

Geliş Tarihi/Received: 01.08.2023

Kabul Tarihi/Accepted: 31.08.2023

Yayın Tarihi/Published: 30.09.2023

[Araştırma Makalesi/Research Article](#)

Doi: 10.54993/syad.1336142

KÜRESELLEŞMENİN SEBEP OLDUĞU ZARARLI VERGİ REKABETİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ¹

HARMFUL TAX COMPETITION CAUSED BY GLOBALIZATION: PROBLEMS AND SOLUTIONS

YL Öğr. Buse ANBAR

Trakya Üniversitesi, Türkiye

ORCID iD: 0009-0002-0588-0732, buseanbar2@trakya.edu.tr

Dr. Öğr. Üyesi Fatih ÇAVDAR

Trakya Üniversitesi, Türkiye

ORCID iD: 0000-0003-4915-4599, fatihcavdar@trakya.edu.tr

ÖZET

Günümüz dünyasının son zamanlardaki en önemli olgularından birisi olan küreselleşme, farklı ulusların ortak bir noktada birleşmesidir. Küreselleşme ile birlikte, zaman ve coğrafi sınır gibi engellerinin ortadan kalkmaya başlaması, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerine hareketlilik kazandırarak, söz konusu faktörlere ülkeler arası vergi sistemlerindeki farklılıklardan yararlanarak ilave kazanç sağlama olanakları yaratmıştır. Bu anlamda vergi, bir rekabet unsuru olma özelliği kazanmıştır. Uluslararası vergi rekabeti, bazı ülkeler tarafından kalkınma amacıyla kullanıldığında yararlı vergi rekabetinden, buna karşılık, doğrudan yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmek amacıyla kullanılarak kaynak dağılımında etkisizliğe sebep oluyorsa zararlı vergi rekabetinden bahsetmek mümkündür.

zararlı vergi rekabeti, küresel çapta önlem alınmadığı takdirde, birçok olumsuz etkiye sebep olabilecek bir durumdur. Bu anlamda, çalışmada, sırasıyla, zararlı vergi rekabetinin kavram ve kapsamı, kriterleri ile etkilerine değinilmiştir. Ayrıca, zararlı vergi rekabetine sebep olan uygulamalar ve sonuçları ile zararlı vergi rekabetinin neden olduğu sorunlar ve bu alanda OECD, AB, ABD ve G8 Finansal Eylem Grubu tarafından yapılan çalışmalar ile sorunlara yönelik alınan önlemler hakkında detaylı bilgiler verilecektir. Bu bağlamda, zararlı vergi rekabeti ile ilgili olarak net bir çözüm ortaya konulamamasına karşılık, sorunların çözümüne yönelik ülkeler tarafından ortaya konulacak çok taraflı bir çabanın gerekli olduğunu söylemek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Zararlı Vergi Rekabeti, Tercihli Vergi Rejimleri.

ABSTRACT

Globalisation, one of the most important phenomena of today's world, is the unification of different nations at a common point. With globalization, the disappearance of obstacles such as borders and geographical boundaries has brought mobility to production factors such as labor and capital. These factors have created opportunities to earn additional income by taking advantage of tax system differences between countries. In this sense, tax has gained the characteristic of being an element of competition. In addition, with the developments in the technological field, commercial and economic connections between countries have increased, leading to the mobility of labour and capital. When international tax competition is used by some countries for development purposes, it is possible to talk about harmful tax competition.

Harmful Tax Competition, is a situation that may cause many negative effects unless measures are taken on a global scale. In this respect, this study analyses the concept and scope of harmful tax competition, its criteria, costs and effects, respectively. In addition, detailed information will be provided on the practices that cause harmful tax competition and their consequences, the problems caused by harmful tax competition. However, the work carried out by the OECD, the EU, the USA and the G8 Financial Action Group in this field and the measures taken to address the problems will be mentioned. Concordantly, it is possible to say that a multilateral effort to be put forward regarding harmful tax competition.

Keywords: Globalization, Harmful Tax Competition, Preferential Tax Regimes.

¹ Bu çalışma, "Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergilendirme Sorunu Uluslararası Vergi Rekabeti" başlıklı Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte, teknolojik gelişmeler, üretim tarzı, sermaye hareketleri, uluslararası mal ve sermaye aktarımları da artmıştır. Diğer bir ifadeyle, dünya, küreselleşmenin beraberinde getirdiği, sermaye dolaşımının evrenselleşmesiyle, ‘tek pazar’ haline gelmiştir. Refah seviyesinin yükselmesiyle birlikte, ülkelerin kurduğu ticari ve ekonomik ilişkiler ve artan teknolojik gelişmeler, mobil üretim faktörlerinin artmasına sebep olmuştur. Dolayısıyla vergi, artık bir rekabet unsuru olmuştur. Vergi rekabeti, hem kamu harcamalarında etkinlik sağlayıp kaynakların rasyonel kullanımını sağlar, hem de vergi gelirlerinde meydana gelen kayıplardan dolayı, yanlış kaynak dağılımına sebep olarak zararlı vergi rekabetini yaratır.

Küreselleşme sürecinde, iş gücü ve sermayenin mobilitesi artmıştır. Böylece uluslararası vergi rekabeti kavramı ön plana çıkmaya başlamıştır. Dünya, küreselleşip kaynaklar daha aktif hale geldikçe vergi rekabeti de zararlı bir boyuta ulaşmıştır. Dolayısıyla, zararlı vergi rekabeti, küresel bir sorun haline gelmiştir. Ülkeler, mobil sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için vergi teşviklerini kullanabilirler. Vergi oranlarındaki indirimler, yabancı sermaye miktarındaki artış, vergi gelirlerinin etkin kullanımı ve verimli kamu harcamaları, şüphesiz vergi rekabetinin avantajlarıdır. Fakat vergi rekabeti, ülkelerin vergi oranlarında, dibe doğru bir yarışa sebep oluyorsa söz konusu rekabet, artık zararlı hale gelmiştir. Vergi rekabetinin, en tehlikeli sonucu; mali bozulmaya yol açmasıdır.

Zararlı vergi rekabetine karşı en etkili çalışmalar Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından yapılmıştır. 1998 raporunda, zararlı vergi uygulamalarından elde edilen avantajları önlemeye yönelik tavsiyeler bulunmaktadır. Ayrıca, vergi anlaşmalarına ve uluslararası alanda işbirliğine ilişkin çalışmalar da bulunmaktadır. 1992 yılında, Ruding Komitesi ile birlikte, Avrupa Birliğinde de vergi rekabeti ile ilgili mücadele başlamıştır. 2010 yılında, uluslararası zararlı vergi rekabeti ile mücadele etmek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi tarafından Yabancı Hesap Vergi Uyum Yasası kanunlaştırılmıştır. Söz konusu rekabetin önlenmesi için çalışan bir diğer kuruluş ise G8 Finansal Eylem Görev Grubu’dur. Grubun amacı, ülkelerdeki kara parayı tespit etmek ve aklanmalarına yönelik bazı reform çalışmaları yapmaktır.

Uluslararası vergi rekabeti, önlem alınmadığı takdirde birçok olumsuzluğa sebep olmaktadır. Dolayısıyla ülkelerin ve uluslararası örgütlerin çalışmalarının önemi çok büyüktür. Bu doğrultuda, çalışmamızda, vergilendirme konusundaki küresel bir sorun olan, zararlı vergi rekabeti tüm yönleriyle ele alınarak, vergi rekabeti uygulamasında kullanılan araçlar ile vergi rekabetinin sebep olduğu sorunlar ve bu sorunlara yönelik çeşitli uluslararası örgütler tarafından gerçekleştirilen önleme çalışmalarına değinilmiştir

2. Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, her bir ülke için ayrı ayrı düşünüldüğünde, siyasi ve ekonomik bir hak olarak görülmektedir. Başka bir ifadeyle, her vergilendirme yetkisine sahip idari yapı, bu hakkı istediği gibi kullanmakta özgürdür. Ancak, bu hak başka bir ülkenin ekonomisine zarar vermeye başladığı andan itibaren, artık hak değildir (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 49).

Yararlı vergi rekabeti, kamu tercihi teorisi açısından, vergi rekabetinin olmadığı koşullara göre, refah seviyesini yükseltmek amacıyla, vergi rejiminde yapılan düzenlemeleri açıklamaktadır (Altıntaş, 2022, s. 105). Zararlı vergi rekabeti ise bazı devletlerin, diğer



ülkelerin matrahlarını erozyona uğratma pahasına, yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için gayrimeşru rekabet araçlarına başvurması ve diğer ülkelerin menfaatlerini zarara uğratma çabası olarak tanımlanmaktadır (Uyğun & Faydalı 2021, s. 312). Kısacası, vergi rekabetinin iki yönü vardır. Bir yönü; “yararlı” olarak ifade edebileceğimiz, istenen ve iyi halidir. Diğer yönü ise; “zararlı” olarak ifade edebileceğimizi istenmeyen ve kötü halidir.

OECD ise; “yararlı” ve “zararlı” vergi rekabeti arasında kavramsal ve idari bir ayrım yaratmayı amaçladığını ve bu ayrımın, ülke girişimcilerinin uluslararası alanda “özgür ve adil vergi rekabetini” teşvik edip etmediğine ve dolayısıyla “küresel ekonomik büyümenin genişlemesini” destekleyip desteklemediğine dayandığını her zaman açıkça ortaya koymuştur (FitzGerald & Siu, 2019, s. 18).

Teorik olarak bakıldığında, vergi rekabetinin zararlı olmasının sınırı, vergi rekabetinin kötüye kullanılması olarak belirtilebilir. Dolayısıyla, vergi rekabetini kötüye kullanan saldırgan devletin, mağdur devlete karşı yaptığına “zararlı vergi rekabeti” denir. Saldırgan devlet, mağdur devletin vergi tabanını kendine çekerek, onun hazinesini yoksullaştıracaktır. Vergi rekabetinin en başta gelen görünümü, şirketlerin merkezlerini ve faaliyetlerini, vergi rekabeti uygulayan ülkelere kaydırmaları şeklindeki davranışlarıdır (Şenyüz vd., 2017, s. 356-357).

Devletin, vergi yapılarını ve oranlarını belirlemede, egemenlik hakları bulunmaktadır ve minimum vergi oranı konusunda, uluslararası bir uzlaşma bulunmamaktadır. Burada vergi oranının düşüklüğü ya da hiç vergi uygulanmaması önemli bir göstergedir. Fakat tek başına yeterli değildir. (Öz, 2014, s. 166-167). Böyle bir durumda, en önemli soru; vergi rekabeti zarar vermeye nasıl başlamaktadır? Söz konusu soruya, net bir yanıt vermek her ne kadar güç olsa da zararlı vergi rekabetinin başladığı nokta olarak ifade edilebilecek evre; kaynakların optimal dağılımı sorununun ortaya çıkmasıyla başlayan evredir. Bu sorun, esasen küreselleşmeye zarar veren, bazı ülke ekonomilerinin lehine, başka ülkelerin ekonomilerin zarar görmesine yol açar (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 49).

Uygulanan avantajlı vergi politikaları, devletlerarası farklılıklar gösterdiğinden, ülkeler arasında yarattığı eşitsizlikler, özellikle OECD başta olmak üzere uluslararası kuruluşların gündemlerinde önemli yer tutmaya başlamıştır (Şenyüz vd., 2017, s. 356-357). Vergi rekabeti ile meydana gelen olumsuz sonuçlardan biri de vergi adaletinin sağlanmasına yönelik kaygılarla ilgilidir. Aynı geliri elde eden ancak vergi cennetlerinin sundukları olanaklardan faydalanıp daha az vergi ödeyen yükümlüler, aynı ülkede yerleşik ancak bu olanaklardan yararlanamayan yükümlülere göre daha az vergi ödemektedirler. Böyle bir durum hem yatay hem de dikey vergi adaletini, olumsuz etkilemektedir (Öz, 2014, s. 166-167). Dolayısıyla, ülkelerin vergi rekabetine karşı gösterdikleri tutum, söz konusu rekabetten nasıl etkilendiği ile ilgilidir.

