TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ)
ANABİLİM DALI

ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ: AVRUPA BİRLİĞİ, VERİ SIZINTILARI VE MALİ DEMOKRASİ

Yüksek Lisans Tezi

Gizem GERGİN

Ankara 2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE(KAMU EKONOMİSİ)
ANABİLİM DALI

ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ: AVRUPA BİRLİĞİ, VERİ SIZINTILARI VE MALİ DEMOKRASİ

Yüksek Lisans Tezi

Gizem GERGİN

DANIŞMAN
Prof. Dr. N. Semih ÖZ

Ankara 2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ)
ANABİLİM DALI

Gizem GERGİN

ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ: AVRUPA BİRLİĞİ, VERİ SIZINTILARI VE MALİ DEMOKRASİ

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
Prof. Dr. N. Semih ÖZ	……
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL	..……..
Doç. Dr. Cenker GÖKER	…….

Tez Sınavı Tarihi:

14.01.2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. N. Semih ÖZ danışmanlığında hazırladığım "Zarar Verici Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği, Veri Sızıntıları ve Mali Demokrasi (Ocak 2020)" adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih:

Adı-Soyadı ve İmza

Gizem GERGİN

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamda bana yol gösteren ve zaman ayıran, desteğini ve engin bilgilerini esirgemeyen danışman hocam Sayın Prof. Dr. N. Semih ÖZ'e öncelikle teşekkür etmek isterim.

Hayatımın her alanında olduğu gibi eğitim hayatımda da bütün kararlarımı destekleyen babam Erol GERGİN'e;

Bana her zaman ilham ve cesaret veren dostlarım Dilek SOYKUVVET, Merve ESEN ve Zeynep ARDIÇ'a;

Tez çalışması süreci boyunca zor günlerimde yanımda olan ve beni dinleyen değerli dostum Yasin ŞEKER'e teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

TEŞEKKÜR ..... **i**
KISALTMALAR ..... **v**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vi**
GRAFİKLER LİSTESİ ..... **vii**
GİRİŞ **1**
1. VERGİ REKABETİ KAVRAMI 6
1.1. Demokrasi ve Küreselleşme Bağlamında Vergilendirme 6
1.1.1. Demokrasi Kavramı 6
1.1.1. Demokrasi ve Vergilendirme İlişkisi 8
1.1.2. Küreselleşme Kavramı 9
1.1.3. Küreselleşme ve Vergilendirme İlişkisi 11
1.1.4. Küreselleşme ve Demokrasi Bağlamında Vergilendirme 13
1.2. Vergi Rekabetinin Tanımı ve Kapsamı 14
1.3. Vergi Rekabetinin Unsurları 19
1.4. Vergi Rekabetinin Araçları 20
1.5. Vergi Rekabeti Kuramları 22
1.5.1. Tiebout Modeli 22
1.5.2. Temel Vergi Rekabeti Kuramı 23
1.6. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması 26
1.6.1. Vergi Otoritelerinin Düzeyine Göre 26
1.6.1.1. Dikey Vergi Rekabeti 26
1.6.1.2. Yatay Vergi Rekabeti 27
1.6.2. Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre 28
1.6.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti 28
1.6.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti 30
2. ZARARLI VERGİ REKABETİ 31
2.1 Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı 31
2.2 Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları 37
2.2.1. Vergi Cennetleri 37
2.2.2. Tercihli Vergi Rejimleri 41
2.2.3. Agresif Vergi Planlaması 42
2.2.4. Transfer Fiyatlandırması 46
2.2.5. Elektronik Ticaret 49
2.3 Zarar Verici Vergi Uygulamalarına Karşı Alınan Önlemler 50

2.3.1. Küresel Finansal Kriz Öncesi Süreç: 1996-2009 Dönemi 51
2.3.2. Küresel Finansal Kriz ve BEPS : 2009 Sonrası Süreç 56
2.3.3. Veri Sızıntıları 58
2.3.3.1 Wikileaks (Cablegate) Sızıntısı 60
2.3.3.2 Kıyı Ötesi Sızıntısı 61
2.3.3.3 Lüksemburg Sızıntısı 62
2.3.3.4 HSBC (İsviçre) Sızıntısı 63
2.3.3.5 Panama Belgeleri 63
2.3.3.6 Paradise Belgeleri 68
3. AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ 70
3.1 Avrupa Bütünleşmesinin Tarihçesi 70
3.2 Avrupa Birliğinde Vergilendirme 72
3.3 Avrupa Birliğinde Vergilendirme İlkeleri 73
3.4 Avrupa Birliğinde Vergilendirmenin Kaynakları 75
3.4.1. Birincil Kaynaklar 76
3.4.2. İkincil Kaynaklar 77
3.5 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması 78
3.5.1. Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması 78
3.5.2. Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması 81
3.6 Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti 84
3.6.1. Avrupa Birliğinde Vergi Oranları 85
3.6.1.1 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Oranları 85
3.6.1.2 Avrupa Birliğinde Gelir Vergisi Oranları 87
3.6.1.3 Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi Oranları 89
3.6.2. Avrupa Birliğinde Vergi Gelirleri 91
3.6.2.1 Avrupa Birliğinde Toplam Vergi Gelirleri 91
3.6.2.2 Avrupa Birliğinde Türlerine Göre Vergi Gelirleri 92
3.6.2.3 Vergi Yükünün Dağılımı 93
3.7 Avrupa Birliğinin Vergi Rekabeti Kavramına Yaklaşımı 95
3.7.1. Ruding Raporu 96
3.7.2. Monti Paketi 96
3.7.3. İş Davranış Kuralları 97
3.7.3.1 Devlet Yardımı Yasağının İş Davranış Kuralları Kapsamında Uygulanması 99

3.8 Küresel Finansal Kriz ve Veri Sızıntıları Sonrasında Uygulanan Vergi Rekabetiyle Mücadele Politikaları 100
3.8.1. Agresif Vergi Planlaması ve Vergiden Kaçınma ile Mücadele 102
3.8.2. Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi 104
3.8.3. Avrupa Birliği Vergi Cennetleri Listesi 106
3.8.4. Avrupa Birliğinde Veri Sızıntılarına Verilen Tepkiler 109
3.8.4.1 Kıyı Ötesi Sızıntısına Verilen Tepkiler 109
3.8.4.2 Lüksemburg Sızıntısına Verilen Tepkiler 110
3.8.4.3 Panama Belgelerine Verilen Tepkiler 111
3.8.4.3.1 PANA Komitesi 111
3.8.4.3.2 Şirketlerin Gerçek Sahiplerinin Açıklanması Zorunluluğu 113
3.8.4.3.3 Muhbirlerin Korunması Direktifi 114
3.8.4.3.4 Aracıların Sorumluluğu 115
3.8.4.4 Paradise Belgelerine Verilen Tepkiler 116
3.9 Avrupa Birliğinde Veri Sızıntılarının Mali Demokrasiye Etkisi 117
3.9.1. Mali Demokrasi Kavramı 117
3.9.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Mali Demokrasiye Etkisi 124
3.9.2.1 Vergi gelirleri açısından etkisi 126
3.9.2.2 Vergi bileşimi açısından etkisi 127
3.9.3. Veri Sızıntıları Mali Demokrasi İlişkisi 129
3.9.3.1 Sorumluların Yaptırıma Uğraması 131
3.9.3.2 Karar Mekanizmalarını Etkilemesi (Gündem Yaratması) 133
3.9.3.3 Kalıcı Etki Yaratması 134
3.9.3.4 Özel Hayatın Gizliliği ve Diğer Riskler 136
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 139
KAYNAKÇA 150
ÖZET 174
ABSTRACT 176

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ABA : Avrupa Birliği Anlaşması

ABAD : Avrupa Birliği Adalet Divani

ABİDA : Avrupa Birliğinin İşleyişine Dair Anlaşma

AET : Avrupa Ekonomik Topluluğu

AMLD : Kara Para Aklamayı Önleme Direktifi

AKÇT : Avrupa Kömür Çelik Topluluğu

ATAD : Vergiden Kaçınma ile Mücadele Direktifi

BEPS : Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma

CCCTB : Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı

CCTB : Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı

ECOFIN : Ekonomik ve Mali İşler Konseyi

GB : Gigabayt

GSYİH : Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

ICIJ : Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu

IMF : Uluslararası Para Fonu

KDV : Katma Değer Vergisi

NAFTA : **Kuzey** Amerika Serbest Ticaret Anlaşması

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

TB : Terabayt

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Kıyı Ötesi Faaliyetlere İlişkin Veri Sızıntıları 60

Tablo 2: Panama Belgeleri İncelemelerinde Elde Edilen Vergi Geliri 67

Tablo 3: AB Üyesi Ülkelerdeki En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (1995-2019)..... 85

Tablo 4: Avrupa Birliği'nde Gelir vergisi Oranlarının Değişimi (1995-2019)..... 89

Tablo 5: Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Oranlarının Değişimi (1995-2019)..... 90

Tablo 6: AB Ülkelerinde Vergi Türlerine göre Gelirlerin GSYH'ye Oranı (%) (1997-2017). 93

Tablo 7: Vergi Türlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı (%) (1997-2017) 94

Tablo 8: AB Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi 104

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: AB Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Dinamikleri (1995-2019) 87

Grafik 2: Avrupa Birliği'nde En Yüksek Gelir vergisi Oranları (1995-2019) 88

Grafik 3: Avrupa Birliği'nde En Yüksek KDV Oranları 90

Grafik 4: 1997-2017 Dönemi Toplam Vergi Geliri/GSYİH Oranı (%) 92

GİRİŞ

Verginin kanuniliği fikri ilk kez, mutlak egemenlerin sınırsız yetkilerinin sınırlandırılmaya başlaması ile gündeme gelmiştir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, demokratik düzenin temeli olmuş ve bu düzenin gelişmesine olanak yaratmıştır. Günümüzdeki modern demokrasiler, yasama organının vergilendirme yetkisi kazanma çabaları ile şekillenmişitr. Vergilendirme-demokrasi ilişkisi önemini günümüzde de sürdürmektedir. Vatandaşlar mali alandaki tercihleri demokratik seçimler yoluyla belirtmektedir. Böylelikle parlamentolara aktarılan bütçe hakkı çerçevesinde kamusal hizmetlerin sürdürülmesi mümkün olmaktadır. "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi, demokrasi ile vergilemenin yakın ilişkisini ifade etmektedir. Günümüzde vatandaşlar, vergilendirme ve kamu harcamalarına ilişkin tercihlerini politika alanına demokratik sistem aracılığı ile yansıtmaktadır. Devletlerin vergilemeye ilişkilerin yetkileri de 17. yüzyıl ve öncesinde olduğu gibi mutlak olmaktan çıkmış ve anayasal olarak sınırlandırılmıştır. Bu yetkinin meşruiyeti, vatandaşlara karşı sorumluluklarını yerine getirmelerine bağlı hale gelmiştir.

