hakkına tecavüz olduğu ifade edilebilir. Vergi cennetleri, uluslararası finansal piyasalarda risk primini yükselterek piyasaların etkinliğinin azalmasına ve gizlilik kuralları ve sıfır vergi gibi uygulamalarla da kamu maliyesi ve vergi sisteminin çalışma mekanizmasını aşınmasına yol açar. Dolayısıyla, vergi cennetleri, ulusal vergi sistemlerini zayıflatarak ve vergilemenin maliyetini yükseltir. İlave olarak, vergi cennetleri kaynak tahsisi etkinliğini bozar, daha yüksek kar sağlayan daha az riskli ekonomik aktivitelere ve suç unsuru taşıyan aktivitelere yönelmeyi getirerek vergi gelirlerinin eşitsiz bir şekilde dağılımını arttırır. Vergi cennetleri, rant kollama faaliyetlerini teşvik eder ve özel kesimin gelir elde etme potansiyelini aşındırır ve uzun vadede ve demokratik gelişimi olumsuz etkileyerek kurumsal kaliteyi aşındırır ve böylelikle ekonomik büyümeyi olumsuz etkiler (Commission on Capital Flight ..., 2009:11-13; Eriksson, 2009). Sonuç olarak, vergi cennetleri, verginin

tarafsızlığı ilkesini ve rekabet kurallarını ihlal ettiği (Kılıç, 2010:388) için onlarla mücadele etmek gerekir.

VII. Türk Vergi Sistemi, Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketler

Küreselleşme, onunla birlikte yükselen vergi rekabeti, transfer fiyatlama ve giderek artan ölçüde vergi cenneti kullanımı gibi bir dizi problem Türk vergi idaresi açısından da gelir toplamayı güçleştirmiştir. Küreselleşme, Türk kamu maliyesinin amaç ve araç bileşiminde değişimi zorlayarak bu güçlüğü açma konusunda alan oluşturmuştur (Saraç, 2006:387). Dolayısıyla, küresel rekabet ortamına uygun politikaların geliştirilmesi önem kazanmıştır. Bu çerçevede, vergi cennetlerinin neden olduğu sorunların önüne geçmek için bu ülkelerle işbirliğinin geliştirilmesi önemlidir. Bu bağlamda Kılıç (2010), bilgi değişimi anlaşmalarının vergi cennetlerinin hazmedilmesi ve ülke vergi matrahları üzerindeki aşındırıcı etkilerinin bertaraf edilmesi için gerekli araç olduğuna işaret etmektedir. İlave olarak, ulusal vergi idareleri arasında bilgi değişimini öngören bir anlaşma ile bu durumun yasal bir nitelik kazanacağını ve dolayısıyla vergi kaybını önleyici bir mekanizmanın işlevsel olacağını ifade etmiştir.

Türk vergi sisteminde, vergi cennetleri ile mücadele konusunda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi cennetleriyle mücadele için KVK'da yer alan belli başlı düzenlemeler; KVK'nun 30/7'nci maddesi, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK) ve Transfer Fiyatlandırması müesseseleridir.

5520 Sayılı KVK, vergi cennetlerinde transfer edilen paraların da vergiye tabi tutulmasına dönük hükümler öngörmüştür. Kanunun dar mükellefiyete vergi kesintisini içeren 30/7'nci maddesi: "Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle, Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelere yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın yüzde 30 oranında vergi kesintisi yapılır" şeklinde bir hüküm içermektedir.

Bu hüküm ile Kanunun, gerek vergi cennetlerine yapılan ödemeler gerekse yurtdışında kurulu 'posta kutusu şirketler' olarak adlandırılan şirketlerle ilgili önemli düzenlemeler getirdiği belirtilebilir. Kanunla, vergi cennetlerine ticari gereklik dışında kalan mal bedeli ödemeleri için %30 oranında stopaj yükümlülüğü getirilmektedir. Bunun anlamı, bir Türk şirketi, vergi cennetindeki bir şirkete ödeme yapıyorsa, devlet bu tutarın %30'unu kesecektir. Benzer şekilde, yurtdışında kurulu ortaklıkların faaliyet ve işlemleri belirli kriterlere erişemediği takdirde, buralarda oluşan karlar Türkiye'deki şirketin kurumlar

vergisi matrahına dahil edilmektedir. Yani vergi cennetiyle ticaret yapmanın bir bedeli olacaktır.