Zararlı vergi rekabeti ile ilgili net bir tanım olmamakla birlikte, bir tanıma göre, zararlı vergi rekabeti şeffaflığın ve diğer ülkelerle etkin bilgi paylaşımının olmaması durumunda, o ülkeye mobil faktörleri (yatırımları) çekmek için çok çeşitli vergi teşvikleri ve avantajları sunan, bir ülkenin inisiyatifiyle uygulanan bir maliye politikası olarak tanımlanabilir (Lampreave, 2011, s. 6). Diğer bir tanımda ise topluca “zararlı vergi uygulamaları” olarak adlandırılan vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri; finansal ve diğer hizmet faaliyetlerinin yerini etkileyen, diğer ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran, ticaret ve yatırım



modellerini çarpıtan ve genel olarak vergi sistemlerinin adaletini, tarafsızlığını yok eden bir vergi rekabeti türüdür. Bu tür zararlı vergi rekabeti küresel refahı azaltır (Dwyer, 2000, s. 53).

Vergi rekabetinin hem kişilerin hem de şirketlerin ödediği vergilerde, genel bir azalmaya sebep olduğu kabul edilmektedir. Politika yapıcılarının, vergi rekabetine, komşuyu yoksullaştırma türü politikalarla yanıt vermesi halinde, sorunlar daha da artmaktadır. Hareketli üretim faktörleri, düşük vergili alanları tercih ettikçe, ülkeler vergi oranlarını düşürmek için bir yarışa girerler. Bu durum, vergi oranlarında genel bir düşüş yaşanmasına sebep olur. Böylece, vergi rekabetinin, vergi oranlarında bir “dibe doğru yarış” a yol açması ve giderek azalan vergi gelirleri nedeniyle, kamusal faaliyetlerin, önemli ölçüde sınırlanması beklenmektedir (Gergin, 2020, s. 32-33). Dibe doğru bir yarış, özellikle normal ilişkilerin bozulduğu ve oranların neredeyse sifıra düştüğü, etkin bir paralel vergi sistemi yaratılması durumudur. Örnek vermek gerekirse, Doğu Afrika ülkelerindeki hükümetlerin, özellikle ihracat işleme bölgelerinde, vergi tatilleri gibi çok çeşitli vergi teşvikleri sağladığını ve yabancı yatırımları çekmek için standart oranları düşürmesi, dibe doğru yarışa örnektir (Quak, 2018, s. 6). Kısacası, dibe doğru yarışın sebebi vergi avantajlarıdır ve bu durum ise zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır.

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine ilişkin tartışmalar; uluslararası eşitlik ilkesini zedeleyen etkilerinden kaynaklandığı üzerinde yoğunlaşmaktadır. Eşitlik ilkesini, farklı boyutlarla incelemek mümkündür. Uluslararası eşitlik noktasında, bir ülkenin vergi sistemini, özellikle diğer ülkelerin vergi tabanını kendi bölgesine çekmek amacıyla yeniden tasarlaması, vergi tabanının haksız biçimde iktisabını teşkil etmektedir. Bu durum, “kaçak avlanma” veya “vergi hırsızlığı” denebilecek “poaching” olarak tanımlanmaktadır (Gergin, 2020, s. 33). Dolayısıyla, bu kavram, vergi rekabetinin ‘zararlı’ olarak kabul edilmesinde, önemli bir kriter olarak karşımıza çıkacaktır.

Zararlı vergi rekabeti, doğası gereği küresel bir olgudur. Dolayısıyla, bunu düzeltmek için alınan önlemler, küresel düzeydedir ve bu durum tüm ülkeleri ilgilendirir (OECD, 2000: s. 24). Genel olarak bakıldığında, "zararlı vergi rekabeti" şu kriterlere göre tanımlanır (Morriss & Moberg, 2012, s. 43):

- Etkin vergi oranlarının olmaması veya düşük olması.
- İşletmelerin iç piyasada faaliyet göstermemeleri.
- Şeffaflık eksikliği.
- Etkin bilgi alışverişi eksikliği.

Görüldüğü gibi bir vergi teşvikinin, zararlı olup olmadığını tek bir kriter ile anlamak mümkün değildir. Fakat genel olarak bakıldığında, kriterleri özetleyebiliriz. Söz konusu teşvik; o ülkeye yerleşik olmayan yükümlüler için saydamlıktan yoksunsa ve onların lehine ise ayrıca vergi kanunlarına aykırı bir durum olduğunda ve herhangi bir faaliyet olmadan vergi avantajı sağlıyorsa, burada “zararlı vergi rekabeti” söz konusudur diyebiliriz.

Bir rejimin "potansiyel zararlılığını" tahmin etmek için üç soru önemlidir: (1) “Vergi rejimi, önemli yeni faaliyetler üretmek yerine faaliyeti bir ülkeden tercihli vergi rejimlerini uygulayan ülkeye kaydırıyor mu?"; (2) “Ev sahibi ülkedeki faaliyetlerin varlığı ve düzeyi, yatırım veya gelir miktarıyla orantılı mı?"; ve (3) "Tercihli vergi rejimi, bir faaliyetin yeri için birincil motivasyon mudur?" (Lampreave, 2011, s. 8). Bu soruların cevapları



doğrultusunda, zararlı vergi rekabetinin, söz konusu kriterleri taşıyıp taşımadığını anlayabilmek mümkündür.

Ülkeler, zararlı vergi rekabeti konusunda, vergi tabanlarını diğer ülkelerin zarar verici eylemlerine karşı korumak adına çeşitli önlemler almaktadır. Bu önlemlerin uygulanma şekli, ülkeden ülkeye, uygulanan politikalara göre değişiklik göstermektedir. Bu önlemler, ilgili ülkeler tarafından yapılan, tek taraflı veya çift taraflı eylemlerle uygulanmaktadır (Ürüt Saygın & Avcı, 2020, 643). Vergi rekabeti baskılarının kaldırılması, vergi sistemleri için övgüye değer bir hedeftir (Clausing vd., 2021, s. 14).

2.1. Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları

Günümüzde, daha açık ve rekabetçi ticari ortam ile birlikte, sermaye maliyetleri düşüşe geçmiş ve tüketiciler için daha fazla seçenek söz konusu olmuştur. Dolayısıyla, dünyadaki hane halkları ve işletmeler, bu durumdan yararlanmışlardır. Ticaret engellerinin kaldırılması ve bunun sonucunda artan rekabet, bazen yeni fırsatlar yaratmıştır. Bu durumun aksine, liberalleşmiş bir küresel ekonomi, vergi alanı da dahil olmak üzere hükümetler için zorluklar doğurmaktadır (OECD, 2006, s. 2). Zararlı vergi rekabeti; bazı devletlerin, yabancı sermayeyi çekebilmek için, vergilendirme yetkisini kötüye kullanmak suretiyle, sermaye ve finansal yatırımların yönünü değiştirmesi, ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratması, rekabet araçlarıyla diğer ülkelerin menfaatlerini, zarara uğratmaya çalışmasıdır (Armağan & İçmen, 2012, s. 147). Zararlı vergi rekabetinin araçları, tutarlı ve titiz bir şekilde uygulandığında, bu tür olumsuz durumları çözmek, daha kolay olacaktır.

OECD, 1998 yılında yayınladığı raporunda, zararlı vergi rekabeti uygulamalarını; “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” olarak belirlemiştir (Giray, 2005, s. 113). Küreselleşme ile birlikte, ulusal finansman aracı olan vergi, uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Verginin, uluslararası boyut kazanmasıyla beraber bir ülkenin uygulayacağı vergi politikası, diğer ülkelerin vergi gelirlerini olumlu ya da olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Zamanla yaşanan teknolojik gelişmeler sonucunda, vergi rekabeti; vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve Elektronik Ticaret (E-ticaret) gibi konular gündeme gelmeye başlamıştır (Biçenel, 2006, s. 26). Bu nedenle, ‘Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları’ başlığı altında; ‘Tercihli Vergi Rejimi’, ‘E-ticaret’, ‘Transfer Fiyatlandırması’ ve ‘Vergi Cennetleri’ alt başlıkları ayrıntılarıyla incelenecektir

2.1.1. Tercihli Vergi Rejimi

Zararlı vergi rekabetinin uygulama biçimi olan, tercihli vergi rejimleri; birçok OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan, ülke mobilitesi yüksek olan, finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini, çekebilmek için oluşturulmuştur (Biçenel, 2006, s. 27). Tercihli vergi rejimlerinin uygulanmasının en önemli nedeni, bazı ülkelerin özellikle yabancı sermaye yatırımcılarını, kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmektir. Ancak, tercihli vergi rejimlerinin yaygınlık göstermesi ile birlikte üretim faktörlerinin uluslararası piyasalardaki dolaşımı etkilenerek, hareketli sermaye, vergi yönünden en avantajlı ülkelere doğru yönlendirilmiştir. Tercihli vergi rejimlerinin en önemli amacı, özellikle finansal piyasalar açısından, vergi duyarlılığı hassas olan, hareketli sermayeyi etkilemektir (Pehlivan ve Öz, 2011: 116). Tek tip bir vergi politikası, hükümetlerin daha hareketli vergi tabanlarından gelir elde etmelerini sağlarken, tercihli rejimler uygulandığında, daha çok hareketsiz tabanlardan elde edilen gelirler artmaktadır (Gaigne & Wooton, 2010, s. 3).



Tercihli vergi rejimlerini iki şekilde incelemek mümkündür. Bunlar: “olumlu” olarak adlandırabileceğimiz tercihli vergi rejimlerinin faydaları ve “olumsuz” olarak adlandırabileceğimiz tercihli vergi rejimlerinin zararlarıdır.

Tercihli vergi rejimleri, temelde, ülkelerin vergi politikalarını ve ekonomik faaliyetlerini, etkilemek için, ekonomi politikası aracı olarak kullanabilmelidir. Zararlı tercihli vergi rejimi sayılmayan, tercihli vergi rejimlerinin ülkeler için birtakım faydaları olduğu çeşitli yazarlar tarafından savunulmaktadır (Sefikhanov, 2005, s. 96). Yazarların, söz konusu savunmaları, şu gerekçelere dayanmaktadır (Giray, 2005, s. 114):

- Tercihli vergi rejimleri, vergi rekabetinin alanını sınırlama gibi yararlı amaca hizmet edebilirler.

- Tercihli vergi rejimleri, vergi gelirlerini azaltmamakta, onları korumak üzere, vergi rekabetini şekillendirmektedirler. Örneğin, faiz gelirlerinin vergilendirilmesi açısından tüm ülkeler, kendi vatandaşları ve yabancılar arasında ayırım yaptıkları zaman, hareketli portföy niteliğindeki sermaye, kolayca vergiden kaçırılabilir. Oysa tüm ülkeler, yatırımcılar arasında (yerli ve yabancı olarak) ayırım yapmadıkları zaman, vergi rekabeti çok daha azalacaktır.

- Tercihli vergi rejimlerini yasaklamak daha az dramatik, fakat daha yaygın zararlı vergi rekabetine yol açabilir.

- Tercihli vergi rejimlerinin azaltılması ile oluşacak daha geniş vergi sistemi, daha agresif rekabet yaratabilir.

- Tercihli vergi rejimleri, finans ve hizmet sektörlerini geliştirdikleri, profesyoneller için yüksek nitelikli istihdam sağladıkları ve ilave vergi gelirleri yarattıkları için tercih edilebilirler.

Tercihli vergi rejiminin, sağladığı faydaların dışında, ortaya çıkardığı bazı olumsuz durumlar da vardır. Söz konusu rejimlerin uygulanması halinde, bir başka ülkenin vergi sistemi zarar görebilir (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 50). Dolayısıyla, hangi şartlar gerçekleştiğinde vergi rejimleri zararlı oluyor? Bu soruya net bir cevap vermek güçtür.

Zararlı tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip, düşük vergi rejimlerini ifade etmektedir (Kargı & Yaygır, 2016, s. 8). Tablo 1’de OECD’nin tercihli bir rejimin potansiyel olarak zararlı olup olmadığını değerlendirmek için kullandığı kriterler yer almaktadır (Çelikkaya, 2022, s. 14). Söz konusu kriterlerin; beş tanesi temel, beş tanesi de diğer faktörler başlıkları altında toplanmıştır. Toplam on kriter bulunmaktadır.