1980'li yıllardan itibaren etkisini artıran bir gelişme olan küreselleşme; getirdiği yeni kavramlarla toplum, demokrasi ve vergilendirme ilişkisinin yeniden sorgulanmasına yol açmıştır. 1980'li yıllardan itibaren neo-liberal politikaların yaygınlaşmasıyla ülke ekonomileri dışa açık hale gelmiş, sermaye kontrolleri ve kısıtlamaları kaldırılmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak bilgi teknolojileri ve internetin gelişmesi ve yaygınlaşması ülkeler arasındaki mesafeleri kısaltmış ve iletişimi kolaylaştırmıştır. Bu durum başta sermaye olmak üzere hareketli vergi matrahlarını vergi oranlarına daha duyarlı hale getirmiştir. Sermayeyi bir ülkeden diğerine transfer etmek veya okyanus ötesi bir ülkede paravan şirket kurmak birkaç saniyelik bir işlem haline gelmiştir. Bu da hareketli sermayenin ülkeler arasındaki vergi mevzuatı farklarından ve mevzuat açıklarından

yararlanarak vergi yükünü ahlaki (bazen de yasal) olmayan biçimde azaltmasını mümkün hale getirmiştir. Tüm bunlar vergilendirmeyi, özellikle sermayenin vergilendirmesini, ulusal bir politika olmaktan çıkarıp, uluslararası bir kavrama dönüştürmüştür. Dışa açık ekonomilere sahip ülkelerin vergi oranları diğer ülkeleri etkilemekte ve diğer ülkelerin vergi oranlarından etkilenmektedir. Ülkelerin vergi politikaları arasındaki karşılıklı bağımlılığı dikkate almayan uluslararası vergi kuralları, bu değişimin getirdiği güçlükleri düzenlemekte yetersiz kalmıştır. Ülkelerin uluslararası alanda bağımsız mali politikalar izleyebilme yetisini ifade eden mali egemenlikleri aşınmaya başlamıştır. Bu da ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabetini artırmış ve ülkelerin hareketli vergi matrahlarını vergileme kapasitesini azaltmıştır. Zararlı vergi rekabeti neticesinde ülkeler, demokratik seçimler yoluyla belirlenen harcama ve bölüşüm kararlarını uygulamak için değil, vergi matrahlarının diğer ülkelere kaçmasını engellemek amacıyla vergi politikaları geliştirmeye başlamıştır. Bu durum, demokratik ulus devletlerde seçimler yoluyla belirlenen vergi politikalarının pratikte uygulanamıyor olmasına yol açmıştır. Zira bir ülkede demokrasiden bahsedebilmek için demokrasinin resmi göstergeleri olan eşit oy ilkesi, temsil hakkı vb. şartların sağlanması tek başına yeterli değildir. Bunların yanında, demokrasinin fiili göstergesi olarak, vatandaş tercihlerinin politika alanına etkin biçimde yansıtılabilmesi de gereklidir. Zira politika değişikliği yaratmayan demokratik seçimler yalnızca formaliteden ibaret olacaktır.

Küreselleşme ve zararlı vergi rekabetinin, devletlerin vergileme yetkisi üzerinde yarattığı olumsuzluklar bu çerçevede değerlendirildiğinde, devletin egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenliğin zedelendiğini söylemek mümkündür. Mali egemenliğin zedelenmesi aynı zamanda daha yeni bir kavram olan ve hükümetlerin, seçmen tercihleri doğrultusunda maliye politikası izleyebilme kapasitesine sahip olması anlamına gelen "mali demokrasi"nin de aşınması anlamına gelmektedir. Mali

demokrasinin aşındığı bir ülkede, karar alıcılar gerekli esnekliğe sahip olmadığı için, demokrasinin temel gereği olan vatandaş tercihlerinin maliye politikası kararlarına aktarılması süreci gerçekleştirilemeyecektir. Dolayısıyla toplum-devlet arasında kurulmuş olan mali sosyal sözleşme işlemeyecektir. Nitekim günümüzde de demokratik ülkelerin pek çoğunda, çok uluslu şirketlerin ve sermayenin vergilendirilmesinin zorlaşması, ülkelerin daha çok tüketim vergilerine ve ücret üzerinden alınan vergilere ağırlık vermesi sonucunu doğurmuştur. Bu da resmi olarak artan oranlı olan vergi sistemlerini fiili olarak azalan oranlı hale gelmiştir. Zararlı vergi rekabetinin hem vergi gelirleri ve bileşimi hem de egemenlikle üzerinde yarattığı olumsuzluklara karşı alınacak tek taraflı önlemlerin yeterli olmayacağı fikri dünya genelinde kabul görmektedir. Bu nedenle 1990'lı yılların sonlarından itibaren çok taraflı mücadele yöntemleri geliştirilmektedir. Zararlı vergi rekabetiyle uluslararası mücadelede esas olarak OECD ve AB'nin çalışmalarıyla şekillenmektedir.

Zararlı vergi rekabeti ve etkilerini ölçmeyi ve bunlarla mücadele etmeyi zorlaştıran en önemli etmenlerden biri şeffaflık eksikliğidir. Geleneksel olarak ülkelerin egemenliğinin en önemli alanı sayılan vergilendirmeye ilişkin bilgiler nadiren diğer ülkelerle paylaşılmaktadır. Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu (ICIJ) tarafından 2012-2016 yılları arasında ifşa edilen 6 veri sızıntısı haberi, vergiye ilişkin bu şeffaflık eksikliğini bir ölçüde ortadan kaldırmıştır. Küresel şirketler ve zengin kişilerin vergi düzenlemelerini açığa çıkaran bu haberleri de yarattıkları etkinin büyüklüğü ve araştırmacılara önemli veriler sunarak bu alandaki akademik çalışmaların ufkunu genişletmeleri nedeniyle zararlı vergi rekabetiyle mücadelenin bir unsuru olarak değerlendirmek mümkündür.

AB, üye devletlerin egemenlik yetkilerinin bir kısmından vazgeçerek uluslarüstü kurumları yetkilendirdiği, kendine özgü bir siyasi ve ekonomik entegrasyon biçimidir. AB'ye devredilen egemenlik yetkileri arasında mali egemenliği ilgilendiren yetkiler de bulunmaktadır. Tarım ve dış ticaret gibi alanlarda tam entegrasyon öngörülürken vergilendirme alanında üye ülke politikaların yalnızca yakınlaştırılması öngörülmüştür. Zararlı vergi rekabeti üye ülkelerin ortak hareket etmesi gereken yeni bir vergi politikası alanı olarak ortaya çıkmıştır. AB bütünleşmesinin incelenmesi bu anlamda zararlı vergi rekabetiyle mücadele çalışmalarında son derece önemlidir. Zira hem devletlerin kendi isteğiyle mali egemenlik yetkilerinin bir kısmını devretmelerinin tek örneği olması, hem ekonomik entegrasyon içinde bulunan ülkelerin vergi rekabetinden daha çok etkilenmesi, hem de vergi rekabetiyle mücadele alanında ortak politika belirlenmesi nedeniyle diğer ülke ve ekonomik bütünleşme örneklerinden ayrılmaktadır. Ayrıca veri sızıntıları neticesinde elde verilen AB üye ülkeleri veya AB bağlı topraklarına ilişkin detaylı veriler içermesi nedeniyle AB, veri sızıntılarına bağlı olarak kamuoyu ve politika gündeminin en çok etkilendiği yerlerden biri olmuştur. Özellikle 2016 ve sonrasındaki dönemde veri sızıntılarından elde edilen bilgiler ışığında yeni yasal düzenlemeler gündeme gelmiştir. Bu çalışmayla zararlı vergi rekabetinin AB'deki mali demokrasi üzerindeki etkisi ve veri sızıntıları neticesinde bu etkinin nasıl değiştiği incelenmiştir. Çalışmanın temel sorusu, zararlı vergi rekabeti neticesinde aşınmakta olan mali demokrasinin ne şekilde artırılabileceğini AB örneği üzerinden araştırmaktır.

Araştırma sürecinde izlenen yöntem literatür taraması yapmak, veri toplamak, elde edilen verileri analiz etmek ve yorumlamak şeklinde olmuştur. Çalışma kaynakları; kitap, makale, çalışılmış tezler ve internet siteleri ve küresel haber kuruluşlarının haberlerinden yararlanılarak temin edilmiştir. Elde edilen sonuçların zararlı vergi

rekabetinin olumsuz etkilerinin anlaşılmasına ve zararlı vergi rekabetiyle mücadelede atılacak uluslararası adımlara yönelik olarak yol gösterici olması amaçlanmaktadır.

Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde, öncelikle vergilendirmenin demokrasi ve küreselleşme ile ilişkisi tartışılmış, ardından bu çerçevede vergi rekabeti kavramı tanımlanmıştır. Literatürdeki farklı bakış açılarını yansıtan farklı vergi rekabeti tanımları ele alınmış ve vergi rekabetiyle ilişkili kavramlar açıklanmıştır. Vergi rekabeti kuramları da bu bölümde incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayrımı yapılarak bu ikisi arasındaki çizginin nerede çekilebileceği araştırılmıştır. Zararlı vergi rekabeti uygulaması olarak görülen uygulamalar açıklandıktan sonra zararlı vergi rekabetine karşı uluslararası mücadele çalışmaları değerlendirilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümü, zararlı vergi rekabetiyle mücadele çalışmalarının itici güçlerinden olan AB ile ilişkilidir. Bu çerçevede AB'nin bütünleşme süreci ve bunun vergilendirme alanına yansımaları incelenerek AB nezdindeki vergi rekabetiyle mücadele adımları detaylı şekilde incelenmiştir. Üye ülkelerdeki vergi oranları ve vergi gelirleri dikkate alınarak vergi rekabetinin AB üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Bu bölümde ayrıca mali demokrasi kavramı irdelenmiştir. "Önceki hükümetlerden devralınan zorunlu harcamaların devletin mali alandaki esnekliğini azaltması" fikrinin mali demokrasi endeksiyle kavramsallaştırıp sayısal bir endekse dönüştürülmesi süreci anlatılmıştır. Daha sonra, mali demokrasi egemenlik üzerindeki uluslararası tehditlerden olan vergi rekabetinin mali demokrasiyle ilişkisine yer verilmiştir. Kıyı Ötesi Sızıntıları, Lüksemburg Sızıntıları, HSBC Sızıntıları, Panama Belgeleri ve Paradise Belgelerinden elde edilen verilerin AB'deki mali demokrasiye etkisi; sorumluların yaptırıma uğraması, karar mekanizmalarını etkilemesi (gündem yaratması) ve kalıcı etki yaratması kriterleri ile ölçülmüştür.

1. VERGİ REKABETİ KAVRAMI

1.1. Demokrasi ve Küreselleşme Bağlamında Vergilendirme

1.1.1. Demokrasi Kavramı

Demokrasi terimi Latince demos (halk) ve kratos (egemenlik) sözcülerinin bir araya gelmesinden oluşmakta ve etimolojik olarak "halk egemenliği" anlamına gelmektedir. Demokrasinin en yaygın tanımlarından biri de Abraham Lincoln tarafından yapılan "Halkın, halk için, halk tarafından yönetimi" olmasıdır (Uygun, 2017:399). Bu tanımlar halk çoğunluğunun devlet yönetimine doğrudan doğruya katılmasını ifade etmektedir. Doğrudan katılımın modern toplumlarda uygulanması mümkün olmadığı için farklı demokrasi uygulamaları ortaya çıkmıştır. Bu durum temsili demokrasilerin şekillenmesine yol açmıştır. Bu anlamda modern demokrasi halkın kendi kendini yönetmesinden çok yöneticilerini değiştirebilmesi iktidarını ifade etmektedir. Halk çoğunluğunun bu yoldan devlet yönetiminde etkili olması ise oy hakkı aracılığı ile gerçekleşmektedir (Çağan, 1980:130). Demokratik bir yönetim biçiminin temel ilkeleri özgürlük ve eşitliğin sağlanması, siyasal temsil, siyasal katılım ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasıdır (Demir, 2010:601). Bu çerçevede demokrasiyi halkın kendi iradesini gerçekleştirecek ve iktidarı kullanacak kişileri seçme ve denetleme yoluyla, ortak iyiliği sağlayacak siyasi kararlar almasını sağlayan organizasyon biçimi olarak tanımlamak mümkündür (Schumpeter, 2013:321).

Tarihsel olarak ilk demokratik rejimler Eski Yunan şehir devletlerinde ortaya çıkmıştır. M.Ö. 4. yüzyılda Yunan sitelerinin yıkılmasıyla antik çağda demokrasi dönemi sona ermiştir. Demokrasi düşüncesinin yeniden ortaya çıkışı 17. yüzyılda Avrupa aydınlanması ile olmuştur. Modern demokrasinin fikrî temelleri 17. ve 18. yüzyıllarda Avrupa'da monarşi, oligarşi ve aristokrasinin eleştirilmeye başlanmasıyla atılmıştır.

Yönetme yetkisinin tanrıya ya da doğumla gelen haklara değil, yönetilenlerin iradesine dayandığı anlayışı gelişmiştir. Bu anlayışın gelişmesinde çeşitli düşünürler etkili olmuştur (Uygun, 2017:359-361). John Locke (1632-1704), insanların eşit ve özgür doğduklarını, ortak temel gereksinimlerini karşılamak için devleti kurduklarını belirtmiştir. Dolayısıyla siyasal iktidarın bu doğal hakları ihlal etmesi durumunda yurttaşlar direnme haklarını kullanabilecektir. Locke 'un düşünceleri kendisinden sonra gelen düşünürlerden Montesquieu ve Rousseau'yu da etkilemiştir. Montesquieu (1689-1755), devletin yetkilerini sınırlamak ve "ılımlı demokrasi" sağlamak amacıyla güçler ayrılığı kuramını desteklemiştir. Bu fikir, üç devlet otoritesinin (halk, aristokrasi ve kral) dengelenmesi amacıyla kuvvetler ayrımı ve devlet güçlerinin karşılıklı kontrolüne dayanmaktadır (Schmidh, 2002:57). Jean Jacques Rousseau (1712-1778) ise devletin kuruluşunu toplum sözleşmesine dayandırarak ve egemenliği halka vererek cumhuriyetçi akımın kurucuları arasında yer almıştır. Rousseau, toplumun ortak çıkarlar (genel irade) temelinde bir araya gelmesini savunmaktadır, bu ortak çıkarlar tek tek bireylerin çıkarlarının (özel irade) üzerindedir. Devletin meşruiyeti de toplumun ortak yararına hizmet etmesine dayanmaktadır. Rousseau egemenliğin kaynağını halktan aldığı düşüncesiyle demokratik kurama katkıda bulunmuştur (Işık, 2017:81; Kalfa ve Atay, 2015:3). Düşünce ölçeğinde 17. yüzyılda yeniden ortaya çıkan demokrasi kavramı, 19. yüzyılda kendine önce Avrupa ardından Kuzey Amerika'da uygulama alanı bulmuş ve giderek tüm dünyada yaygınlaşmıştır. Bugüne dek üç büyük demokratik dalgası yaşanmıştır. Birinci dalga 1820'lerde ABD'de erkek nüfusun büyük kısmına oy hakkı verilmesi başlayıp birinci dünya savaşının bitişinden sonraki döneme kadar devam etmiştir. Bu süreçte 30'dan fazla devlet demokratik rejimi benimsemiştir. İkinci dünya savaşında demokrasilerin totaliter yönetimlere üstün gelmesiyle 1960larda yeni bir demokratikleşme dalgası ortaya çıkmıştır. Üçüncü demokrasi dalgası ise 1970'lerde

Portekiz, İspanya ve Yunanistan'ın demokrasiye geçişi, 1980'lerde başta Latin Amerika'dakiler olmak üzere askeri bürokratik yönetimlerin devrilmesi ve 1990'lı yılların başında sosyalist rejimlerin çöküşü ile etkisini göstermiştir (Uygun, 2017:359).

1.1.1. Demokrasi ve Vergilendirme İlişkisi

Demokratik rejimin etkin şekilde sürdürülebilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. Vergi vatandaşlar açısından demokrasinin bir çeşit bedeli olarak tanımlanabilir. Demokratik rejimlerde verginin cebrî özelliği bir ölçüde azalmaktadır. Zira vatandaşlar hem vergileme gerek harcama konularında karar alıcı konumda olan yöneticileri oylama yoluyla, kendi tercihleri doğrultusunda seçerler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında çıkış noktası olmuştur (Çağan, 1980:130). Modern demokrasilerinin doğuşu, mutlak siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönündeki girişimlerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. Avrupa'da kralın keyfî vergilendirme yetkisine karşı ilk isyan 1215'te İngiltere'de çıkmıştır. Derebeyleri ile kral arasında imzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın mutlak iktidar yetkileri kısıtlanmıştır. Ancak bu ferman bir halk hareketi sonucunda ortaya çıkmamıştır. İngiltere'de kralın vergilendirme gücüne kısıtlamalar getiren gerçek anlamda anayasal belgeler 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights) dir. Fransız Devriminin en önemli tetikleyicilerinden biri de, kralın vergilendirme gücünü sınırsız ve keyfî kullanması olmuştur. 1789 yılında Devrimden sonra ilân edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde (madde 13 ve 14) vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağına ve sınırlarının neler olduğuna dair düzenlemeler bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde de bağımsızlığın kazanılması ve demokratik rejimin kurulmasında hareket noktası, bağlı bulundukları İngiltere'nin zorunlu tuttuğu vergilere karşı gelişen

tepkilerdir. Bağımsızlığın kazanılması ile 1776 yılında ilân edilen Bağımsızlık Bildirisinde "temsilsiz vergi olmaz" ilkesine yer verilmiştir. 1948 tarihli insan Hakları Evrensel Beyannamesinde de (madde 17, fıkra 2) kimsenin keyfî olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılmayacağı belirtilmiştir (Çağan, 1980:131-132).