Türkiye, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarında vergi cenneti tanımını doğru yapmakta ve bu bölgelerdeki kişi ve kurumlara yapılacak ödemelerde %30 stopaj yapılmasını öngörmektedir. Bu noktada, Bakanlar Kurulu'nun kesinti yapılacak vergi cenneti listesini yayımlaması gerekiyor ki, vergi kesintisinin hangi ülkelerde uygulanacağı belirlenmiş olsun. 2005'ten bugüne kadar Bakanlar Kurulu vergi cenneti listesi yayınlamamıştır. Stopaj uygulaması için gerekli ülkeler listesinin yayınlanmaması, vergi cennetlerine her yıl milyonlarca doların kaçırılmasını kolaylaştırmanın yanında offshore hesaplarla insanların bir kuruş vergi ödemediği yüksek faiz gelirleri elde etmesine de neden olmaktadır. Bu ise, idareyi vergi gelirinden mahrum bırakmaktadır. Dolayısıyla yasa yürürlükte olduğu halde, Maliye, vergi cennetleriyle çalışan şirketlerden bu kesintiyi yapamamakta, vergisini alamamaktadır. Bilgi değişimi anlaşmaları ile uluslararası vergilemede şeffaflık benimseneceğinden vergi cenneti listesi açıklık kazanacak ve vergileme yapılabilecektir (Kılıç, 2010).

Türkiye 24 Kasım 2010 tarihinde OECD'nin, zararlı vergi rekabetine yol açan 'vergi cennetleri' listesinde yer alan ülkelere biri olan Jersey ile 'Bilgi Değişimi Anlaşması' imzalamıştır. Bu anlaşma ile Maliye müfettişleri; sahipleri ve yöneticileri Türkiye'de olduğu halde, vergiden kaçmak ya da komik vergiler ödemek için o adalarda 'tabela' ya da 'posta kutusu' şeklinde kurulan şirketler hakkında Jersey makamlarından bilgi isteyebileceklerdir. Yetkililer, e-mail' üzerinden bilgi değişimi yapabilecekleri gibi, bu yolla, devletin her yıl uğradığı milyonlarca liralık vergi kaybının da önüne geçilebilir. Bu anlaşma, aynı zamanda kara para aklama ve vergi kaçakçılığıyla mücadele açısından da önemlidir. Bu tarihten sonra Bermuda, Guernsey ve Isle of Man gibi vergi cennetleri ile de vergi konularında bilgi değişimi anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmalar, hukuki ve cezai vergi konularında Türkiye ve diğer ülkeler arasında tam bir bilgi değişimini öngörmektedir (Konca ve Çelebi, 2013; Batirel, 2014:46).

İşbirliğinin önemini anlamak açısından, Türkiye'de 2010'da faaliyet gösterdikten sonra kapatılan iki şirketin banka hesaplarına, birçoğu offshore cenneti olarak bilinen ülkelere kayıtlı 350 tabela firmasından (sadece posta kutusu adresi bulunan offshore şirketlerinden) 10 ayda 6.2 milyar TL'ye denk gelen dolar ve euro gönderildiği ve bunun neden olabileceği vergi kaybı miktarını ortaya koymak önemlidir. 6.2 milyar TL'ye rağmen zarar açıklayan bu iki şirkete Maliye vergi kaçağı olup olmadığı noktasında inceleme başlatmıştır. Para takasçısı firmaların 6.2 milyar TL'nin transferine aracılık ederken %1 civarında komisyon aldıkları varsayıldığında, incelemeye konu olan satış hasılatı tutarının 62 milyon TL olacağı, bunun da yaklaşık %20'sinin vergi olması halinde yaklaşık 12.4 milyon TL'lik bir vergi kaçağı söz konusu olmaktadır (Sabah Gazetesi, 2013). Bu nedenle, bu ülkelerde, posta kutusu veya paravan şirket olarak yapılan şirketlerin neden olduğu vergi kayıp ve

kaçığının önlenmesi ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele için bu işbirliği anlaşmaları önemlidir.

Türkiye, küresel kriz sonrasında yürüyen tartışmalarla birlikte vergi konusunda ki işbirliği çalışmalarına ağırlık vermiş ve OECD Global Forum bünyesinde vergi cennetleri ve gizlilik sağlayan idarelerle mücadele çalışmalarına aktif katılmış ve yeni standartlara uyum konusunda gerekli tedbirleri alacağını ifade etmiştir. Bu çalışmalara taraf olma, vergi cennetleri kaynaklı vergi kayıplarını önlemede etkili olabileceği gibi, vergi cennetlerindeki posta kutusu veya paravan şirket olarak yapılan yapıların neden olduğu gelir transferlerini önleyici bir işlev de görebilir.