Tablo 1

Tercihli Vergi Rejimlerini Değerlendirme Kriterleri

TEMEL FAKTÖRLER	DİĞER FAKTÖRLER
-Rejimin, coğrafi olarak hareketli gelire sıfır ya da düşük efektif vergi oranları uygulaması.	-Vergi matrahının, yapay bir tanımının bulunması.
-Rejimin, iç piyasadan ayrı tutulması/izole edilmesi.	-Uluslararası transfer fiyatlandırması ilkelerine uyulmaması.
-Rejimin faaliyetlerinin, şeffaflıktan yoksun olması.	-Yabancı kaynaklı gelirin, mukim ülke vergisinden istisna edilmesi.
-Rejimin yürütüldüğü yargı alanının, diğer ülkeler ile etkin bir bilgi alışverişine izin vermemesi.	-Vergi oranı veya vergi matrahı üzerinde pazarlık yapılabilmesi.
-Rejimin, önemli faaliyet gerektirmemesi.	-Gizlilik hükümlerinin mevcut olması.

Kaynak: Çelikkaya, 2022: 14’ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.



OECD'ye göre; bir vergi rejiminde, düşük/sıfır oranlı vergi uygulaması mevcutsa ve bunun yanında -diğer unsurlar bakımından yapılan genel bir değerlendirme neticesine- bir veya daha fazla unsur tespit edilebiliyorsa, aynı zamanda rejimin, zararlı ekonomik etkileri söz konusu ise o rejim potansiyel olarak zararlıdır. Bu zararın tespitinde, şu soruları sormak, değerlendirme açısından yardımcı olacaktır (Çamurcu, 2017, s. 236):

- Bir faaliyetin, gerçek bir üretim yapmak yerine, tercihli vergi rejiminden faydalanmak amacıyla, bir ülkeden diğerine kaydırılıp kaydırılmadığı.
- Ev sahibi ülkedeki faaliyetin düzeyi ve seviyesi ile yatırımın/gelirin miktarının, orantılı olup olmadığı.
- Bir faaliyetin konumunun belirlenmesinde, tercihli rejiminin öncelikli motivasyon kaynağı olup olmadığı soruları, bu aşamada değerlendirmenin yapılması için son derece önemlidir. Ayrıca düşük/sıfır oranlı vergi uygulamalarının belirleyici özellik olarak dikkate alınması, 2001 İlerleme Raporunda vergi cennetleri bakımından sona ermiştir ancak tercihli vergi rejimleri için hala geçerliliğini sürdürmektedir.

2.1.2. Elektronik Ticaret

Küreselleşme ve teknolojinin hızla gelişmesiyle hem insan hayatı ve alışkanlıkları hem de ticari faaliyetler, bir takım değişimlere uğramıştır (Aynagöz & Acer, 2022, s. 35). Söz konusu değişimlerin en başında, internet kullanımının artması gelmektedir. E-ticaretin hacmi, internet kullanımının yaygınlaşmasına paralel olarak, artış göstermeye devam etmektedir (Aktuğ & Öz, 2021, s. 119). Özellikle, 1990'lı yıllar ile gelişen internet, bilişim teknoloji çağını başlatmıştır (Yıldırım, 2022, s. 8).

Mal ve hizmetlerle ilgilenmek için elektronik medya ve internet anlamına gelen; "E-Ticaret" bir şirketin elektronik veri değişimi gibi bilgi teknolojisinin yanı sıra internete de erişmesini gerektirir. E-ticaret, bir internet satıcısının web sitesi, kullanıcıya doğrudan platformdan mal veya hizmet ticareti yapmakla ilgilidir (Cain, vd., 2021: s. 1). İnternet kullanımının yanı sıra, iletişim yapısının güçlenmesi ve güvenlik teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte, E-ticaret daha hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır (Kargı & Karayılmazlar, 2009, s. 27). Küreselleşmenin ortaya çıkardığı, vergisel sorunların en önemlisi; E-ticaretin kullanım alanının yaygınlaşmasından kaynaklanan sorunlardır (Öztürk, 2010, s. 9).

E-ticaret konusunda, en yaygın ve genel kabul görmüş tanım; OECD tarafından, 1997'de yapılmıştır. OECD'ye göre, "birey ve organizasyonlar tarafından, metin, ses ve görsel imaj gibi sayısallaştırılmış verilerin, işlenerek açık ve kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan, ticari faaliyetlere E-ticaret denir" (OECD, 1998, s. 8).

Dünya Ticaret Örgütü (WTO) ise E-Ticareti, 'telekomünikasyon ağları aracılığıyla, ürünlerin üretimi, reklamı, satışı ve dağıtımı' şeklinde tanımlamıştır (WTO, 1998).

Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (UNCITRAL) tarafından yapılan tanıma göre; "iş, tüketim ve yönetim etkinliklerinin yürütülebilmesi amacıyla yapılanmış ve yapılmamış iş bilgilerinin, üreticiler, tüketiciler ve kamu kurumları ile diğer organizasyonlar içinde elektronik araçlar yoluyla paylaşılmasıdır". Ayrıca UNCITRAL tarafından, 1996 yılında kabul edilen, Model Elektronik Ticaret Kanunu (MLEC), ulusal yasa koyuculara, yasal engelleri kaldırmayı ve E-ticaret için yasal öngörülebilirliği artırmayı amaçlayan, bir dizi uluslararası kabul edilebilir kural sağlayarak, elektronik yollarla yürütülen, ticareti etkinleştirmeyi ve kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. Özellikle, kağıt



tabanlı ve elektronik bilgilere eşit muamele sağlanarak, sözleşmeye bağlı olarak değiştirilemeyen yasal hükümlerden kaynaklanan engellerin aşılması amaçlanmaktadır. Bu tür eşit muamele, kağıtsız iletişimin kullanılmasını sağlamak ve böylece uluslararası ticarete verimliliği artırmak için esastır (UNCITRAL, 1996).

Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETTK) tarafından yapılan tanıma göre ise kişilerin ve işletmelerin, internet veya internet ortamlarından yazı, ses ve görüntü biçimindeki sayısal bilgilerinin işlenmesi ve korunması ve bir değer yaratmayı hedefleyen ticari işlemlerin tamamıdır (Türkay & Ercan, 2022, s. 33-34).

Tanımlardan yararlanarak, E-ticaretin sadece mal ve hizmetlerin; internet, e-posta, televizyon, telefon ve faks gibi araçlar aracılığıyla alım satımına yönelik olmadığı, bazı mal ve hizmetlerin bu araçların kullanımı vasıtasıyla üretiminin, dağıtımının, depolanmasının ve reklamının da yapıldığı anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, E-ticaret, yazı, ses, görüntü biçimindeki dijital ürün ve eğitim, muhasebe, finans gibi dijital hizmetlerin internet, telefon ve televizyon gibi iletişim araçları vasıtasıyla alışverişinin yapılmasıdır (Organ & Çavdar, 2012, s. 65). Türkiye, E-ticaretin hızla büyüdüğü ve internet üzerinden mal ve hizmet tüketiminin toplam ticaret içerisindeki payının genel olarak sürekli arttığı ülkelerden biridir. Türkiye'nin COVID 19 pandemisinin de etkisi ile 2020 ve 2021 yıllarında E-ticaret hacmi artış göstermiştir (Ergün, 2022, s. 1278).

Ticari açıdan büyük kolaylıklar sağlayan bu yeni ticaret şekli, vergileme yönünden ise birçok yeni sorun ortaya çıkarmıştır (Biçenel, 2006, s. 33). Üstelik E-ticaretin, küresel bir olgu olduğu göz önüne alınırsa, ulusal düzeyde bulunacak çözümlerin, diğer ülkelere benimsenmediği sürece, sorunu çözmekte yetersiz kalmaya mahkum olacağını söylemek mümkündür (Gökbunar & Utkuseven, 2002, s. 198).

E-ticaret ile birlikte, ülkelerin vergi sistemlerinde ortaya çıkan sorunlar, artan hızla genişleyen E-ticaret hacmi, vergi yapısı ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak her ülkede farklı düzeyde vergi matrahı erimesine ve vergi geliri kaybına neden olacaktır (Kargı & Karayılmazlar, 2009, s. 28). Dolayısıyla, ortaya çıkan sorunların başında vergilendirme sorunu gelmektedir. Sermaye ve emeğin, yüksek vergilerin bulunduğu ülkelere, daha düşük ülkelere kaymasının kolaylaşması, Çok Uluslu Şirket (ÇUŞ)'ların, şirketlerin üretimlerini birden çok ülkede, parça parça gerçekleştirmeleri, internet ve E-ticaretin gelişmesiyle birlikte, sanal şirketlerin ortaya çıkması, bu şirketlerin yerinin kesinlik göstermemesi, şirket ve müşterilerin farklı ülkelere olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabii olması gibi faktörler vergilendirme sorununa yol açan nedenlerden sadece bazılarıdır (Anbar, 2001, s. 21). Söz konusu sorunlar genel olarak sıralanacak olursa:

- Uluslararası işbirliğinin oluşmaması,
- Dijitalleşme sorunu,
- Aracıların ortadan kalkması,
- Uluslararası işbirliğinin zorunlu bir hal alması,
- Sunucu bilgisayar sorunu,
- Diğer sorunlar (haksız rekabet, vergi oran ve matrahlarındaki farklılık, vergilendirme yetkilerinin çatışması).



2.1.3. Transfer Fiyatlandırması

Günümüzde ülkeler, uluslararası sermaye akımlarından pay alabilmek, Doğrudan Yabancı Yatırımlar (DYY)'nin faydalarından istifade edebilmek için uygun yatırım iklimini oluşturmaya yönelik politikalar uygulamaktadırlar. Buna karşılık, etkinlikleri, ülkenin sınırını aşan, uluslararası şirketlerin vergi yüklerini minimize etmek için geliştirdikleri stratejilerle de mücadele edip, ülkelerinde elde edilen karların vergilendirilmeden çeşitli şekilde ülkeyi terk etmelerine engel olmaya çalışmaktadırlar (Ferhatoğlu, 2014, s. 148). DYY, genellikle büyümeyi ve istihdam yaratmayı teşvik eden ve sermaye transferleri ile kapasite ve teknolojilerin geliştirilmesi yoluyla üretkenliği artıran gerçek uluslararası ekonomik entegrasyonun önemli bir itici gücüdür. Bu yüzden birçok ülke onlardan daha fazlasını çekmek için her şeyi yapıyor (IMF, 2019, s. 12). Bu açıdan bakıldığında, 'Uluslararası Transfer Fiyatlandırması' kavramı, söz konusu şirketlerin, vergi yüklerini minimize etmek için kullandıkları, en önemli araçlardan biridir.

Transfer fiyatlandırması, 'şirketler arası fiyatlandırma' ya da 'dahili fiyatlandırma' olarak da adlandırılabilir. Bir başka ifadeyle, transfer fiyatlandırması, aynı şirketlerin birbirleriyle ilişkili birimlerin arasında içselleştirilmiş işlemlerine uygulanan fiyatlar anlamına da gelir (Pehlivan & Öz, 2011, s. 119-120). Bu fiyatın, serbest piyasa koşullarında aynı koşullar altında oluşan fiyatlara uygun olması beklenir. Fakat grup işletmeleri, kendi aralarındaki ekonomik ilişkilerde, piyasa fiyatlarından ayrılarak, normalin üzerinde belirleyerek, satıcının kazancını artırırken; normalin altında belirleyerek, alıcının kazancının artmasına sebep olabilirler (Şenyüz vd., 2017, s. 357).

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 13. maddesinde "*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır*" hükmü yer almaktadır. 06.12.2007 Tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'ın 3. maddesinde Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedel olarak tanımlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007).

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ise ilişkili tarafların kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları fiyatların emsallerine uygun olmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Emsallerinden farklı olarak uygulanan fiyatlandırma işlemlerinde kurum kazançları vergilendirilmeden ilişkili kişilere aktarılmaktadır. Bunun sonucunda vergi matrahında aşınmalar ve vergi ziyayı meydana gelmektedir (Ağcakaya & Kaya, 2022, s. 70). Bir başka ifadeyle, örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına çıkarılmasıdır. Geniş bir anlatımla örtülü kazanç dağıtımı, bir işletmenin kazancını düşük göstermek adına kar ve zarar hesabını doğrudan etkileyen alım-satım, inşaat işleri, hizmet ilişkileri, imalat ve ücret ödemelerini gerçeğe aykırı bir oranda göstererek işletme bünyesinde kalması gereken gelirin/kazancın işletme ortaklarına ve ilişkili kişilere aktarılmasıdır (Kaplan Dönmez, 2020, s. 408). Kısacası, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının olması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir (Diliçikik, 2012, s. 8-9):



- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması.
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması.
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir (Sağlam, 2021, s. 261).