Modern devletin değişen işlevleriyle paralel olarak vergilendirmenin işlevleri de değişikliğe uğramaktadır. Vergilendirmenin kamu giderlerine karşılık bulmak olan geleneksel mali işlevi yanında ekonomik ve sosyal işlevleri de önem kazanmıştır. Küreselleşme süreciyle birlikte bu işlevlere uluslararası rekabette stratejik bir araç olma işlevi de eklenmiştir. Vergilendirmenin bu işlevini daha iyi anlamak için küreselleşme kavramının incelenmesi önem taşımaktadır.

1.1.2. Küreselleşme Kavramı

Küreselleşme kavramı; malların, üretim faktörlerinin ve finansal araçların ülkeler arasında hiçbir engelle karşılaşmadan dolaşabilmesi ve piyasaların giderek bibiriyle entegre olması sürecini ifade etmektedir (Şenses, 2004:1). Üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanımı bulunmamakla birlikte, en geniş haliyle küreselleşme olgusunu "dünya ekonomisini oluşturan sosyal ve iktisadi parçaların birbirleriyle ve giderek dünya piyasalarıyla eklemlenmesi ve bütün temel iktisadî karar süreçlerinin giderek dünya piyasalarında belirlenmesi" olarak tanımlamak mümkündür (Yeldan, 2004:2). Küreselleşme sürecinin en önemli özelliği, uluslararası arbitraj maliyetlerinin azalmasına yol açan bir süreçtir (Schulze ve Ursuprung, 1999:301).

Ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi II. Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkmış ve özellikle 1960'lı yıllarda hız kazanmıştır. Çünkü 1960 sonrası dönemde, bir yandan çok uluslu şirketlerin faaliyetleri hız kazanmış, diğer yandan uluslararası ticaretin boyutu giderek artmıştır. Ardından, 1972-73 döneminde Bretton Woods sisteminin çökmesiyle

sermaye piyasaları giderek daha uluslararası hale gelmiş ve bu süreçte uluslararası portföy yatırımları ve banka kredileri de yaygınlaşmıştır (Hirst ve Thompson akt. Saraç, 2005:9). Küreselleşme, teknolojik ilerlemelerle de yakından ilişkilidir. 1980'li yıllardan itibaren, teknoloji transferleri ve AR-GE yatırımlarının ortaya çıkması ile artış gösteren teknolojik ilerleme sonucunda enformasyon teknolojilerinin gelişmiştir. Bu ülkeler arasındaki mesafeden kaynaklanan farkları ortadan kaldırmıştır. Teknolojik ilerlemeler sonucunda ulaşım ve iletişim maliyetleri önemli ölçüde azalmış ve uluslararası ticaretin yapısı değişmiştir. Bu süreç öncelikle finans sektöründe dönüşüm yaratmıştır. Finansal hareketlerin alanının genişlemesi ve giderek uluslararası mal ve hizmet ticaretinin artması ve üretim faaliyetlerinin hacim ve hız kazanmasını da içeren geniş kapsamlı bir etki yaratmıştır (Saraç, 2005:14). Teknolojik ilerlemeler sonucunda ulaşım ve iletişimin ucuzlaması ve uluslararası ticaret yapısından meydana gelen gelişmeler de ekonomik küreselleşme sürecini hızlandırmıştır (Kibritçioğlu, 2001:3).

Tüm bu teknik ilerlemelerin yanında ülkelerin izlediği liberal politikalar da bu süreçte belirleyici rol oynamıştır. Ülkelerin küreselleşme sürecinde yöneldiği politika tercihlerinin ana ekseninde 1980'li yıllardan sonra ortaya çıkan ve hâkim paradigmaya dönüşen liberalizasyon uygulamaları bulunmaktadır. Uluslararası iktisadi hareketlerin serbestleşmesine dayanan bu uygulamalar, kapalı ekonomilerin dünya ekonomisine entegre olma yöntemini teşkil etmektedir (Saraç, 2005:17). Bu bağlamda ekonomik ilişkilerin küreselleşmesine yönelik liberalizasyon politikaları esas olarak iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlar, uluslararası ticaretinin serbestleştirilmesini ifade eden ticari liberalizasyon ve uluslararası sermaye hareketlerinin önündeki tüm idari ve yasal sınırlamaların kaldırılarak, ulusal mal, finans ve emek piyasalarının serbestleştirilmesi anlamına gelen finansal liberalizasyondur (Yeldan, 2000:1).

Ticari liberalizasyonun temelinde, 1945 yılında GATT'ın kurulması bulunmaktadır. GATT kapsamda gerçekleştirilen uluslararası müzakereler neticesinde (Cenevre, Keneddy ve Uruguay turları) tarife indirimlerine ilişkin önemli çok taraflı adımlar atılmış, bu indirimler uluslararası ticarete önemli bir ivme kazandırmıştır. (Seyidoğlu, 2003:142).Finansal liberalizasyon ise sermaye ve döviz hareketleri üzerinde hükümet kontrollerinin azaltılması veya tümüyle kaldırılması olarak tanımlanmaktadır. Bu amaçla kanun ve diğer düzenlemelerin uluslararası para ve sermaye giriş çıkışlarını kolaylaştıracak şekilde düzenlenmesi döviz kurları ve faiz oranlarının serbestleştirilmesi, finansal işlemlerden alınan vergilerin azaltılması uygulamaları içermektedir (Devrim ve Altay, 1997:213).

Hem teknolojik ilerlemeler hem de liberalizasyon politikaları sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kalkması, yatırımların ve sermayenin uluslararası dönüşümünü büyük ölçüde kolaylaştırmış bu sayede dünya küçülmüş ve ekonomiler birbirlerine entegre olmuştur. Bu gelişmeler, çok uluslu şirketlerin üretim, pazarlama, finans gibi faaliyetlerinin herhangi bir kısıtlamaya uğramadan ve ülke ayrımı olmadan yaygınlaşabilmesine olanak sağlamıştır. Ayrıca, AB ve NAFTA gibi ulus üstü oluşumların varlığı bu süreci hızlandırmıştır. Küresel karar alma sürecine önemli aktörler haline gelen uluslararası kuruluşlar da küresel ekonomik entegrasyonu hızlandıran birer ekten olarak ortaya çıkmaktadır. Mal ve hizmet ticaretinde DTÖ, sermaye akımlarına ilişkin olarak BM ve OECD, uluslararası finans sistemine ilişkin olarak IMF ve IBRD, küresel iş gücü konularına ilişkin ILO gibi örgütleri entegrasyon sürecini hızlandıran uluslararası kuruluşlar olarak öne çıkmıştır.

1.1.3. Küreselleşme ve Vergilendirme İlişkisi

Küreselleşme ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal yönden entegre olması süreci olarak algılandığında, ulus devletlerin bu süreçte önemli bir rol üstlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Ulus devletlerin üstlenmekte olduğu bu rol ise büyük ölçüde kamu maliyesi alanında kendini göstermekte, kamu maliyesinin hem harcama hem de gelir boyutunda etkili olmaktadır (Pınar, 2008:48). Küreselleşme sonucunda ortaya çıkan mal, üretim faktörü ve tüketici hareketliliği ulus devletlerin hareket alanlarına önemli kısıtlar getirmiştir. Bu anlamda vergileme alanında ortaya çıkan kısıtlamalar özellikle göze çarpmaktadır. Zira ulus devletler, vergileme alanındaki tekel konumlarını yitirmiş ve vergi politikaları, diğer ülkelerin vergi politikaları ile karşılıklı etkileşime girmiştir (Schulze ve Ursuprung, 1999:297). Bu etkileşim çerçevesinde vergi politikası, kamu hizmetleri için finansman sağlama görevinin ötesine geçmiş ve bir teşvik unsuru olarak tartışmalara konu olmaya başlamıştır. Vergi ekonomik faaliyetler üzerinde bir yük oluşturduğu için, üretim faktörleri hareketli hale geldikçe vergi oranlarından etkilenme dereceleri artmıştır (Pınar, 2008:48). Serbest piyasada rekabet eden firmalara benzer şekilde ülkeler de sundukları kamusal malları uluslararası vergilendirme piyasasında daha ilgi çekici hale getirmek için bir yarış içerisine girmişlerdir (Schulze ve Ursuprung, 1999:297). Özetle, vergilendirme alanındaki uluslararası rekabet olgusu, ticaretin ve yatırımların giderek küreselleşmesi ve bunun sonucunda ulusal ekonomilerin entegrasyonu ile şekillenen bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bir taraftan teknolojinin gelişmesi ve diğer yandan döviz kontrollerinin ve sermaye hareketlerinin önündeki diğer engellerin kalkması, yatırımların ve sermayenin uluslararası dolaşımını büyük ölçüde kolaylaştırmıştır. Ayrıca, gelişen ve ucuzlayan ulaşım ve iletişim teknolojisi sayesinde, dünya küçülmüş ve ekonomiler birbirine entegre olmuştur. Bu da çok uluslu şirketlerin uluslararası hale gelmesini, sınır ötesi para aktarımlarının ve iş sözleşmelerinin artmasını sağlamıştır. AB, NAFTA, OECD, DTÖ, gibi uluslar üstü