VIII. Sonuç

Teknolojinin gelişmesi ve özellikle de internet; ekonomik aktivitelerin muhteviyatının değişmesine ve şirketlerin vergi yükünden kaçmak veya düşük vergi yüküne maruz kalmak için vergi cennetlerini daha sık kullanmalarına neden olmuştur. Bu durum, üretim faaliyetinin buralara taşınması şeklinde değil, daha çok yasal boşluklardan yararlanacak bir yapılanma şeklinde olmuştur. Vergiden kaçınmak isteyen şirketlerin bu merkezlerde bir mail adresi üzerinden varlık göstermeye başlaması posta kutusu şirketlerin gündeme gelmesine ve vergi idarelerinin ilgi alanına girmesine neden olmuştur.

Vergi cennetleri ve offshore merkezler, sadece varlıklı bireyler ve şirketlerin büyük bir vergi hırsızlığı (aldatmacası) yapmasına izin vermemekte aynı zamanda alelade vergi mükelleflerinin cezalandırılması, kamu maliyesinin aşınması, sosyal harcamaların azalması, iyi yönetim, makroekonomik istikrar ve sosyal dayanışmanın aşınması sonucunu getirmektedir.

Küresel krizde vergi cennetlerinin rolüne ilişkin tartışmalar üzerine de, 2009'daki G20 zirvesinde, bankacılık gizlilik çağının üzerine gidileceği söylemi ve bu söylemin ardında dünyanın en güçlü hükümetlerinin irade beyanı olması vergi cennetleri ve onunla ilgili bir takım belirsizlikler ve pek çok şirketle ilgili gizliliğin ortadan kaldırılacağı konusunda büyük beklenti oluşturmuştur. Zirve üzerinden yıllar geçmesine rağmen, şeffaflığın artırılması ve yasadışı sermaye akışlarının önlenmesi konusunda biraz ilerleme olsa da vergi cennetleri varlığını sürdürmeye devam etmektedirler. Çünkü gelişmiş ve gelişen ekonomilerin (büyük) vergi cennetlerini kullanma sıklığındaki artış, hem uluslararası düzeyde hem de Avrupa Birliği içinde vergi cennetleriyle mücadeleyi güçleştiren bir durumdur. Birlik üyesi bazı ülkelerin zararlı uygulamaları ve vergi cennetleri ile dün ve bugün olan bağlantıları da mücadele çabalarının başarısını olumsuz etkilemektedir. Bu çabalar, vergi cennetlerine sızıntıyı önlememiş ve bugüne kadar sınırlı etkiler doğurmuştur. Önleyici çalışmalar, bilgi değişimi anlaşmaları ve ilgili direktifler, ülke vergi sistemlerinde var olan boşluklar nedeniyle beklenen vergi geliri artışını sağlamamıştır. Ortaya konulan diğer öneriler de bir dizi zorlukla karşı karşıyadır. Yine Komisyonun önerileri (Genaral Anti Abuse Rule) bir dizi meydan okuma ile karşı karşıyadır. (European Parliament, 2013:

11). İşbirliği için önerilen Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı sistemi, vergi cennetleri ve offshore finansal merkezlerin neden olduğu vergi kaybını azaltabilir. Fakat işbirliği, offshore paravan şirketlerin varlığı nedeniyle Birlik üyesi ülkelerin vergi yükümlülüklerini azaltmayı garanti etmemektedir (European Parliament, 2013: 11).

Posta kutusu/veya paravan şirketler, vergi idareleri açısından vergi kaybına yol açan yapılardır. Vergi cennetleri ile mücadele de bu yapıları önleyici tedbirlerin alınması zorunluluk arz etmektedir. Bu yapılar, vergi sisteminde adaletsizliklere neden olmakta ve bu durum ekonomide geniş bozulmalarla sonuçlanmaktadır. Posta-kutusu girişimlerin yasal girişimler olarak tanımlanması bunlar kaynaklı gelir kaybını azaltabilir. Bu çerçevede bir diğer öneride paravan şirketleri dönüştürerek kamu yararına kullanılabilir hale getirmektir. Fakat bütünüyle vergi cennetlerini ortadan kaldırmak mümkün değildir. Bunun yerine, bu uygulamaların zararlı etkilerine yoğunlaşmak kişi ve kurumların davranışlarını etkileyebilir ve vergi cennetlerinin neden olduğu zararları bütünüyle ortadan kaldırmaya da hafifletebilir.