ÇUŞ’lar tarafından uygulanan, transfer fiyatlandırmasının, pek çok amacı bulunmaktadır. Her ne kadar transfer fiyatlandırmasının en önemli amacının vergisel avantajlar sağlamak olduğu düşünülse de iç yönetsel, ekonomik ve uluslararası amaçları da bulunmaktadır (Diliçikık, 2012, s. 16). Ayrıca, transfer fiyatlandırması, vergi düzenlemelerine uymak, tarifeleri etkilemek, royalti ödemelerini azaltmak, rekabetçi piyasa pozisyonunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarını azaltmak, enflasyon riskini en aza indirmek, döviz kurlarını etkilemek vb. amaçlar için de kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının bu amaçlar için kullanılması sadece vergi politikaları dolayısıyla ülkenin egemenlik gücünün zayıflamasına değil ayrıca ülkelerin milli gelirine, işsizlik oranlarına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesi üzerine de olumsuz etkiler yapabilmektedir (Biçenel, 2006, s. 36-37). Pek çok ülke, gelir vergilerinden kaçınmak için, transfer fiyatlandırmasını, kendi çıkarlarına göre ayarlamaktadır.

Tablo 2

ÇUŞ’lar için Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

AMAÇLAR		%
VERGİLEME İLE İLGİLİ AMAÇLAR	-Tarifeleri Yönetmek	4
	-Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
	-Vergi Yükünü Yönetmek	40
İÇ YÖNETİM MERKEZLİ AMAÇLAR	-Adaletli Performans Değerlemesi	7
	-Motivasyon	9
	-Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
ULUSLARARASI VE İŞLEVSEL AMAÇLAR	-Nakit Transferleri Sınırlamaları	2
	-Rekabetçi Durum	21
	-Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak: Masun, 2019: 251’ten yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

ÇUŞ’ların transfer fiyatlandırması uygulamasının etkinliği ve amaçlarını araştırmak üzere Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de yapılan bir araştırmada çok ilginç sonuçlar elde edilmiştir. Bu araştırmada, transfer fiyatlandırmasının etkinliğini araştırmak, ilgili finansal veriyi toplamak ve cevap verme olasılığını maksimize etmek amacıyla halka açık ve ticaret yapan ÇUŞ seçilmiştir. 179 şirketten oluşan bu çekirdek grup, dünya 500 ÇUŞ Rehberinde yer alan şirketler arasından seçilmiş olup seçilen 179 şirket ABD merkezli şirketlerin tamamını kapsamaktadır. Örnek olarak, seçilmiş 179 şirket yöneticisi ile yapılan ankette uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamasının en önemli amacının vergi ile ilgili amaçlar olduğu ortaya koyulmuştur (Diliçikık, 2012, s. 16). Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere, söz konusu araştırmadan şu sonuçlara varılmıştır; uluslararası transfer fiyatlandırmasının amaçlarını üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunların içinde en önemlisi, %51 ile vergilendirme ile ilgili amaçlardır. Bir diğeri, %28 ile uluslararası ve işlevsel amaçlar ve son olarak, %21 ile iç yönetim merkezli amaçlardır.



2.1.4. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, son zamanların popülerliğini yitirmeyen ve her geçen gün daha fazla artırmaya devam eden, önemli küresel mesele olarak karşımıza çıkmaktadır (Öztürk & Özsolak, 2019, s. 294). Vergi cennetlerinin, genel kabul görmüş bir tanımını bulmak oldukça zor olmakla birlikte, bu kavram “Barron Vergi Terimleri Sözlüğü”nde "vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren yasal yapılar" şeklinde tanımlanmaktadır (Arslan, 2011, s. 43).

Vergi cennetleri, yatırım hareketliliğinden ve ilgili ülke vergi tabanından yararlanmak için oldukça önemli konuma sahip ülkelerdir. Yabancı yatırımcıların düşük vergi oranlarından ve vergi kaçırma/kaçınma faaliyetlerinden faydalanmak amacıyla beklemesi için yeterli nedenleri vardır. Bu anlamda, yapılan literatür çalışmaları, düşük vergi oranlarının yabancı yatırımcıların kararlarını nasıl etkilediğini göstermektedir (Dharmapala & Hines, 2009, s. 1059). Vergi uygulaması olmayan ya da çok düşük oranda vergi uygulanan ülkelere “vergi cenneti” ülkeler denilmektedir. Bu ülkeler, çoğunlukla ada ülkesi niteliğindedirler. Kendi ülkelerine götördükleri takdirde, vergi cenneti ülkelerin uygulamalarına kıyasla daha yüksek oranda vergiye tabi tutulacaklarını bilen kuruluşlar, özellikle uluslararası faaliyetleri dolayısıyla sağlamış oldukları kazançları, kendi ülkelerine götürmek yerine, vergi cenneti ülkelerde tutmayı tercih edebilmektedirler (Akdoğan, 2013, s. 197). Kısacası, söz konusu ülkelerin, en önemli amaçları, paranın, yatırıma dönüşmesini ya da başka bir şekilde burada değerlendirilmesini sağlamaktır.

Vergi cenneti ülkeler, yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek amacıyla, başta gelir ve kurumlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi vergiler olmak üzere, birçok vergiden vazgeçen ya da tamamıyla vazgeçmeksizin bu tür işletmelere sıfır veya kağıt üzerinde kalan göstermelik vergi oranları uygulayan, vergilerden kurtulmak için muafiyetler, istisnalar ve indirimlere geniş bir yelpaze içinde yer veren, önemli idari ve bankacılık kolaylıkları sunan, sermaye hareketlerine tam serbesti sağlayan, coğrafi ve fiziki yapısından ötürü üretim yapmaya pek elverişli olmayan, yüzölçümü açısından küçük ülkelerdir (Şenyüz vd., 2017, s. 359-360). Söz konusu yatırımcı, gideceği vergi cenneti ülke ile ilgili olarak birçok veriyi birlikte değerlendirmekte ve bu doğrultuda bir tercihte bulunmaktadır (Öztürk & Ülger, 2016, s. 244).

Yabancı sermayenin, “vergi cenneti” ülkelere gitmesinin en önemli sebebi, elde edilen gelir üzerinden, vergi alınmaması ya da düşük oranlı bir vergi alınmasıdır. Diğer sebepleri ise maddeler halinde açıklamak yerinde olacaktır.

Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri (Yetkiner, 2001, s. 79):

- İkametgâhı bulunulan ülkede yüksek vergi oranlarının bulunması.
- İkametgah bulunulan ülkede veraset ve intikallerde yüksek oranlı vergi alınması.
- Özellikle banka hesapları kullanan ve hisse senetleri bulunduranlarda bazı hesap ve işlemlerini gizleme isteği.
- Bazı zengin kişilerin buldukları ülkedeki politik istikrarsızlıklar nedeniyle geleceklerini güvence altına almak için paralarının bir kısmını bu ülkelere getirme istekleri.
- İhraç mallarını tekrar ihraç etme.
- Artık fonların yaratılması.



- Başka bir ülkeye göç veya emeklilik öncesinde gelirin vergi cenneti olan ülkelerde biriktirilmesi isteği.
- Uluslararası şirketlerin coğrafik olarak genişleme arzuları.
- Bazı şirketlerin rakiplerinin gözünden uzak olup bu tip ülkelerde yeni ürünler geliştirme istekleri.

3. Zararlı Vergi Rekabetinin Ortaya Çıkardığı Sorunlar

Vergi rekabeti, uluslararası bir gündemle karşı karşıyadır. Söz konusu gündem, vergi rekabetinin zararlı olduğu ve bastırılması gerektiği yönündedir (Dwyer, 2000, s. 51). Dolayısıyla, zararlı vergi rekabeti, beraberinde bir takım sorunlar getirmektedir. Zararlı vergi rekabetinin en tehlikeli ekonomik sonucu mali bozulmaya sebep olmasıdır. Ayrıca transfer fiyatlandırması yolu ile kar amaçlı yatırımcıların, en uygun ülkeye yatırım yapması söz konusu olduğunda, ülkelerin vergi gelirlerinde yaşanacak olan azalma kaçınılmazdır. Bu durum ise beraberinde, gelir dağılımında bozulmayı da getirecektir. Bir başka ortaya çıkan sorunda sosyal devlet anlayışının zarar görmesidir. Dolayısıyla, vergi rekabeti, kamu hizmeti sunumunda da etkinliği olumsuz olarak etkileyecektir.

Görüldüğü gibi, zararlı vergi rekabeti ile birlikte ortaya çıkan, adeta domino etkisi yaratan, birçok sorun ve sorunların da sebep olduğu birçok olumsuzluk vardır. Kısaca, bu konuyu iki başlık altında incelemek mümkündür: “Ekonomik, Mali ve Sosyal Sorunlar” ile “Diğer Sorunlar”.

3.1. Ekonomik, Mali ve Sosyal Sorunlar

Zararlı vergi rekabetinin sonucunda, ortaya ‘mali bozulma’ çıkmaktadır. Mali bozulma, esnekliği yüksek üretim faktörlerinin vergilendirilememesiyle, vergi gelirleri aşınan ülkelerin kamu maliyesi yapısındaki bozulmayı ifade eder (Doğan & Kabayel, 2016, s. 82). Ülkeler sermaye ve işletme faaliyetlerini çekmek üzere yabancı yatırımcıların vergi yüklerini minimize etmek için birbirleriyle yarışır. Bu durum, komşuluk politikasına neden olur. Bir ülkedeki yatırımlar, o ülkenin vergi yükünde bir indirim yapılmaksızın gerçekleşmiyorsa, o ülkedeki kaynakların ekonomik anlamda etkin bir şekilde kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Ayrıca zararlı vergi rekabeti, etkisiz vergi ve harcama politikası yaratacaktır. Bölgesel vergi artışları, diğer bölgelerdeki vergi matrahını büyütürken pozitif bir mali dışsallık yaratır. Faydacı etki her bir bölge tarafından ihmal edildiği için, vergi oranları etkinlik açısından çok düşük olacaktır (Biçenel, 2006, s. 51).

3.2. Diğer Sorunlar

Zararlı vergi rekabeti etkin vergilendirmeyi bozan dışsallıklara neden olmaktadır. Ayrıca politik ve demokratik bakımdan da sorunlar yaratır. Zararlı vergi rekabeti uygulamalarında, bir ülkede izlenecek vergi politikaları, kamu harcamalarının maliyetinin uygun bir bölümünü hareketli sermayeyi de içeren tüm üretim faktörü üzerine yükleme amacından ziyade, yükümlülerin diktesine göre belirlenir. Bu durum, politik ve demokratik sorunlar yaratır (Sefikhanov, 2005, s. 94). Ayrıca yükümlülerin vergiye karşı saygılarının azalmasına da yol açar (Biçenel, 2006, s. 52). Söz konusu sorunları:

- Dışsallıklar,
- Politik ve demokratik sorunlar,



- Yükümlülerin, vergiye karşı olumsuz bir tavır sergilemesi, şeklinde maddeler halinde sıralayabiliriz.

4. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Çalışmalar ve Alınan Önlemler

Devletlerin, kendi iç hukuk mekanizmalarıyla çözemeyecekleri mali sorunların başında vergisel konular gelmektedir. Bazı vergisel problemler, ikili vergi anlaşmalarıyla çözümlenebilirken, bazı sorunların uluslararası ve uluslararası girişimlerle çözümlenmesi, kaçınılmaz olmaktadır (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 52). Zararlı vergi rekabetinin giderek yaygınlık kazanması üzerine, 1996 yılında toplanan OECD Bakanlar Konseyi tarafından, “Zararlı Vergi Rekabetinin Bireylerin Yatırım Ve Finansman Kararları İle Ülkelerin Ulusal Vergi Tabanları Üzerindeki Olumsuz Etkilerinin Engellenmesine İlişkin Önlemlerin Belirlenmesi Ve 1998 Yılına Kadar Bu Konuda Bir Rapor Hazırlanması”na karar verilmiştir. Bu konu, 1997 yılında yapılan OECD Bakanlar Konseyi toplantısı ile Lyon’da gerçekleştirilen G-7 devlet başkanları zirvesinde de ele alınmıştır (Pehlivan & Öz, 2011, s. 91). Yapılan birçok çalışma ve alınan önlemler ile sermayenin uluslararası dağılımında çarpıklıklar ve vergi gelirlerinde erozyonu önlemek için uluslararası işbirliğine ihtiyaç olduğu vurgulanmaktadır (Giray, 2005, s. 115).