oluşumların varlığı da bu süreci hızlandırmıştır (Pinto, 2003:5). Bu durum, kaçınılmaz olarak vergi sistemlerinde de değişime yol açmıştır. 1950'li yıllara kadar faktör hareketliliği kısıtlı ve ülke ekonomileri dışa kapalı olmuştur. Böyle bir ekonomik çerçevede, gelirin elde edildiği ülkede vergilendirilmesi herhangi bir uyuşmazlığa yol açmamıştır. Bu dönemde ülkeler, vergi politikalarına yönelik kararlarını, diğer ülkeleri dikkate almadan oluşturmuştur. Aynı şekilde, diğer ülkelerdeki uygulamalar da kendi vatandaşlarının davranışlarını etkilemediği için, başka ülkelerdeki vergi politikalarını takip etmeleri gerekmemiştir. Uluslararası vergi teorileri de bu yönde şekillenmiştir. Ancak geleneksel vergilendirme kuramları artık yerlerini üretim faktörlerinin uluslararası hareketliliğini temel alan incelemelere bırakmaktadır (Tanzi,1996:4). Küreselleşme ve dünya ekonomilerinin giderek bütünleşmesi sonucunda vergi koyma yetkisine sahip birimlerin kararları, aynı yetkiye sahip diğer birimlerin kararlarını önemli ölçüde etkilemekte ve/veya sınırlamaktadır. Vergilendirme yoluyla ortaya çıkan uluslararası yayılma *(spill over)* etkisi önem kazanmıştır. Bu durum, bazı ülkelerin küresel vergi tabanının daha büyük bir kısmını kendi bölgelerine çekerek avantaj sağlamasını mümkün hale getirmiştir (Tanzi,1996:5). Bu da ülkelerin; diğer ülkelerdekinden daha avantajlı vergisel koşullar sunarak vergi tabanlarını genişletmek amacıyla birbirleriyle rekabet etmesi sonucunu doğurmaktadır. (Edwards ve Keen, 1996:113-114).

1.1.4. Küreselleşme ve Demokrasi Bağlamında Vergilendirme

Demokratik bir rejimde vergi oranları ve vergi bileşimi, oy verenler tarafından yapılan en önemli tercihlerden biridir. Vergi sistemine ilişkin tercih, vatandaşların nasıl bir toplum düzeni tercih ettiğinin de bir göstergesini oluşturmaktadır. Bu anlamda demokratik seçimler vergi düzeyi ve vergi sistemi konusunda belirleyicidir (Avi Yonah, 2000:1626). Ancak küreselleşme sonucunda hükümetlerin, vatandaşların tercih ettiği

politikaları uygulama kapasitesi aşınmaktadır (Ring, 2008:12). Zira ekonomik, sosyal ve kültürel ilişkilerin tek tek devletlerin sınırlarının ötesine taşınması, karşılıklı bağımlılığı arttırmıştır. Bu da devletlerin sınırlarını aşan konularda tek başlarına karar alma güçlerini azaltmıştır. Bu nedenle küreselleşme, hükümetlerin, demokratik yöntemlerle belirlenen hedeflere ulaşamama riskini ortaya çıkarmıştır. Dani Rodrik (2008), bu riski "imkânsız üçlü" adını verdiği modelinde dile getirmiştir. Buna göre bir ülkede, ulus devlet; demokrasi ve küresel entegrasyonun aynı anda sağlanması mümkün değildir (Derbyshire, 2017:1).

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, demokratik anlayışın yaygınlaşmasıyla egemenlik kavramı devletin halka karşı sorumluluklarını yerine getirmesi olarak tanımlanmaya başlamıştır. Devletin meşruiyeti, devletlerin halka karşı görevlerini yerine getirmesiyle ölçülmektedir. Devletin bu görevlerini yerine getirmek için gelire ihtiyacı vardır. Demokratik parlamentoların edindiği ilk yetki olan vergilendirme yetkisinin ve mali egemenliğinin korunması bu anlamda önem taşımaktadır. Ancak küreselleşme neticesinde üretim faktörleri- yani vergisel anlamıyla vergi matrahları, ülkeler arasında hareketli hale gelmiştir. Bu da vergilemeye ilişkin kararları tek bir ülkenin egemenlik yetkisinden çıkarmıştır. Bir üretim faktörünün vergilendirilmesi bir veya birden fazla ülkenin vergi sistemlerinin birbiriyle etkileşimine bağlı hale gelmiştir. Bu nedenle küreselleşme neticesinde hükümetlerin mali egemenliklerinin kısıtlanması söz konusu olabilir. Bu da vatandaşların tercihleriyle değil, dış faktörlerle belirlenmesine ve demokratik sistemin zedelenmesine yol açabilecektir.

1.2. Vergi Rekabetinin Tanımı ve Kapsamı

Vergi rekabeti kavramının üzerinde fikir birliğine varılmış genel bir tanımı bulunmamaktadır. Geniş anlamıyla, "vergilendirme yetkisine sahip bir birimin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) uyguladığı vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkiler" olarak tanımlanabilir (Edwards ve De Rugy, 2002:3). Vergi rekabeti daha detaylı olarak, bir ülkedeki firmaların rekabet gücünün artırılmasını veya yabancı yatırımların ülkeye çekilmesini sağlamak amacıyla vergi yükünün azaltılması olarak ifade edilmektedir (Pinto, 2003:1). Vergi rekabetinin diğer tanımları arasında "bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında, vergi avantajları sağlamak yoluyla gerçekleştirilen rekabet" (James, 1998: 144) veya bir ülkenin vergilerde önemli ölçüde indirim yaparak veya teşvikler sunarak yoluyla yatırım faaliyetlerini veya şirketleri çekme davranışı (Ring, 2002: 163) olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımlardan anlaşıldığı üzere, vergi rekabeti kavramı bir ülkedeki vergi yükünün tüm mükellefler veya belirli mükellefler için azaltılmasını ifade etmektedir. Vergi yükünün hesaplanmasında yönelik analizlede esas gösterge olarak kanuni vergi oranları kullanılmaktadır. Kanuni vergi oranlarının karşılaştırılması, vergi rekabetinin varlığına dair önemli bir göstergedir. Ancak toplam vergi yükünü belirleyen pek çok kriter bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi vergi matrahıdır. Bir ülkenin toplam vergi gelirleri; vergi oranı ve bu oranın üzerinde uygulandığı matrahla belirlenmektedir. Vergi matrahı, ülkeden ülkeye veya aynı ülkede zaman içerisinde önemli değişiklikler gösterebilmektedir. Matrahın artırılıp azaltılması yoluyla da vergi yükü önemli ölçüde değişebilmektedir. Bu çerçevede vergi rekabetinin ölçüsü geniş kapsamda verginin uygulandığı matrahın tanımına da bağlı olacaktır. Örneğin vergi oranındaki bir artışın vergi yükünü artırıcı bir etki yaratması beklenmektedir. Ancak daha dolaylı bir etki olarak vergi oranlarının artışı hareketli vergi tabanının ülkeden çıkışına yol açarak vergi

gelirlerinin azalmasına yol açacaktır. Birbirine zıt bu iki etkinin yaratacağı net sonuç belirsizdir (Stewart ve Webb, 2003:3-4, Dehejia ve Genschel, 1998: 12, Giray, 2005:94)

Bu çerçevede, vergi rekabetinin belirleyicisi olarak yalnızca kanuni vergi oranlarını dikkate alarak yapılacak bir analizin, vergi rekabetine ilişkin yapılacak yorumlarda yeterli değildir. Bu nedenle vergi rekabetiyle ilgili tanımlarda, kanuni vergi oranı yerine "efektif vergi oranları" kullanılmaktadır. Efektif vergi oranı, toplam vergi yükünü etkileyen faktörleri bir arada dikkate almaktadır. Bu faktörler; kanuni vergi oranı, faiz ve amortisman indirimlerinin mahsup edilip edilmediği, gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin entegrasyon seviyesi ve ülkedeki enflasyonun etkisi gibi faktörlerden oluşmaktadır (Giray, 2005:94).

Bunların yanında, vergilendirmede benimsenen ilkeler de vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası ortamda gerçekleştirilen bir ekonomik faaliyetin hangi devlet tarafından vergilendirileceğine yönelik olarak üç temel ilke bulunmaktadır: bunlar ikamet ilkesi, kaynak ilkesi ve uyrukluk ilkesidir. İkamet ilkesi, bir kişinin dünya çapında elde ettiği gelirlerinin ikamet ettiği ülkede toplanarak vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Kaynak ilkesi, gelirin doğduğu ya da kazanıldığı yere göre vergilendirilmesi anlamında gelmektedir. Bu esasa göre yapılan vergilendirmede kişi değil gelir hedef alınmakta, hukuksal ilişki 'ekonomik bağ' temeline dayanmaktadır. Uyrukluk ilkesinde ise vergi ödevi vatandaşlık bağını esas almakta olup günümüzde çok az ülke tarafından kullanılmaktadır (Öz, 2005:20-25). Ulusal vergi idarelerinin tercih ettiği vergilendirme ilkeleri nedeniyle farklılaşan vergi yükleri bir tür vergi teşviki olarak değerlendirilmekte ve üretim faktörlerinin hareketleri üzerinde belirleyici olmaktadır. Benzer şekilde, ülkelerin çifte vergilendirmeye engel olmak amacıyla seçtikleri yöntemler de stratejik birer araç olarak kullanılabilmektedir. Bu durum "uluslararası çifte

vergilendirme anlaşmaları yoluyla vergi rekabeti" olarak nitelendirilmektedir (Wilson, 1999:291).