Kamu maliyesini ve finansal sistemi korumak için içerisinde vergi cennetlerinin de bulunduğu yapılarla mücadele etmek açısından işbirliği ve bilgi değişimi önemlidir. Bu işbirliğini güçlendirecek ve destekleyecek şekilde bankacılık gizlilik hukukunun sonlandırılacağı bir yapının tasarlanması gerekir. İlave olarak, idarelerin (vergi cennetleri dahil) uyacağı uluslararası standartlar açıkça tanımlanmalı ve esnek uygulamalara da izin verilmemelidir. Bu konuda, OECD gibi kuruluşlar öncü ve zorlayıcı bir rol üstelenmeli hatta bu yapıların yaptırım gücü sağlanarak uluslararası standartlara uyum güçlendirilmelidir.

Küresel vergi kaçırıcılara karşı eyleme geçmek ve küresel finansal düzenlemeler için standartlar geliştirmek önemlidir. Standartlar ve diğer uygulamalar, vergi kaçırıcılar için saklanacak herhangi bir güvenli yerin varlığını bırakmamalıdır. Hatta uluslararası anlaşmaların daha ilerisine geçecek, dostça uluslararası bir altyapı oluşturulmalıdır. Liderlerin küresel krizden bu yana bu konuya olan ilgileri, posta kutusu şirketlerin veya benzeri yapıların neden olduğu vergi kaybı riskini azaltıcı niteliktedir. Bu çerçevede, küresel kriz sonrası, vergi kaçakçılığı ile mücadele için işbirliği ve etkin bilgi değişiminin teşvik edilmesi vergi cennetleri kaynaklı kaybı önleyebilir. İlave olarak, finansal düzenlemelerin geliştirilmesi finansal kriz ve illegal transferler önleyerek vergi cennetleri ile mücadeleyi destekleyebilir.

Kaynaklar

- Arbutina, Z. (Çeviri: Çelik Akpınar) (2009), “Vergi Cennetlerine Takip”, <http://www.dw.de/vergi-cennetlerine-takip/a-4416937> (11.08.2014).
- Batirel, Ö. F. (2014), “Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, *Journal of Life Economics*, 2, 43-50.
- Bilici, N. (2004), “Vergi Cennetleri ile Mücadele”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Belek-Antalya, 10-14 Mayıs, 1-12.

- Calich, I. (2011), **The Impact of Globalisation on the Position of Developing Countries in the International Tax System**, A thesis submitted to the Department of Law of the London School of Economics for the degree of Doctor of Philosophy, London.
- Christian Aid (2014), We still haven't found what we're looking for: why global efforts to tackle tax avoidance will not work for developing countries, *Christian Aid Briefing Report*, <http://www.christianaid.org.uk/Images/we-still-havent-found-what-were-looking-for-november-2014.pdf> (30.09.2015).
- Commission on Capital Flight (2009), **Tax Havens and Development**, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries. Appointed by Royal Decree of 27 June 2008. Submitted to Erik Solheim, Minister of the Environment and International Development, on 18 June 2009, https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/UD/Vedlegg/Utvikling/tax_report.pdf (24.06.2015).
- Desai M. A., Foley, F. C. ve James, R. H. Jr. (2009), "The Demand for Tax Haven Operations", *Journal of Public Economics* 90 (2006) 513-531.
- Díaz-Berrio, J. L. E. (2011), **The Fight Against Tax Havens and Tax Evasion Progress since the London G20 Summit and the Challenges Ahead**, Opex (Opervatorio De Política Exterior Espanola), http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_oumentos_archivos/e6bf4cecc9006abb8c528869ce93e9e2.pdf (24.01.2015).
- Eriksson, F. (2009), Tax Havens and Development Report by the Independent Norwegian Commission on Capital Flight from Developing Countries, The Anti-Corruption Project Norwegian Agency for Development (NORAD) <http://www.oecd.org/site/devaeo10/44276169.pdf> (16.12.2014).
- European Parliament-Budgetary Affairs (2013), **European Initiatives on Eliminating Tax Havens and Offshore Financial Transactions and the Impact of these Constructions on the Union's Own Resources and Budget**, IP/D/CONT/IC/2012-071, http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/staes_study/staes_studyen.pdf (08.02.2015).
- Financial Crimes Enforcement Network, (2006), **The Roll of Domestic Shell Companies in Financial Crime and Money Laundering: Limited Liability Companies**, http://www.fincen.gov/news_room/rp/files/LLCAssessment_FINAL.pdf (08.05.2015).
- Findley, M., Nielson, D. ve Sharman J. (2012), "Global Shell Games: Testing Money Launderers' and Terrorist Financiers' Access to Shell Companies", *Political Economy and Development Lab Policy Report*, http://scholar.byu.edu/sites/default/files/danielnielson/files/pedl_report.pdf (11.02.2014).