Zararlı vergi rekabeti ile ilgili yapılan çalışmalara ve alınan önlemlere bakıldığında, etkili çalışmaların; ‘OECD’ tarafından sürdürüldüğünü söylemek mümkündür. OECD’nin yanı sıra, AB’nin yaptığı çalışmalar ve zararlı vergi rekabetine karşı, ABD’nin sergilediği tutumu da incelemek, yerinde olacaktır. Son olarak, G8 Finansal Eylem Görev Grubu bünyesinde de yürütülen bazı çalışmalar bulunmaktadır. Söz konusu başlık altında zararlı vergi rekabetine karşı yapılan bazı çalışmalar ve alınan önlemler incelenecektir.

4.1. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı OECD’nin Yaptığı Çalışmalar

Zararlı vergi rekabeti uygulamalarının OECD’nin belirlediği çerçevede, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olarak iki gruba ayrıldığı görülmektedir (Ürgüt Saygın & Avcı, 2020, s. 644). Bu konuda, özellikle OECD’nin yapmış olduğu çalışmalar daha çok dikkat çekmiştir.

Vergi rekabetinde ülkeler, büyüme ve kalkınmada önemli faktörler arasında yer alan yabancı yatırımları kendi bölgelerine çekebilmek adına çeşitli vergisel avantajlar sağlamak suretiyle (özellikle vergi oranlarında indirimle giderek) kendilerini adeta küresel bir yarışın içinde bulmuşlardır. Küreselleşmenin ve teknolojideki hızlı ilerlemenin de etkisiyle giderek artan bu yarışta bazı ülkeler kazançlı çıkarken bazı ülkeler ise zarar görmektedir. Vergi rekabetine başvuran ülkeler yabancı sermaye karşısında diğer ülkelere kıyasla avantajlı duruma gelebilmek için çeşitli vergisel avantajlar uygulamaktadır.

Vergi Cenneti Ülkelerle İlgili Çalışmalar. Vergi cennetlerindeki zayıf düzenlemeler, şeffaf olmayan, riskli finansal ürünlerin geliştirilmesini ve dünya çapında yayılmasını kolaylaştırmış ve bu durum offshore merkezlerdeki faaliyetlerin ve varlıkların olduğu, finansal kuruluşların değerlendirilmesini zorlaştırmıştır. Sermaye kaçışları, birçok ülkenin borçluluk durumunu daha da kötüleştirmiştir. Bu durum, ülkelerin döviz rezervlerinin azalmasına ve dış borçlanma miktarının artmasına neden olmuştur (Yıldız & Demir, 2019, s. 341). Dolayısıyla, zararlı vergi uygulamaları; devletlerde oluşan kamu açıklarını daha da artırmaktadır. Bunun yanı sıra, sosyal harcamaların da azalmasına sebep olmaktadır.



1998 raporunda, zararlı vergi rekabeti ile mücadelede mümkün olduğu kadar fazla devletin katılımının sağlanması gerekliliği vurgulandıktan sonra, birlikte yürütülecek bu mücadele için bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Tavsiyeler; ulusal mevzuata, vergi anlaşmalarına ve uluslararası alanda işbirliğine ilişkin tavsiyeler şeklinde üç başlık altında sıralanmıştır (Biçenel, 2006, s. 61-62):

- Bu tavsiyelerin bir kısmı zararlı vergi uygulamalarını teşvik eden devletlerin bu uygulamalarından vazgeçmelerine yönelik düzenlenmiştir.
- Bir grup tavsiye ise vergi mükelleflerinin zararlı vergi uygulamalarından elde etmiş oldukları vergisel avantajları ortadan kaldırmaya yöneliktir.
- Son grup tavsiye ise uluslararası vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusu üzerine yoğunlaşarak dolaylı yoldan zararlı vergi uygulamalarını ortadan kaldırmaya yöneliktir.

OECD, vergi cennetlerine yapılan ödemelerin, matrahtan indirilmemesini ve tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin vatandaşlarının ödemelerine stopaj konulmasını önermiştir. OECD'nin kendi üyelerine, kısmen bir yaptırım söz konusu olmakla birlikte, üyesi olmayan ülkelere, hiçbir yaptırım söz konusu olmadığı için, vergi rekabetinin zararlı etkilerinden kurtulmak konusunda söyledikleri daha çok tavsiye niteliğindedir (Çalcalı ve Eroğlu, 2019: s. 54-55). Vergi cennetlerinin yol açtığı olumsuz etkileri ortadan kaldırmak amacıyla dünya çapında söz sahibi olan OECD ve Avrupa Birliği (AB) gibi iki etkili organizasyonun tedbirleri dikkat çekmektedir. Bunun yanı sıra Yabancı Hesap Vergi Uyum Yasası (FATCA), CRS (Ortak Raporlama Standardı) ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile de vergi cennetlerinden doğan zararlı vergi rekabetine önlemler alınmaya çalışılmıştır (Kurt & Bozdoğan, 2023: 86). Kısacası, sermaye hareketliliğinin uluslararası düzeyde gerçekleşmesi ve devamında rekabetin artışı, ortaya çıkan ekonomik sorunların çözümü ve önlemler için de ülkeleri birlikte hareket etmeye yönlendirmiştir (Bahtiyar, 2022, s. 123).

Tercihli Vergi Rejimleri ile İlgili Çalışmalar. Bir diğer zararlı vergi rekabeti türü olan tercihli vergi rejimleri uygulaması, küresel alanda hız kazanan hareketliliği yüksek üretim faktörlerine yönelik vergi rekabeti uygulamalarından biridir (Titiz, 2021: 56). Birçok OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan ülke, mobilitesi yüksek olan finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için tercihli vergi rejimleri oluşturulmuştur (Biçenel, 2006, s. 27). OECD'nin 1998 raporunda açıkça ifade edildiği üzere, zararlı vergi uygulamaları; mobil faaliyetlerin yerini etkilemekte, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmakta, ticaret ve yatırımı bozmakta, vergi sistemlerinin tarafsızlığını ve geniş sosyal kabulünü baltalamaktadır. Bu nedenle, OECD'nin zararlı tercihli vergi rejimleri ile mücadelesi sürmektedir (Çelikkaya, 2022, s. 24).

Tercihli vergi rejimi, ülke dışındaki akışkanlığı yüksek finansal hizmetleri hedefleyen cazip vergi rejimleridir. Vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimleri arasındaki en önemli fark, vergi cenneti ülkelerde gerçekte bir iktisadi faaliyet olmaksızın işlemler sadece kağıt üzerinde gerçekleştirilirken, tercihli vergi rejimlerinde vergi farklılıklarına karşı esnekliği yüksek finansal hizmetler ve yatırımlar yürütülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi cennetlerinde vergisiz kazanç sağlanırken, tercihli vergi rejimleri vergiden arındırılmış olarak paraya para eklemenin merkezidir (Yordadoğ & Albayrak, 2017, s. 142).



1998 Raporunda, tercihli vergi rejimleri ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele amacını taşıyan bazı tavsiyelere yer verilmiştir. Söz konusu tavsiyeler aşağıdaki gibidir (Hoşyumruk, 2003, s. 59-65) :

- Ulusal Mevzuat ve Uygulamalara İlişkin Tavsiyeler: Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerinden yararlanan kişi ve gelir unsurlarına karşı bazı önlemler alınmasının talep edilmiştir.

- Vergi Anlaşmalarına İlişkin Tavsiyeler: Ülkelerin birbirleri ile yaptığı ya da yapacağı anlaşmalar yolu ile zararlı vergi rekabeti uygulamalarının büyük oranda önüne geçilmesinin mümkün olabilecektir.

- Uluslararası Alanda İşbirliğine İlişkin Tavsiyeler: Zararlı vergi rekabetine karşı uluslararası işbirliğinin yoğunlaştırılması amacı ile üye olan ve olmayan ülkelere çağrıda bulunularak, geliştirilen ilkelere uygun davranılması ve zararlı vergi rekabeti uygulamalarının mümkün olan en yakın zamanda aşamalı olarak ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerden bahsedilmiştir.

OECD tarafından önerilen çalışmaları maddeler halinde sıralayacak olursak:

- OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle ilgili uluslararası işbirliği çabaları, 1996 yılında yayınlanan Bakanlar bildirgesi ile başlamıştır. Zararlı vergi rekabetinin, alarm verdiği belirtilerek rapor hazırlanması öngörülmüştür (Giray, 2005, s. 115).

- Toplanan OECD Bakanlar Konseyi, “zararlı vergi rekabetinin bireylerin yatırım ve finansman kararları ile ülkelerin ulusal vergi tabanları üzerindeki olumsuz etkilerinin engellenmesine ilişkin önlemlerin belirlenmesi ve 1998 yılına kadar bu konuda bir rapor hazırlanması” na karar vermiştir. (Pehlivan & Öz, 2011, s. 91).

- Ardından, OECD Mali İşler Komisyonu tarafından 9 Nisan 1998 tarihinde, OECD Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabeti raporu yayınlanmıştır (Giray, 2005, s. 115). Söz konusu raporda, kısaca iki konu üzerinde durulmuştur. Bunlar; “vergi cennetleri” ve “tercihli vergi rejimleri” dir.

- OECD vergi cennetlerinin yol açtığı olumsuzluklarla mücadele edebilmek için geçmişten günümüze kadar çeşitli çalışmalar yapmıştır. Çalışmalarda kısaca, vergi cenneti ülkelerde, şeffaflıktan yoksun bir şekilde işlem yapıldığından bahsedilmektedir. Dolayısıyla bu durum, vergi cenneti ülkeleri kara para aklama ve kaçakçılığın cazibe merkezi haline getirmektedir (Kurt & Bozdoğan, 2023, s. 86).

- Bu olumsuz yapıları dikkat çekebilmek ve bazı tedbirler alabilmek amacıyla OECD bünyesinde bulunan Vergi Sorunları Komitesinin 20.01.1998 Tarihli Vergi Rekabeti Raporu'nda zararlı vergi rekabeti konusunda geliştirdiği tavsiyeler şu şekildedir (Kurt & Bozdoğan, 2023, s. 86) :

- Vergi cenneti ülkelerin OECD ülkeleriyle iş birliğine giderek bilgi değişimi ve şeffaflık konularında dikkat etmeleri gerekmektedir.

- Bu ikazı dikkate almayan ülkelere uluslararası örgütler tarafından yaptırımların uygulanacağı bildirilmiştir.

- Rapor, OECD üyesi ülkelerde bulunan ve potansiyel olarak zararlı olabilecek tercihli vergi rejim uygulamalarının 2000 yılı içerisinde ayrıntılı bir liste olarak saptanmasını ve bu tarihten itibaren beş yıl içerisinde aşamalı olarak dışlanması öngörmüştür (Öztürk, 2010, s. 28).



OECD Mali İşler Komitesi, 14 Kasım 2001 tarihli toplantısında zararlı vergi uygulamalarıyla mücadelede 1998 ve 2000 Raporları doğrultusunda çalışmaların değerlendirildiği "Zararlı Vergi Uygulamaları Üzerine OECD'nin Projesi: 2001 Yılı İlerleme Raporu" başlıklı rapor kabul edilmiş ve yayınlanmıştır. Rapor, özellikle vergi cennetlerine ilişkin çalışmalar olmak üzere, projede yaşanan gelişmeleri ele almaktadır. 2001 Raporu ile işbirliğine yanaşmayan vergi cennetlerine uygulanacak ortak yaptırımların, vergi cennetlerine ve üye ülkelerdeki tercih yaratan rejimlere aynı anda uygulanması kararı da alınmıştır (Hoşyumruk, 2003, s. 54). Bununla birlikte, OECD'nin vergi mükelleflerinin denetlenmesine yönelik bilgi paylaşım yöntemleri vardır. Bu yöntemler; (1) istek üzerine, (2) otomatik ve kendiliğinden olmak üzere "geleneksel bilgi değişim yöntemleri", (3) eş zamanlı vergi araştırmaları, (4) yurt dışında vergi araştırmaları ve (5) endüstriyel çapta bilgi değişimlerini içeren "yeni bilgi değişimi yöntemleri" dir (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 54).