Vergi rekabetinin "hareketli faktörler için rekabet" olarak tanımlanması, hükümetlerin işgücü, şirketler, sermaye ve tüketicileri için rekabet edebileceğini ifade etmektedir. (Wilson ve Wildasin, 2001:3) Yani emek ve sermeyenin yanında tüketicilerin de mobilitesinin artması, vergi rekabetinin bir diğer boyutunu teşkil etmektedir. Bu tür bir vergi rekabeti, sınır ötesi alışveriş yapılması mümkün olan iki bölge arasında gerçekleşmektedir. Aynı tüketim malına farklı oranlarda tüketim vergisi uygulaması durumunda, tüketiciler, sınırı geçmek için gerekli ulaşım maliyetlerini göz alarak, verginin daha düşük olduğu bölgeden alışveriş yapacaklardır. Vergi rekabeti, vergi oranı farklılıklarının ulaşım maliyetlerinin üzerinde belirlenmesiyle ilişkilendirilmektedir, böylece düşük vergi oranı uygulayan ülke, yüksek vergi oranı uygulayan ülkede oturan tüketicilere söz konusu malı ihraç etmektedir. Bu uygulamaya literatürde "kamusal tüketim etkisi" adı verilmektedir (Wilson, 1999:288).

Çifte vergilendirme, bir devlette (ikamet ülkesi) yerleşik kişinin, bir diğer devlette (kaynak ülke) elde ettiği geliri, her iki devletin birden vergilendirmesi anlamına gelmektedir. Bu durumun önlenmesi amacıyla farklı yöntemler kullanılabilmektedir. Birincisi, kaynak ülkeye ödenen verginin, yurt içinde hesaplanan vergilen düşülmesi; ikincisi, kaynak ülkede ödenen vergilerin ikamet ülkesindeki matrahtan düşülmesi ve üçüncüsü kaynak ülkede elde edilen gelirlerin tamamen vergiden istisna tutulmasıdır (Wilson, 1999:291; Öz, 2005:30-34). Wilson (1999), çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla bu uygulamalardan hangisinin seçileceğini, bir vergi rekabeti stratejisi olarak değerlendirmektedir.

Yukarıda sayılanlar dışında çeşitli politika araçları kullanarak da çeşitli vergisel avantaj ve teşvikler sağlamak mümkündür. Bu politika araçları arasında gelir ve kurumlar vergisi teşviki, yatırım indirimi, vergi cennetleri, vergi tatilleri, vasıflı işgücüne uygulanacak vergisel teşvikler veya sosyal güvenlik katkıları, KDV desteği veya gümrük vergilerinde indirim/muafiyet gibi dolaylı vergilere ilişkin teşvikler, Ar&Ge teşvikleri ve özel nitelikli vergi teşvikleri sıralanabilir (UNCTAD, 2000:19-22; Easson, 1996).

Diğer taraftan vergi rekabeti kavramını incelerken bu kavramla yakından bağlantılı bulunan bazı kavramlardan da bahsetmek yerinde olacaktır. Bunlardan ilki vergi uyumlaştırması kavramıdır. Vergi uyumlaştırması genel olarak ortak bir amaç doğrultusunda vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması anlamına gelmektedir. Avrupa Birliğinde vergi uyumlaştırması çabaları dolaylı vergiler nezdinde 1963 yılında yayınlanan Neumark Raporu ile başlamış olup, mal ve iş gücü gibi üretim faktörlerinin daha verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için yapılacak mali düzenlemelerin tümünü kapsamaktadır. Dar anlamıyla vergi uyumlaştırması bu hedeflere ulaşmak için vergi sisteminin homojen hale getirilmesi ve ülkelerde tek bir vergi sisteminin uygulanması anlamına gelmektedir. Bu sistemin yaratılmasında vergi oranlarının vergi yüklerinin ve vergi politikalarının yeniden düzenlenmesi anlamına gelmektedir (Süer, 1999:538-89). Küreselleşme olgusu bir yandan vergi rekabetini şiddetlendirirken öte yandan AB gibi bölgesel entegrasyonların ve büyük zengin ülkelerin bölgesel ve global düzeyde vergi uyumlaştırılmasına yönelik çabalarını hızlandırmaktadır (Vural, 2007:13). Vergi uyumlaştırması, vergi koordinasyonunun bir üst aşaması olarak tanımlanabilmektedir. Vergi uyumlaştırmasında ülkeler, vergi oranlarını uyumlaştırırken mali bağımsızlıklarını kaybetmekteyken vergi koordinasyonunda mali bağımsızlığın korunduğu bir koordinasyon amaçlanmaktadır. Vergi koordinasyonunda amaç, vergi

uyumlaştırmasında olduğu gibi, sınır ötesi vergi oranı farklılıklarından kaynaklanan etkinsizlik ve kayıpların önüne geçilmesidir (Lassen, 2002, Akt. Öz, 2005:54).

Vergi rekabetiyle karıştırılmaması gereken bir diğer kavram da vergi arbitrajıdır. Vergi arbitrajı, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma yoluyla risksiz vergi avantajı sağlamak olarak tanımlanabilirken, aynı zamanda vergi arbitrajı ile farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmek amaçlanmaktadır. Vergi rekabetinden farklı olarak, bir vergiden kaçınma yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır (Stiglitz, 1994:734). Vergi rekabetinde, vergi yoluyla avantaj sağlamaya çalışan özne ulusal vergi otoriteleri ya da ulus devletlerdir. Vergi arbitrajında ise bu avantajı sağlayanlar vergi mükellefleridir (Taşkın, 2010:80).

1.3. Vergi Rekabetinin Unsurları

Vergi rekabeti olgusunun iki temel unsuru vergi ve rekabet kavramlarıdır. Kamu maliyesinin en önemli unsurlarından olan verginin işlevi ve tanımı, zaman içinde dönüşüme uğramıştır. Vergi, klasik kamu ekonomisi teorisinde, "bir ülkenin toprak ve emek ürününden sağlanan gelirin devlet emrine verilen kısmı" (Ricardo, 2008:255) olarak tanımlanırken, modern yaklaşımda "belirli bir hizmet karşılığı olmayan ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla bireylerden cebir yolu ile alınan bir para" olarak görülmektedir. Genel olarak vergi, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla, ödeme gücüne göre, cebir yoluyla alınan, spesifik karşılığı olmayan bir parasal değer olma özelliği taşımaktadır. Vergileme yetkisi, devletlerin devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin en önemlilerinden biri olarak nitelendirilmekte olup (Çağan, 2000:39) ayrıca maliye politikası aracı olarak, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarına ulaşmasında önemli işlevler üstlenmektedir. Günümüzün artan faktör hareketliliği ve dışa açık ekonomiler ile şekillenen iktisadi yapısında vergi

politikaları aynı zamanda bir rekabet unsuru olarak işlev görmektedir. Devletlerin hem vergilendirme yetkileri hem de kamu maliyesi uygulamaları birbirlerinden bağımsız düşünülemez hale gelmiştir. Bu durum vergi politikalarını da uluslararası rekabetin bir aracı haline getirmiştir.

Rekabet, iki veya daha fazla tarafın, kıt bir kaynağı elde etmek üzere mücadele etmesi olarak tanımlanmaktadır (Merriam-Webster, 2018). Ekonomik anlamıyla rekabet ise, mal ve hizmet piyasasında özgürce kararlar verilmesini sağlayan yarıştır (Ejder, akt. Öz, 2005:53). Devletlerin hareketli vergi matrahlarını kendi sınırlarına çekebilmek amacıyla vergi mükelleflerine diğer devletlerden daha cazip vergisel koşullar sunma zorunluluğu hissetmesi, rekabet kavramının vergi politikalarının bir belirleyicisi haline geldiğini göstermektedir.

Bu iki unsur bir arada değerlendirildiğinde vergi rekabeti, ülkelerin daha avantajlı vergi sistemleri oluşturmak yoluyla vergi matrahlarını genişletme eğiliminde olmalarını ifade etmektedir. Devletler birbirleriyle piyasadaki şirketlerin rekabetine benzer biçimde rekabet etmektedir. Bu rekabet, üretim faktörlerinin uluslararası hareketleri üzerinden şekillenmektedir. Çünkü kamu harcamaları büyük oranda bu faktörlerin vergilendirilmesinden elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir. Ayrıca kamu harcamaları da çoğunlukla emek ya da sermayeyi ilgilendiren alanlara yönelmektedir (Wildasin, 2003:2).