- Gago, U. (2008), “Uluslararası vergi planlamasının sonu mu geldi?”, *Dünya Gazetesi*, <https://www.vergiportali.com/Popup/Yazdir.aspx?Type=content&Id=262> (21.06.2015).
- Gravelle, J. G. (2015), “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion”, **Congressional Research Service Report for Congress** (Washington: Congressional Research Service), <http://www.globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2014/11/Tax-Havens-Jane-Gravelle.pdf> (20.05.2015).
- Huffington, A. (2010), Offshore Corporate Tax Havens: Why Are They Still Allowed?, *Huffington Post*, http://www.huffingtonpost.com/arianna-huffington/offshore-corporate-tax-ha_b_596753.html (18.12.2014).
- Kar, D. ve Spanjers, J. (2014), Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2003-2012, *Global Financial Integrity*, <http://www.gfintegrity.org/wpcontent/uploads/2014/12/IllicitFinancialFlows-from-Developing-Countries-2003-2012.pdf> (30.09.2015).
- Kılıç, R. (2010), “Vergi Cennetleri İle Mücadelede Bilgi Değişimi Anlaşmaları”, **25. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Belek-Antalya, 24-28 Mayıs, 387-406.
- Kinner, M. ve Vona, L. W. (t.y). **Shell Companies**, <http://www.fraudauditing.net/ShellCompanies.pdf> (08.03.2015).
- Konca, A. ve Çelebi, E. (2013), “Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri”, *Vergide Gündem Dergisi*, 1-5. http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale3.pdf (03.04.2015).
- Loomer, G. ve Maffini, G. (2009), “Tax Havens and the Financial Crisis”, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Policy_Papers/TaxHavensandtheFinancialCrisis.pdf (04.03.2015).
- OECD (1998), **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issues**, 82p. <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (08.01.2015).
- OECD (2010), Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, A Background Information Brief 19 January, 1-16. <http://www.oecd.org/eco/public-finance/Debt-and-macroeconomic-stability.pdf> (12.01.2015).
- OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, 19 July 2013, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (21.11.2014).
- OECD (2015), **List of Unco-operative Tax Havens**, <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm> (12.05.2015).
- Os, R., McGauran, K. ve Römgen, I. (2013), **Private Gain-Public Loss. Mailbox Companies, Tax Avoidience and Human Rights**, SOMO Publishing.
- Öz, S.(2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2011), **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Phillips, R., Wamhoff, S. ve Smith, D. (2014), **Offshore Shell Games 2014 The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies**, U.S. PIRG, Citizens for Tax Justice (CTJ), <http://ctj.org/pdf/offshoreshell2014.pdf> (22.07.2015).
- Sabah Gazetesi (13.10.2013), “Maliyeden dev operasyon”, <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2013/10/13/maliyeden-dev-operasyon> (09.05.2015).
- Saraç, Ö. (2006), **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Stiglitz, J. (2013), “A Tax System Stacked Against the 99 Percent”, *The New York Times*, April 15, 2013. <http://opinionator.blogs.nytimes.com/2013/04/14/a-tax-system-stacked-against-the-99-percent/> (05.04.2015).
- Tax Justice Network (TJN) (2012), **The Price of Offshore Revisited**, <http://www.taxjustice.net/2014/01/17/price-offshore-revisited/> (30.09.2015).
- Torvik, R. (2009), “Why Are Tax Havens More Harmful to Developing Countries Than to Other Countries?”, in (155-194), *Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries*. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/UD/Vedlegg/Utvikling/tax_report.pdf (24.06.2015).
- Ulusoy, A. ve Karakurt, B. (2009), “Vergi Politikasının Mali Amacının Karşılanamamasında Vergi Cennetleri ve Offshore Finansal Merkezlerin Rolü”, *Tisk Akademi*, II, 81-105.
- Woo, J. ve Smith, D. (2015), **Picking Up the Tab 2015 Small Businesses Pay the Price for Offshore Tax Havens**, U.S. PIRG Education Fund, http://www.uspirg.org/sites/pirg/files/reports/U.S.%20PIRG%20Ed%20Fund%20-%20Picking%20Up%20The%20Tab%202015_0.pdf (22.07.2015).
- Zhao, G. (2014), “Why Offshore Tax Havens Should Matter to Everyone”, *Global Financial Integrity*. June 6, <http://www.gfintegrity.org/offshore-tax-havens-matter/> (11.08.2014).