Kısacası, OECD'nin 1996 yılında yürütmeye başlattığı çalışmalar, 2000 ve 2001 Raporları ile birlikte devam etmiştir.

4.2. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Avrupa Birliği'nin Yaptığı Çalışmalar

AB'de vergi rekabetiyle mücadele, Ruding Komitesinin 1992 yılında minimum kurumlar vergisi oranının %30 olması şeklindeki teklifiyle başlamıştır (Yılmaz, 2014: s. 144). Rapor'un amacı, üye ülkeler arasındaki kurumlar vergisi oranı farklılıklarının, ortak pazarın işleyişinde bozulmalara yol açıp açmadığının incelenmesidir. Söz konusu rapor, üye ülkelerin maliye bakanları tarafından, önerilerinin uygulanabilir olmadığı yönünde eleştirilere konu olmuştur. AB'de vergilendirmeye ilişkin kararlarda oybirliği kuralı geçerli olduğu için, Ruding Raporunda yer alan önerilerin uygulanması mümkün olmamıştır (Gergin, 2020: 96). AB'nin, zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye ilişkin çalışmaları, Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Kuralların kabul edildiği, 1 Aralık 1997 tarihinde de mevcuttur. AB tarafından kabul edilen kuralların odaklandığı konular şunlardır (Biçenel, 2006, s. 78-79):

- ÇUŞ'uların yardımcı destek hizmetlerinin görüldüğü ve Belçika'da örneği olan "koordinasyon merkezleri".

- Holding şirketleri.
- İrlanda'da örneği bulunan "Finansal Hizmet Merkezleri".
- Muaf tutulan şirketler ve bölgeler.

Söz konusu uygulama, kuralları potansiyel olarak zararlı rejimleri belirlemek üzere, bazı ölçütler tespit etmiştir (Biçenel, 2006, s. 79):

- İlgili ülkenin genel vergilendirme seviyesinden önemli ölçüde düşük efektif vergi oranları.

- Yabancılara tanınan vergisel kolaylıklar.
- Vergi teşviklerinin, yerli ekonomiden ayrık tutulması ve bu nedenle, ulusal vergi tabanını etkilememesi.

- Gerçek bir ekonomik faaliyet olmasa dahi, tanınan kolaylıklar.
- ÇUŞ'ların matrahlarının tespitinde uygulanan, uluslararası standartlardan, özellikle OECD tarafından belirlenenlerden sapan uygulamalar.

- Şeffaflık eksikliği.



AB'nin yasal statüsünün, OECD'den çok daha sıkı kurallarla sağlamlaştırılmış olması ve yine OECD'den farklı olarak, uluslararası bir nitelikte olması, yaptırımların bağlayıcılığı konusunda da farklı bir yerde konumlandırılmasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, AB'nin üyeleri bağlayıcı birtakım vergisel düzenlemeler getirmesi, egemenlik adına bir sınırlama olarak değerlendirilebilir (Çalcalı & Eroğlu, 2019, s. 55). AB'nin, amaçlarından birisi malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç pazar meydana getirmek olduğundan, 'serbest rekabet ilkesi' böyle bir sistemin temel ilkelerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır. AB'de, vergi rekabeti olgusunun, başlangıcı ve en önemli belirleyicisi, sermaye hareketleri üzerindeki kısıtlamaların kaldırılmasıdır (Biçenel, 2006, s. 76).

2000'li yılların ikinci yarısında AB kurumlarının vergi rekabeti ile mücadele anlayışı, birbiriyle dolaylı biçimde de olsa ilişkili bulunan bazı önemli gelişmeler ile yeniden şekillenmiştir. Bunlardan ilki, küresel finansal krizin getirdiği ekonomik bunalım ve kamu harcaması ihtiyacının artmasıdır. İkincisi ise daha güncel bir gelişme olarak ortaya çıkan ve gelişen teknolojik olanaklarla birlikte sivil bir hareket niteliği taşıyan veri sızıntılarıdır. Bu medya hareketi neticesinde vergiden kaçınma ve vergi rekabeti yöntemlerinin mutlak gizliliği ortadan kalkmış, kamuoyunda bu uygulamaların kapsamı ve detayları konusunda daha önce bulunmayan ciddi bir farkındalık oluşmuştur (Gergin, 2020, s. 101).

AB'ye üye bazı ülkeler, vergi cenneti olmanın avantajlarından faydalanırken, kendisinden sermaye kaçıışı gerçekleşen üye ülkeler ise dezavantajlı duruma düşmektedir. Özellikle, İsviçre ve Lüksemburg gibi hem AB üyesi hem de vergi cenneti olarak gösterilen ülkeler, düşük vergi oranları ve banka gizliliği gibi kriterleriyle, AB ülkeleri arasında, zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır. AB yönetimi, bu konuda gerekli çalışma ve dikkati göstermiştir. AB Ekonomi ve Maliye Bakanları Konseyi 02.06.2003 tarihinde gerçekleştirdiği toplantı sonrasında üye ülkelerde tespit edilen, 66 zararlı vergi uygulamasının, aşamalı olarak sonra erdirilmesi yönünde talimatlarını yayınlamıştır (Kurt & Bozdoğan, 2023, s. 87). Ayrıca, 2002 yılında yayınlanmış ve kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesi ile sınır ötesi ekonomik aktiviteleri engelleyici, vergisel uygulamalar ve bunların çözümleri konularını içeren komisyon raporu, en önemli doküman olma özelliğini korumaktadır (Bağdınlı, 2016, s. 126).

AB nezdinde, zararlı vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalarda, özellikle Avrupa Para Birliği sonrasında vergi koordinasyonu kavramına ağırlıklı olarak yer verilmiştir. Daha etkin ve dinamik bir yapı öngören vergi koordinasyonu kavramı, AB'de vergi harmonizasyonu kavramının yerine kullanılmaya başlanmıştır. Vergi koordinasyonu, üye devletlerin vergi uygulamalarını etkileyici nitelikteki "eylem ve önlemler" olarak tanımlanmaktadır. Vergi harmonizasyonu ise birlik düzeyindeki etkinlikler sonucunda sağlanan yakınlaşma olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, vergi koordinasyonundan farklıdır. Vergi koordinasyonu, vergi harmonizasyonuna göre daha az zorlayıcı ve yaptırımları olmayan bir eylemler dizisidir (Giray, 2005, s. 117).

4.3. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin Tutumu

ABD'nin vergi cennetleri ile mücadele konusundaki karşı çıkışı sonucunda, OECD eylemlerini yumuşatmış, 2001 yılında açıklayacağı işbirliği yapmayan, vergi cennetleri listesini geciktirmiş, yaptırımların uygulanmasını ise 2003 yılına kadar ertelemiştir. ABD'nin baskısı sonucu vergi cennetlerinin belirlenmesinde, yalnızca bilgi değişimi ve şeffaflık kriterlerinin esas alınmasına başlanmıştır. Ayrıca, Kongre'de de OECD



politikalarına karşı bir muhalefet ortaya çıkmıştır. Kongre çoğunluk lideri Dick Arme; ABD'nin küresel bir vergi polisi projesini desteklememesini, zengin ülkelerin küçük ve fakir ülkeler tarafından başarıyla uygulanan ekonomik politikalara karışmamasını talep etmiştir. Ancak, 11 Eylül olayları sonrasında ABD, offshore merkezlerine vergi rekabeti açısından değilse bile, kara para aklama ve terörün finansmanı yönünden bakmaya başlamıştır. Bununla beraber, 11 Eylül olaylarını gerçekleştirenler aslında offshore merkezlerini değil, bizzat ABD'nin ve AB ile Orta Doğu ülkelerinin bankacılık sistemlerini ve kayıtdışı "Hawala" sistemini kullanmışlardır (Biçenel, 2006, s. 81-82). Hawala, antik Çin ve Orta Doğu'ya kadar uzanan, asırlık bir uluslararası değer transfer sistemidir. Hawala ağlarının Asya'da yüzyıllar önce İpek Yolu boyunca seyahat eden tüccarlar için güvenli para transferleri sağladığı düşünülmektedir. Hawala güvenle eşanlamlıdır (Gediz Oral, 2021, s. 333).

Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (FATCA), ABD'nin uluslararası zararlı vergi rekabeti ile savaşmak amacıyla, ABD Gelir İdaresi tarafından 2010 yılında uygulamaya konulmuştur. FATCA'nın amacı, raporlama yolu ile ABD'li kişilerin yurt dışında bulunan mali varlıklarıyla ilgili ABD vergi mercilerine karşı şeffaflık sağlamaktır. OECD tarafından FATCA'yı takiben ortaya konulan bir diğer uygulama ise birden çok ülkeye raporlama yapma gerekliliğinin bir sonucu olan Ortak Raporlama Standardı (CRS)'dir. Böylelikle, birçok ülke ortak olarak vergi cennetlerinin olumsuzluklarından etkilenmeyecektir. Kapsamın daha da genişlediği bir diğer önlem, BEPS'dir. BEPS ile hükümetler arası işbirliğine gidilmesi ve kapsamlı bir eylem planının oluşturulması hedeflenmiştir (Kurt & Bozdoğan, 2023, s. 87).

ABD'de çoğu çevreler ABD'nin zaten yüksek vergiler nedeniyle ÇUŞ'ların merkez yeri seçimi bakımından kötü bir tercih olduğunu savunmaktadır. Ayrıca, son yıllarda ABD'den pek çok firmanın başka ülkelere kaydığını, ABD'de kurulu firmaların, başka ülkelerde kurulu firmalarla rekabet gücünün azaldığını, bu nedenle dramatik vergi indirimlerine gidilmesi gerektiğini ve vatandaşlarının tüm dünyada elde ettikleri gelirleri vergilemek yerine bölgesel vergileme esasına geçmesi gerektiğini savunmaktadırlar (Biçenel, 2006, s. 82).

4.4. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı G8 Finansal Eylem Görev Grubu Bünyesine Yürütülen Çalışmalar

Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ile ilgili çalışan, bir diğer kuruluş da G8 Ülkeleri tarafından kurulmuştur (Öz ve Yaraşır, 2010: 24). Mali Eylem Görev Gücü (FATF) Başkanı, Genel Kurul tarafından, FATF üyeleri arasından iki yıllık bir süre için atanmaktadır (Adalet Bakanlığı, 2023). Günümüzde Türkiye'nin de aralarında bulunduğu FATF'nin Ekim 2021 itibarıyla 37'si ülke ve 2'si uluslararası organizasyon olmak üzere toplam 39 üyesi bulunmaktadır (Akyürek, 2022, s. 1). Grubun temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına yönelik yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yapmaktadır (Yılmaz, 2014, s. 142). Bu amaçla, OECD'nin hazırlamış olduğu liste haricinde bir liste hazırlanmıştır. Bu iki liste tamamen birbiri ile aynı olmasa da FATF, vergi cennetlerinde şeffaflığın ve bilgi değişimi kurallarının bulunmaması nedeniyle bu ülkelerin kara para aklama konusunda ideal bölgeler olduğunu ortaya koyulmaktadır (Uygur, 2010, s. 91). FATF vergi cennetlerine, kara paranın aklanmasına yardımcı olan yerler açısından bakmaktadır. FATF'ın kara listeye aldığı ülkelerden Cook Adaları, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Nevis, Dominica aynı zamanda vergi cenneti olan Macaristan ise tercihli vergi rejimi uygulayan ülkedir. Bu anlamda, OECD ve FATF'ın hazırladığı listeler



tam anlamıyla örtüşmese de aynı amaca hizmet etmektedir. Bu nedenle, OECD ve FATF çalışmalarında birbirlerine destek vermektedirler (Gündoğdu, 2009, s. 101)

FATF ilk olarak, 14 Şubat 2000 tarihinde işbirliği yapmayan ülkeleri tespit etmek için 25 tane kriter belirlemiştir. Daha sonra belirlemiş olduğu kriterler doğrultusunda Haziran 2000 tarihinde 26 ülkeyi ele alan bir çalışma yapmıştır (Yılmaz, 2014, s. 142). G8 ülkeleri, Haziran 2013 toplantısında, bilgi paylaşımı konusunda daha fazla şeffaflık sağlamak ve modern çağda uluslararası vergi standartları geliştirmek için kararlı adımlar atacıklarını taahhüt etmiş ve OECD'yi desteklediklerini duyurmuşlardır (Çamurcu, 2017, s. 231).