1.4.Vergi Rekabetinin Araçları

Vergi rekabeti; bir ülkedeki vergi oranları, vergi matrahı veya nihai vergi yüküne etki eden bir dizi vergi teşviki aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kurumlar vergisi oranının azaltılması ya da şirket gelirlerinin tamamen vergiden muaf tutulması yaygın kullanılan bir araçtır. Pasif gelirler (kar payı, faiz ve imtiyaz hakları gibi) için de bu tür

indirim veya muafiyetler uygulanabilmektedir. Bunların dışında, vergi matrahından indirimler, hızlandırılmış amortisman ve yatırıma bağlı vergi indirimleri şeklinde teşvikler de kullanılmaktadır. Ayrıca kişisel vergilere yönelik teşviklere (gelir vergisi indirimi, uluslararası uzmanlara tanınan ayrıcalıklar, sosyal güvenlik payı indirimleri vb.) veya dolaylı vergilere (gümrük vergisi, KDV gibi) yönelik teşviklere de sıkça başvurulmaktadır. Yukarıda bahsi geçen tüm teşvikler genel veya özel nitelikli olarak uygulanabilir. Genel vergisel teşvikler, vergilendirilen gelirin türlerine (aktif ve pasif) ve ülkedeki tüm vergi mükelleflerine, ülkede ikamet edip etmediğine bakılmaksızın uygulanmaktadır. Özel vergi teşvikleri ise, belirli bir tür gelirin, belirli bir sektördeki iktisadi faaliyetin veya belirli vergi mükelleflerinin vergilendirilmesine yönelik olarak sunulan teşviklerdir. Bir ülkenin vergi rekabetinde tercih edeceği politika araçları, o ülkenin vergi rekabeti ile nasıl bir makroekonomik sonuç hedeflediği ile yakından ilişkilidir. Bu amaç, yatırımı veya istihdamı artırmak, ülkeye sermaye ya da portföy yatırımı çekmek veya belirli bir bölgenin kalkınmasını sağlamak olabilir (Pinto, 2003:3-5). Kullanılacak vergi rekabeti araçları, vergi rekabetinin fiziki yatırımlar için mi yoksa finansal sermayenin mi ülkeye çekilmesinin amaçlandığına göre de değişebilmektedir. Fiziki yatırımlar için vergi tatili, yatırım vergisi kredisi, hızlandırılmış amortisman, bazı harcamaların vergiden mahsubu, stopaj indirimi, gelir ve sosyal güvenlik vergisi indirimleri ve KDV indirimleri gibi araçlar kullanılmaktadır (Easson, 2002:18-23, UNCTAD 2000:19-23). Finansal sermayeye yönelik vergi rekabeti araçları ise, kurumlar vergisi indirimlerinin yanında, tek taraflı esnek transfer fiyatı düzenlemeleri, faiz indirimlerinin kolaylaştırılması, mukim olmayanların faiz temettü vb. gelirlerinden düşük oranlı stopaj vergisi alınması, kıyı ötesi bağlı ortaklıkların gelirlerine yönelik esnek düzenlemeler, banka bilgilerinin gizliliği, şirketlerin gerçek lehtarlarının gizli tutulması gibi düzenlemelerdir (Weirich, 2018:15-42).

1.5. Vergi Rekabeti Kuramları

1.5.1. Tiebout Modeli

Vergi rekabeti kavramı ilk kez 1950'li yıllarda kullanılmıştır. Vergi rekabetine ilişkin iktisadi literatür, temellerini büyük ölçüde Tiebout Teorisi'nden (1956) almıştır. Tiebout, makalesinde yerel yönetimlerin kamu malı arzını incelemektedir. Tiebout modelinde; hane halkları yerel idareler arasında tamamen hareketli olduğu, yerel yönetimlerin gelir ve harcamaları konusunda tam bilgiye sahip olduğu ve ikamet yeri kararlarını kamu harcaması düzeyine göre belirledikleri (*voting by feet*) varsayılmaktadır. Tiebout bu varsayımlar altında vergi rekabetinin sosyal refahı maksimize edeceği sonucuna ulaşmaktadır. Yerel yönetimler kamu harcaması ve vergileme düzeylerini, vatandaşların tercihlerine uygun hale getirmek zorunda kalacaklardır. Vatandaşlar ise ödedikleri vergiye karşılık talep ettikleri kamu mallarını arz eden idari birimlere göç edeceklerdir. Örneğin donanımlı devlet okulları talep eden hane halkları daha yüksek emlak vergisi ödemeye razı olacaktır. Eğer bunu tercih etmiyorlarsa daha düşük vergili ve daha kısıtlı kamu malı sunan idari birimlere taşınacaklardır. Bu haliyle vergi rekabeti, politikacıları vergi mükelleflerinin tercihlerini dikkate almaya ve daha etkin kamu harcamaları yapmaya teşvik etmektedir. Bu durumda vergi rekabetinin sonucunda her yerel yönetimdeki vergi düzeyleri, orada yaşayanların tercihlerini yansıtacaktır. Böylelikle hem vergi yükümlülerinin hem de yerel yönetimlerin hareketi sonucu, kamusal malların arzında etkinlik sağlanarak refah düzeyi maksimize edilecektir (Edwards ve De Rudgy, 2002:19-20; Eroğlu, 2015: 41; Wilson ve Wildasin, 2004:4)

İlerleyen dönemde vergi rekabetine ilişkin literatüre yapılan katkılar Tiebout hipotezini temel almıştır. Ancak modern vergi rekabeti teoremi bireylerin değil, firmaların hareketliliği üzerine kurulmuştur ve yerel yönetimlerin değil ulus devletlerin

rekabetini incelemektedir. Ayrıca dışsallıklar ve refah etkisi gibi etmenlerin de analize eklenmesi yönünden, modern teoriler klasik teoriden farklılaşmıştır.

1.5.2. Temel Vergi Rekabeti Kuramı

1970'li yıllardan itibaren uluslararası ekonomik entegrasyonun ve finansal hareketlerin artmasıyla, Tiebout hipotezinin uluslararası vergilendirme ile ilişkilendirilmesi söz konusu olmuştur. Vergi rekabetine kuramına yapılan bu ilk ilaveler "temel vergi rekabeti kuramı"nı oluşturmuştur. Temel vergi rekabeti kuramı Tiebout hipotezini çıkış noktası olarak benimsemekle birlikte bazı açılardan Tiebout'tan ayrılmaktadır.

İki kuram arasındaki en önemli fark, temel vergi rekabeti kuramının, bir ülkede uygulanan vergi sisteminin diğer ülkeler üzerindeki etkilerini de dikkate alarak vergi rekabeti kuramına dışsallık kavramını dahil etmesidir. Vergi rekabetinin yarattığı etkinsizlik, bir tür dışsallık olarak anlaşılmaktadır. Bir ülkedeki vergi oranı artışı, diğer ülkelere doğru sermaye akışına yol açarak bu ülkelerin vergi gelirlerini artırmaktadır. Kamu harcamalarının öngörülen ve gerçek maliyeti arasındaki farkın maliyeti, diğer ülkelerdeki vergi geliri artışına eşit olmakta ve kaynakların etkin olmayan biçimde dağılımına yol açmaktadır (Wildasin, 1989:194). Temel vergi rekabeti kuramında, vergi rekabetinin Tiebout hipotezinde olduğu gibi bir refah artışına değil, refah azalışına yol açacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu kapsamda, modern vergi rekabeti literatürünün esas olarak, hükümetlerin sermayeyi kendi ülkelerine ya da bölgelerine çekmek amacıyla giriştikleri rekabetin ortaya çıkaracağı olası etkinsizlikleri anlama çabası olduğu söylenebilir (Wilson, 1999:269).

Bu literatüre ilk katkı yapanlardan biri Oates (1972) olmuştur. Oates vergi rekabeti kuramına olumsuz dışsallıkları ekleyerek klasik teoriden önemli şekilde ayrılmıştır.

Oates'e göre, hareketli sermaye için rekabet eden vergi otoriteleri, muhtemelen yatırımları kendi alanlarına çekebilmek amacıyla vergileri daha düşük seviyede tutacaklar ve böylece vergi rekabeti, o ülkedeki kamusal mal ve hizmet sunumunun optimal düzeyin altına düşmesiyle sonuçlanacaktır. Başka bir deyişle, vergi oranlarının yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini bertaraf etmek isteyen hükümetler, ülkeden sermaye çıkışı olmasının getireceği maliyetleri de (vergi matrahının daralması, istihdamın azalması vb.) marjinal maliyet fonksiyonuna dahil edeceklerdir. Bu ilave maliyetler nedeniyle, marjinal fayda, daha yüksek bir marjinal maliyet seviyesinde dengeye gelerek kamu harcamalarının ve vergi oranlarının azalmasına yol açacaktır (Wilson, 1999:269).

Oates'in varsayımlarını temel alan John D. Wilson (1986) ile George Zodrow ve Peter Mieszkowski'nin (1986) temel vergi rekabeti modeline göre yerel yönetimler hareketli vergi matrahlarını cezbedebilmek için vergi oranlarını azaltmaktadır (Ferhatoğlu, 2006:4). Bu çalışmada, temel vergi rekabeti kuramını açıklamak için Zodrow ve Mieskowski'nin modeli incelenmiştir. Zodrow-Mieskowski modelinin temel varsayımları; çok sayıda ve homojen yapıya sahip vergilendirme otoritesi bulunması, tam rekabet koşullarının geçerli olması, bireylerin zevk ve tercihleri ile gelirlerinin aynı olması, üretilen mal ve hizmetlerin dışsallık yaratmaması, baş vergisi ve servet vergisi olmak üzere iki tür vergi bulunması ve sermayenin idareler arasında serbestçe hareket etmesi olarak sıralanabilir (Zodrow, 1986). Bu varsayımlar altında, Zodrow ve Mieszkowski, vergi koyma yetkisine sahip idareler arasındaki rekabetin, bütün yerel idarelerde servet üzerinden alınan vergilerinin sıfırlanmasına ve yalnızca baş vergisinin (götürü vergi) uygulanmasına yol açacağını savunmaktadır. Vergi otoritelerinin sayısı artarsa, her bir vergi otoritesi, tam olarak esnek sermaye arzıyla karşı karşıya olacağı için, sermayenin vergi sonrası gelirini etkilemeyeceğini görecektir. Böylece, hareketli sermaye üzerindeki tüm vergi yükü, hareketsiz üretim faktörleri üzerine kayacaktır. Buna göre

vergi otoriteleri, vergi gelirini hareketsiz üretim faktörleri olan işgücü ve toprak üzerinden elde etme yolunu seçecek ve böylelikle mobil üretim faktörü olan sermayeyi vergilendirmekten kaçınacak, nihai olarak sermaye üzerinden alınan vergi sıfırlanacaktır (Zodrow, 1986). Bu çerçevede, sermaye gelirleri üzerindeki tüm vergiler kaldırıldığından Zodrow-Mieszkowski modelinde vergi rekabeti aslında dibe doğru yarış (*race to bottom*) ile sonuçlanmaktadır. Sermayeden alınacak bir verginin, sermayenin kendi yetki alanından çıkmasına neden olacağını kabul eden vergi otoriteleri, bu nedenle yerel vergileri ve toprak kiralarını düşürdüklerinden, kamu harcamaları olması gereken düzeyin altına düşüreceklerdir. Bunların sonucunda; vergi rekabeti, tüm vergi otoritelerinde olması gerekenin altında kamu mal ve hizmetleri üretimi ile sonuçlanacaktır (Zodrow, 1986).