OECD, AB, G8 dışında başka bazı örgütler bünyesinde de vergilendirme alanında çalışmalar yapıldığı görülmektedir. 140 üye ülkenin katıldığı Uluslararası Vergi Yönetimi Örgütleri Komitesi (CIOTA) vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve IMF vergi politikası ve vergi yönetimi konularında çalışmalar yürütmektedir. Birleşmiş Milletler (BM)'nin Vergi İşleri Uluslararası İşbirliği Uzmanlar Grubu, uluslararası vergi konularında çalışmaktadır. BM'nin ayrıca sözleşme niteliğinde ve kara paranın aklanmasının suç kabul edilmesi gerektiği yönünde 3 çalışması bulunmaktadır (Biçenel, 2006, s. 83-84):

- Viyana Sözleşmesi: 34 madde ve 1 ekten oluşmaktadır. 106 ülke tarafından imzalanmış, 11 Kasım 1990 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Uyuşturucu suçları ile ilgilidir.
- New York Sözleşmesi: Terör kazançlarına yöneliktir. 1996 yılında kabul edilmiştir.
- Palermo Sözleşmesi: “Uluslararası Organize Suçlara Karşı BM Sözleşmesi” adını taşıyan bu sözleşme 2000 yılında Palermo’da yapılan BM Genel Kurulu’nda kabul edilmiştir. Daha geniş kapsamlı bir sözleşmedir. Kapsamına; organize suç, kara para aklanması suçu ve yolsuzluğun önlenmesi konuları girmektedir.

5. Sonuç

İnsanlar ve toplumlar, küreselleşen dünya ile birlikte ülkelerin sınırlarını aşan faaliyetlere girmiştir. Dolayısıyla, ticaret, ekonomi, iletişim hatta spor ve müzik bile ülke sınırları içinde kalıcılığını koruması mümkün değildir. Farklı ülkelerden insanların bir araya gelmesiyle, mal ve hizmet alışverişinde bulunan toplumlar, uluslararası ölçekte büyük önem kazanmaya başlamıştır. Küreselleşme olarak adlandırabileceğimiz bu süreçte, teknolojik gelişmeler, üretim tarzı, sermaye hareketleri, uluslararası mal ve sermaye aktarımları da artmıştır. Dünya küreselleşip kaynaklar daha aktif hale geldikçe vergi rekabeti de zararlı bir boyuta ulaşmıştır. Dolayısıyla, zararlı vergi rekabeti, küresel bir sorun haline gelmiştir.

Aslında, ülkeler için vergi rekabeti, bir hak olarak kabul edilebilir. Fakat söz konusu hak, başka ülkelerin ekonomisine zarar verdiğinde, artık bir hak olmaktan çıkacaktır. Bir başka deyişle, vergi rekabetinin kötüye kullanılmasıyla birlikte vergi rekabeti de zararlı hale gelmiş demektir. Ülkelerin vergi rekabetine karşı gösterdikleri tutum, söz konusu rekabetten nasıl etkilendiği ile ilgilidir. Yatırımcılar, düşük vergi uygulayan ülkeleri tercih ettikçe, ülkeler de bir yarış haline girerler. Dolayısıyla vergi oranlarında genel olarak bir düşüş yaşanır. Bir başka deyişle ‘dibe doğru yarış’ın başlamasıyla birlikte zararlı vergi rekabeti ortaya çıkacaktır. Dibe doğru yarışın en güzel örneklerinden biri Doğu Afrika ülkeleridir. Burada doğrudan yabancı yatırımı çekmek için, vergi tatilleri gibi birçok vergi teşvikleri sağlamaktadır.

OECD, 1998 yılında, zararlı vergi rekabeti ile ilgili bir rapor yayınlamıştır. Zararlı vergi rekabetini belirleyen, genel kabul görmüş kriterler söz konusu raporda ele alınmıştır. Bu



rapor doğrultusunda, vergi teşvikinin, zararlı olup olmadığını tek bir kriter ile anlamak mümkün değildir. Türkiye’de ise bu durum, OECD kriterlerine ve Türk Vergi Sistemi’ndeki değişiklikler göz önüne alındığında vergi rekabetinin zararlı olup olmadığı tartışılabilir. Genel olarak bakıldığında, zararlı vergi rekabeti; Etkin vergi oranlarının olmaması veya düşük olması, İşletmelerin iç piyasada faaliyet göstermemeleri, Şeffaflık eksikliği ile Etkin bilgi alışverişi eksikliği gibi kriterlere göre tanımlanabilir.

Ayrıca tercihli vergi rejimi, elektronik ticaret, transfer fiyatlanması ve vergi cennetleri olmak üzere dört başlık altında zararlı vergi rekabetine neden olan uygulamalar ülkeler tarafından sıklıkla kullanılmaktadır. Ülkelerin tercihli vergi rejimlerinin uygulanmasının nedeni, yatırımcıları, kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmektir. Tercihli vergi rejimleri, vergi rekabetinin alanını sınırladığından yararlı olabilir. Bunun aksine, tercihli vergi rejimi uygulandığında başka bir ülkenin vergi sistemi zarara görüyorsa rejim zararlıdır.

Küreselleşme ve hızla gelişen teknoloji ile ticari alışkanlıkların değişmesi ile birlikte zararlı vergi rekabetinin bir diğer uygulaması, elektronik ticarettir ortaya çıkmıştır. Özellikle COVID 19 pandemisi ile birlikte 2020 ve 2021 yıllarında artış göstermiştir. Söz konusu uygulama ticari açıdan kolaylıklar sağlasa da vergileme yönünden; uluslararası işbirliğinin oluşmaması ve zorunlu bir hal alması, dijitalleşme sorunu, sunucu bilgisayar sorunu ile araçların ortadan kalkması gibi birçok sorunu meydana getirmiştir

Diğer bir uygulama olan, uluslararası transfer fiyatlandırması kavramı, söz konusu şirketlerin, vergi yüklerini minimize etmek için kullandıkları, en önemli araçlardan birisidir. Pek çok ülke, gelir vergilerinden kaçınmak için, transfer fiyatlandırmasını, kendi çıkarlarına göre ayarlamaktadır. Ayrıca, yine bazı olumsuzlukları önlemek amacıyla da söz konusu transfer fiyatlandırması kanunlarını kabul etmişlerdir.

Vergi cennetleri, zararlı vergi rekabeti uygulamalarının sonucusudur. Vergi cenneti ülkelerin, en önemli amaçları; paranın, yatırıma dönüşmesini ya da başka bir şekilde burada değerlendirilmesini sağlamaktır. Vergi cennetleri, sanal merkezler olarak da nitelendirilir. Çünkü burada gerçekleştirilen finansal işlemlerin birçoğu gerçek dışıdır. Vergi cennetleri, teknolojinin gelişmesiyle birlikte, yaygınlaşmaya da başlamıştır. Dolayısıyla, vergi cennetlerinin ortaya çıkardığı sorunları; mali bozulmanın ortaya çıkması, yatırımcıların, vergi yüklerini minimize etmeleri için birbirleriyle yarış haline girmesi, dışsallıklar, politik ve demokratik sorunlar ile vergiye karşı oluşan olumsuz tavırlar şeklinde sıralamak mümkündür.

Çalışmada son olarak, zararlı vergi rekabetine karşı yapılan çalışmalar ve alınan önemler ele alınmıştır. En etkili çalışmalar OECD tarafından sürdürülmüştür. 1998 raporunda, zararlı vergi rekabeti ile mücadele için, olabildiğince fazla devletin katılımının sağlanması gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca, OECD, vergi cennetlerine yapılan ödemelerin, matrahtan indirilmemesini önermiştir. Bunun yanı sıra, tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin, vatandaşlarının ödemelerine stopaj konulmasını önermiştir. Vergi cennetlerinin olumsuzlukları konusundaki tavsiye ve çalışmaları, OECD ve AB gibi iki etkili organizasyonlar tarafından ortaya atılmıştır. 1998 raporunda ayrıca, bazı tavsiyelerden söz edilmiştir. Söz konusu tavsiyeler; ulusal mevzuat ve uygulamalara ilişkin, vergi anlaşmalarına ilişkin, uluslararası alanda işbirliğine ilişkin tavsiyelerdir. AB ise bu konuda, barışı korumak, ekonomik ve sosyal gelişim için bir araya gelmiştir.



AB'nin yasal statüsü, OECD'den daha sıkı kurallar ile sağlamlaştırılmıştır. Yaptırımların bağlayıcılığı konusunda da farkları olduğunu söylemek mümkündür. AB'de vergi rekabetinin başlangıcı olarak, sermaye üzerindeki hareketlerin kısıtlanmasının kaldırılması kabul edilir. OECD eylemlerinin biraz daha yumuşatılmış hali, ABD'nin tutumudur. 2010 yılında, vergi rekabeti ile mücadele amacıyla, FATCA kanunlaştırılmıştır. Burada amaç, raporlama yöntemi ile ABD'li kişilerin yurt dışında bulunan mali varlıklarıyla ilgili, ABD vergi mercilerine karşı şeffaflık sağlamaktır. Zararlı vergi rekabetine karşı yürütülen çalışmalardan sonuncusu ise G8 Finansal Eylem Görev Grubu'dur. Söz konusu grubun temel amacı, tüm ülkelerde kara paranın tespitine ve aklanmasına ilişkin yasal ve düzenleyici reformların yapılması konusunda çalışmalar yürütmeleridir. OECD, AB, G8 dışında, CIOTA; vergi idareleri konusunda, Dünya Bankası ve IMF vergi politikası ve vergi yönetimi konularında bazı çalışmalar yürütmektedir.

Sonuç olarak, zararlı vergi rekabeti sorunu için henüz kesin bir çözüm ortaya konulmamasına rağmen, sorunların çözümünde asıl olarak çok taraflı bir çaba gereklidir diyebiliriz. Çünkü teknolojinin de gelişmesi ile birlikte, küreselleşme ortak artık bir vergi politikası belirlemeyi imkansız kılmaktadır. Ülkeler çok taraflı değil de yalnız hareket edip sorunlarla başa çıkmaya çalıştıklarında, sorunların daha da derinleştiğini söyleyebiliriz. Eğer, tüm ülkelerin katıldığı küresel bir çaba ile çalışma yürütülürse, çaba karşılıksız kalmayacaktır.

Kaynakça

- Adalet Bakanlığı. (2023). FATF (Financial Action Task Force). <https://124.im/1zutJg> Erişim tarihi: 16.05.2023.
- Ağcakaya, S., & Kaya, I. (2022). Blockchain Teknolojisi ve Uygulamaları. İçinde Ağcakaya, S. (Eds.). *Blockchain Teknolojisinin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi* (s. 59-80). Nobel Yayınevi.
- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi.
- Aktuğ, M. & Öz, E. (2021). Küresel vergi şeffaflığının artırılmasında uluslararası bilgi paylaşımının rolü, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 115-148.
- Akyürek, K. (2022). Mali Görev Gücü (Financial Action Task Force-FATF)'nün Değerlendirilmesi ve Türkiye'deki Yansımaları, <https://124.im/NrAZ> adresinden 16.05.2023 tarihinde erişim sağlanmıştır.
- Altıntaş, F. (2022). OECD grubundaki avrupa ülkelerinin vergi rekabetçiliği performanslarının analizi: istatistiksel varyans prosedürü tabanlı oca yöntemi ile bir uygulama, *Journal of Emerging Economies and Policy*, 7(2), 40-119.
- Anbar, A. (2001). E-Ticarette karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri, *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2), 18-32.
- Armağan, R. & İçmen, M. (2012). Vergi rekabeti ve Türkiye'ye yansımaları, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 145-172.
- Arslan, M., O. (2011). Vergi cennetleri ve küresel yoksulluk, *Vergi Raporu*, 142, 42-48.
- Aynagöz, A. & Acer, A. (2022). E-ticarette kayıt dışılık ve kayıt dışılığı azaltmaya yönelik çözüm önerileri, *Disiplinlerarası Yenilik Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 35-51.
- Bağdımlı, İ., H. (2016). Vergi yükü ve vergi rekabeti, *KMPG Sorumlu Vergicilik*, 119-128.
- Bahtiyar, E. (2022). Vergi cennetlerine ilişkin kurumsal önlemler, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 117-132.
- Bişenel, Y. (2006). *Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Cain, V., Malvia B. & Arya, S. (2021). An overview of electronic commerce (e-commerce), *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 27(3).



- Clausing, K., Saez, E. & Zucman, G. (2021). Ending corporate tax avoidance and tax competition: a plan to collect the tax deficit of multinationals, *UCLA, School of Law*, 20(12), 1-20.
- Çalçalı, Ö. & Eroğlu, A. (2019). Uluslararası vergi rekabeti ve Türkiye'nin bulunduğu konum, *Vergi Raporu*, (241), 46-61.
- Çamurcu, Z., N. (2017). Vergi cennetleri ile mücadele aracı olarak şeffaflık: "OECD- BEPS 5 numaralı eylem planı (2015 nihai raporu) temelinde bir çalışma, *International Journal of Public Finance*, 2(2), 226-244.
- Çelikkaya, A. (2022). Zararlı vergi uygulamalarının gelişimi, *Gümrük Ticaret Dergisi*, (28), 12-26.
- Dharmapala, D. & Hines, J., R. (2009). Which countries become tax havens?, *Journal of Public Economics*, 93, 1058-1068.
- Diliçikik, A. (2012). *Transfer Fiyatlaması ve Türkiye Uygulaması* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, A. & Kabayel, M. (2016). Küresel vergi rekabeti ve vergi cennetleri üzerine değerlendirmeler, *Liberal Düşünce Dergisi*, (81), 75-98.
- Dwyer, T. (2000). 'Harmful' tax competition and the future of offshore financial centres, such as vanuatu, *Pacific Economic Bulletin*, 15(1), 48-69.
- Ergün, Y. (2022). Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ve seçilmiş ülke uygulamaları, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1267-1290.
- Ferhatoğlu, E. (2014). Uluslararası Kamu Maliyesi. İçinde Tekin, F., & Arslan, O. (Eds.). *Uluslararası Vergi Sorunları*, (s. 116-137) Açıköğretim Fakültesi Yayını. No: 1876.
- FitzGerald, V. & Siu, E., D. (2019). The effects of international tax competition on national income distribution, *International Policy Rules and Inequality*, 1-22.
- Gaigne, C. & Wooton, L. (2010). The gains from preferential tax regimes reconsidered, *Regional Science and Urban Economics*, 1-28.
- Gediz Oral, B. (2021). Gayri resmi değer transfer sistemlerinin kara para aklama ve terörizmin finansmanındaki rolü: hawala sistemi, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(2).
- IMF. (2019). L'explosion des investissements fantômes. <https://124.im/TbIX8j> Erişim tarihi: 21.02.2023.
- Kaplan Dönmez, N., F. (2020). Transfer fiyatlandırması kavramı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12(23), 403-425.
- Kargı, N. & Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki etkisizlik etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 21-37.
- Kargı, V. & Yaygır, T. (2016). Küreselleşme, Vergi rekabeti ve Türkiye'de vergi yükü, *International Journal of Public Finance*, 1(1), 1-22.
- Kurt, S. & Bozdoğan, D. (2023). Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine olumsuz etkileri, *Stratejik Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 78-93.
- Lampreave, P. (2011). Fiscal competitiveness versus harmful tax competition in the European Union, *Bulletin for International Taxation*, 65(6), 1-18.
- Masun, M., A. (2019). Çokuluslu şirketlerin finansal yönetiminde transfer fiyatlandırması ve bir uygulama, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 247-255.
- Morriss, A., P. & Moberg, L. (2012). Cartelizing taxes: understanding the oecd's campaign against "harmful tax competition, *Columbia Journal of Tax Law*, 4(1), 1-64.
- OECD. (1998). Electronic commerce: taxation framework conditions, <https://124.im/4QqvI> Erişim tarihi: 08.01.2023.
- OECD. (2000). Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, <https://124.im/lh2RZ> Erişim tarihi: 23.12.2023.
- OECD. (2006). The OECD's project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries, <https://124.im/835HQ1J> Erişim tarihi: 26.12.2022.
- Organ, İ. & Çavdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar, *İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi*, 3(1), 63-84.
- Öz, S. (2014). Uluslararası Kamu Maliyesi. İçinde Tekin, F., & Arslan, O. (Eds.). *Uluslararası Vergi Rekabeti*, (s. 158-176.) Açıköğretim Fakültesi Yayını. No: 1876.



- Öztürk, A. (2010). *Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, S. & Özsolak B. (2019). An investigation on the relationship between tax havens, lobby and welfare loss, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 35, 294-312.
- Öztürk, S. & Ülger, Ö. (2016). Zararlı vergi rekabeti ve vergi cennetleri: vergi cennetlerinin vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve kara para aklamadaki rolü *Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(9), 118-135.
- Pehlivan, O. & Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi.
- Quak, E. (2018). The impact of international tax competition on low and middle-income countries, *Knowledge, Evidence and Learning for Development*, 1-15.
- Sağlam, A. (2021). Ödenmeyen sermaye taahhüdünün transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi, *Mali Çözüm*, 31(168), 253-270.
- Sefikhanov, A. (2005). *Serbest Bölgeler ve Vergi Rekabeti* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Titiz, L. (2021). *Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
- Türkay, K. & Ercan, C. (2022). Muhasebe Uygulamalarında Teknolojik Entegrasyon. İçinde M. İğde & M. Karahan, (Eds.). *Elektronik Ticarete Yaşanılan Muhasebe Sorunlarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği*, (s. 31- 65). Özgür Yayınları.
- UNCITRAL, (1996). Modern law on electronic comerce, <https://124.im/J15f60H> adresinden 9.01.2023 tarihinde erişim sağlanmıştır.
- Uygur, Ö. (2010). *Vergi Cennetleri ile Karapara Aklamanın Mali Piyasalara Etkileri* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uyğun, U. & Faydalı, F. (2021). Maliye Araştırmaları-4. İçinde Burçin Bozdoğanoglu, (Eds.). *Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyüme Etkisi: Türkiye Örneği*, (s. 309-327).Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ürüt Saygın, S. & Avcı, O. (2020). Vergi rekabetinin değerlendirilmesi: türkiye için çıkarımlar, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(35), 637-671.
- WTO, (1998). Electronic Commerce and the role of the WTO, <https://124.im/wQY8i> Erişim tarihi: 09.01.2023.
- Yetkiner, E. (2001). Vergi cennetleri ve yabancı sermayenin vergi cenneti ülkeleri seçme nedenleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, (237).
- Yıldırım, E. (2022). *Restoran İşletmelerinin Elektronik Ticarete Yönelmesinde Belirleyici Olan Unsurlar ve E-Ticaret Uygulamaları: İstanbul İli Örneği* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıldız, A. & Demir, M. (2019). Vergi cennetleri ve küresel gelir eşitsizliği, *Maliye Dergisi*, 176, 329-354.
- Yordadoğ, V. & Albayrak, M. (2017). OECD ülkelerinde vergi rekabeti, *Sosyoekonomi*, 25(32), 121-148.



Extended Summary

Globalization, which is one of the most important phenomena of today's world in recent times, is the unification of different nations in a common point. With the developments experienced in the globalization process, a multi-layered integration process has emerged that eliminates the differences in economic, political and social structures.

With globalization, barriers such as time and geographical borders have begun to disappear. This has created additional earning opportunities by taking advantage of tax system differences between countries and providing mobility to production factors such as labor and capital. In this sense, taxation has acquired the characteristic of being a competitive element. In addition, with the developments in the technological field, the commercial and economic connections between countries increase, causing labour and capital to become mobile. This brings the concept of international tax competition to the forefront.

Liberalization and increased production factors mobility, which are the most basic characteristics of the globalization process following a parallel course with the concepts of "communication", "information" and "technology" where rapid developments are taking place, have created a change in tax policies. This has led to increased tax competition. As a result of increased mobility of labour and capital from factors of production, the decision taken by one country regarding its tax burden and rates clearly affects the decisions of other countries regarding their taxation systems. As a result of this globalization, we can say that the increased mobility of labour and capital increases tax competition between countries. Apart from these two reasons, the emergence of tax havens is among the reasons for the increase in tax competition.

When international tax competition is used for development purposes by some countries, it is possible to talk about beneficial tax competition. On the contrary harmful tax competition, if it is used to attract foreign direct investments to their own countries, causing inefficiency in resource distribution. There are certain criteria for the competition to be considered harmful. Some criteria prepared by the OECD cause other countries to be negatively affected. One of the most important reasons for tax competition is tax havens. Tax havens are well positioned to take advantage of the significant international mobility of business investments and the associated tax base. There is enough reason to expect low tax rates to affect both foreign investors' investment and tax avoidance activities, and a comprehensive literature documents the magnitude of the effects of low tax rates. Countries that do not have a tax or have a very low tax rate are called "tax havens". These countries are mostly island countries. Organizations that know that if they take them to their own countries, they will be subject to a higher rate of taxes compared to the practices of tax haunted countries, may prefer to keep them in tax haunted countries instead of taking them to their own countries. In short, the most important objectives of the countries in question are to ensure that the money is converted into an investment or otherwise evaluated here. Because tax haven countries are countries that do not have tax practices or impose very low rates of taxes. Therefore, the investor will prefer to keep his earnings in tax haven countries.

International tax competition, especially harmful tax competition, can have many negative effects if measures are not taken on a global scale. Each country has different efforts to prevent harmful tax competition, which varies according to their impact on tax systems. The study against harmful tax competition was first launched by the OECD in



1996. The measures taken are global and the aim is to ensure that investments, especially in developing countries, are not affected by harmful tax competition. It also protects tax bases from the harmful effects that other countries will have. A number of measures are taken with applications such as preferential tax regime, electronic commerce, transfer pricing and tax havens. They are members of many countries; through international organizations such as the OECD or the EU, it has carried out studies and taken measures.

The OECD has recommended that payments to tax havens should not be deducted from the base and that payments to citizens of countries with preferential tax regimes should be withheld. The OECD's advice to its members, although partially sanctioned, is more advisable to non-member countries to avoid the harmful effects of tax competition, as there is no sanction.

The fight against tax competition in the EU began with a proposal by the Ruding Committee in 1992 that the minimum corporate tax rate should be 30%. The purpose of the report is to examine whether differences in corporate tax rates between member countries lead to disruptions in the functioning of the common market. The report has been criticized by the finance ministers of the member states for not being feasible. Since the rule of unanimity is valid in EU taxation decisions, it has not been possible to implement the recommendations contained in the Ruding report.

As a result of the US opposition to the fight against tax havens, the OECD has softened its actions, delaying its list of non-cooperative tax havens, which it will announce in 2001, and postponing the implementation of sanctions until 2003. As a result of the pressure of the US, the determination of tax havens has started to be based only on information exchange and transparency criteria.

Another organization working on the prevention of harmful tax competition was founded by the G8. The Chairman of the Financial Action task Force (FATF) is appointed by the General Assembly for a period of two years among the FATF members. The Group's main objective is to implement legal and regulatory reforms aimed at detecting and laundering money in all countries. For this purpose, a list other than the one prepared by the OECD has been prepared. Although these two lists are not exactly the same, the FATF suggests that these countries are ideal for money laundering, due to the lack of transparency and information exchange rules in tax havens. The FATF looks at tax havens in terms of places that help to launder money. Of the countries that the FATF blacklisted, Cook Islands, Marshall Islands, Nauru, Niue, Nevis, Hungary, which is also a tax haven, has a preferential tax regime. In this sense, although the lists prepared by the OECD and FATF do not exactly overlap, they serve the same purpose. The OECD and FATF support each other.

In this sense, in the study, the concept and scope, criteria and cost and effects of harmful tax competition were mentioned respectively. In this regard, practices that harm tax competition and their consequences. In addition, information will be given about the work carried out by the OECD, the EU, the USA and the G8 Financial Action Group in this field and the measures taken in this regard. In this context, it is possible to say that while a clear solution cannot be put forward regarding harmful tax competition, a multilateral effort to be put forward by countries to solve the problems is necessary.



Ek Bilgiler

Çıkar Çatışması Bilgisi: Yazarlar, çalışmada çıkar çatışması olmadığını kabul etmektedir.

Destek Bilgisi: Çalışmada herhangi bir kuruluştan destek sağlanmamıştır.

Etik Onay Bilgisi: Çalışma, etik onay belgesi gerektirmemektedir.

Katkı Oranı Bilgisi: Birinci yazarın katkı oranı %60, ikinci yazarın katkı oranı %40 şeklindedir.