Özetle bu model; hareketli bir vergi matrahını kendi vergileme alanlarına çekmek isteyen en az iki ülke olduğu ve bu iki ülkenin vergi politikalarının birbirine bağımlı olduğu, yani bir ülkenin vergi gelirlerinin diğer ülkenin vergi oranlarına bağlı olduğu varsayımından hareket etmektedir. Buna göre, hareketli vergi matrahını kendi bölgelerine çekmek isteyen ülkeler vergilemede birtakım kolaylıklar sunar. Mevcut vergi matrahını kaybetmek istemeyen diğer ülke de benzer politikaları uygulamak zorunda kalır ve tekrar avantajlı konuma gelmek için ilk ülkenin sağladığı avantajlardan daha fazlasını sunmaya mecbur olur. Bu şekilde ülkeler vergilemede dibe doğru bir yarışa sürüklenirler. Oluşan vergi geliri kaybı nedeniyle kamusal malların arzı optimalin altına düşer ve genel refah düzeyi azalır (Genschel, 2011: 341).

Temel vergi rekabeti modeli vergi rekabetini; vergi gelirlerinin azalmasına, böylelikle kamu malı optimalin altına düşmesine ve vergi yükünün işgücü ve servet gibi nispeten hareketsiz vergi matrahlarına kaymasına neden olan bir etki olarak görmektedir

(Ferhatoğlu, 2006:4). Temel vergi rekabetine en ciddi muhalefet, Leviathan modellerinden gelmektedir. Temelleri Brennan ve Buchanan (1980) tarafından atılan söz konusu modellerin odağında, vergi rekabetinin olmadığı durumda, kamu sektörünün etkinsiz harcamalar nedeniyle gereğinden fazla büyüyeceği varsayımı bulunmaktadır. Rauscher (1996, 1998) ve Edwards ve Keen (1996) de bu görüşe katkıda bulunmuşlardır. Bu modellerde vergi rekabetinin refah etkisine yönelik sonuçlar birbirinden farklı olabilse de hükümetlerin gereğinden fazla harcama yapma eğiliminde olduğu ön kabul olarak yer almaktadır. Leviathan modelleri esasında temel vergi rekabeti modellerinin genişletilmiş bir versiyonunu teşkil etmektedir. Temel vergi rekabeti modellerinde olduğu gibi vergi rekabetinin kamu harcamalarını azaltacağını öngörmektedir ancak Leviathan modellerinde kamu harcamalarının azalması, temel vergi rekabeti kuramının aksine, hükümetleri disipline ederek toplam refahı artıran bir durum olarak ortaya çıkmaktadır (Wilson ve Wildasin, 2004:8-9).

1.6. Vergi Rekabetinin Sınıflandırılması

Vergi rekabeti kavramını daha açık şekilde anlayabilmek amacıyla için birtakım sınıflandırmalardan faydalanmak yarar sağlamaktadır. İzleyen bölümlerde, vergi rekabeti literatüründe genel olarak kabul gören yatay ve dikey vergi rekabeti ile yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayrımlarına yer verilmiştir.

1.6.1. Vergi Otoritelerinin Düzeyine Göre

1.6.1.1.Dikey Vergi Rekabeti

Dikey vergi rekabeti, bir ülkenin kurumsal hiyerarşisi içindeki sıralamaları ve yetki düzeyleri birbirinden farklı idareler veya kurumlar arasındaki rekabettir (Pinto, 2003:2). Bu türden bir rekabeti, farklı düzeydeki vergi otoriteleri arasında gerçekleşmekte

olup hem yerel hem de merkezi hükümet aynı vergi matrahından vergi almaktadır (Goodspeed, 2002: 53). Federal idareler ile merkezi idare arasındaki rekabet (ABD örneğinde olduğu gibi) veya merkez dışındaki idarelerine vergilendirme yetkisi veren devletlerdeki yerel ve bölgesel idarelerle merkezi idare arasında ortaya çıkan rekabet, dikey vergi rekabetine örnek olarak gösterilebilir (Pinto, 2003:2). Dikey vergi rekabetinde, yukarıda açıklanan temel vergi rekabeti kuramlarının aksine, bir idari birimin vergi oranını yükseltmesi, diğer idari birimin vergi matrahını azaltıcı etki yaratmaktadır. Bu nedenle literatürde, dikey vergi rekabetinin bir "dibe doğru yarış" yaratmayacağı, aksine vergi oranlarının çok yüksek belirlenmesi yönünde bir etkinsizlik yaratabileceğine ilişkin tartışmalar bulunmaktadır. Ancak bu durumda ortaya çıkabilecek farklı etkinsizlikler bulunduğundan merkezi ve yerel idarelerin dikey vergi rekabetine yönelik politika geliştirme ve uygulama alanı sınırlıdır (Wilson, 1999, 290-291).

1.6.1.2.Yatay Vergi Rekabeti

Yatay vergi rekabeti, aynı düzeydeki iki ya da daha çok devletin vergi rekabetidir. Yatay vergi rekabetinde, aynı düzeyde olan iki veya daha fazla yerel idarenin veya devletin hareketli bir vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı verginin, diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi söz konusu olmaktadır. Dikey vergi rekabetinin aksine, yatay vergi rekabeti içerisinde bulunan idari birimlerin vergilendirme yetkileri ve egemenlik düzeyleri birbiriyle aynı seviyededir (Pinto, 2003:2). Mevcut çalışmanın da konusunu da oluşturan yatay vergi rekabetine örnek olarak, OECD üye ülkeleri veya Avrupa Birliği üye ülkeleri arasındaki rekabet gösterilebilir. Ayrıca, federal devletlerde veya özerk yerel bölgelere sahip devletlerdeki bölgeler veya idareler arası rekabet de bu kapsamda değerlendirilmektedir. ABD eyaletleri, Kanada bölgeleri (province) veya İsviçre kantonları arasında oluşan vergi rekabeti de yatay vergi rekabetine

örnektir (Pinto, 2003:2). Yatay vergi rekabetinde, bir devletin vergi oranını artırmasının, diğer devletin vergi matrahını artıracağı kabul edilmektedir (Öz, 2005:57). Zira yatay vergi rekabeti esas olarak, üretim faktörlerinin -firmaların ve bireylerin- bölgeler arasındaki hareketliliğine dayandırılmaktadır. Bu hareketliliğin etkisi, idari birimleri, mobil faktörlere sağladıkları faydalar ile bu faktörlerden alınan vergileri eşitlemeye zorlamak olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle, faktör hareketliliği, ülkeleri daha etkin kamusal mal sunumuna zorlarken, vergi tabanlarını da eritmektedir (Salmon, 2003:2). Goodspeed'e göre, yatay vergi rekabetinde etkin kaynak dağılımı ancak fayda vergilerinin uygulandığı durumda geçerli olacaktır (2002: 53). Diğer bir ifadeyle, vergi rekabetinde etkin kaynak tahsisi sağlanması ancak Tiebout analizinde yer aldığı şekliyle; herhangi bir üretim faktöründen alınan vergilerin, o faktörün birimin elde ettiği faydaya eşit olması durumunda, bireylerin en yüksek faydayı elde edebilmek için kendilerine en uygun idari birime göç etmesi ile mümkün olacaktır. Ancak, yatay vergi rekabetinin tarafı olan vergi otoriteleri fayda dışı vergilere yönelme eğiliminde olduklarından, elde edilen faydaları yansıtmayan bu vergiler, idari birimler arasında sermayenin ve üretim faktörlerinin dağılımı ile bu idari birimlerdeki kamu mallarının üretim düzeyi gibi çeşitli etkinsizliklerin kaynağı olarak ortaya çıkmaktadır (Oates, 2001b: 136).

1.6.2. Vergi Rekabetinin Etkilerine Göre

1.6.2.1. Yararlı Vergi Rekabeti

Yararlı vergi rekabeti, kamu harcamalarının azalarak optimal düzeye gelmesine yol açmakta ve kamu hizmetlerinin etkin olmayan şekilde sürekli artışına engel olmaktadır. Yararlı vergi rekabet sayesinde literatürde "Leviathan Etkisi" adı verilen, kamu sektörünün vergi oranlarını sürekli artırarak, gereğinden daha büyük hale gelmesi

eğiliminin azalacağı savunulmaktadır (Sinn, 1996; Edwards ve Keen, 2002). Bu anlamda yararlı vergi rekabeti, kamu harcamalarında mali disiplinin sağlanmasına yol açmaktadır. Devletlerin vergi oranlarını belirleme yetkisi, vergi sistemlerini kendi çıkarları için kullanmak isteyen siyasi isteyen partiler ve çıkar gruplarına fırsat verebilmektedir. Bu durum kamusal malların üretiminde, buna bağlı olarak da kamu harcamalarında aşırı bir artışa yol açmaktadır. Ayrıca mali yönden güçlü bir azınlığın lehine vergi yükünün yeniden dağılımına neden olabilmektedir. Uluslararası rekabet baskısı devletleri, kamu hizmetleri ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli şekilde sunmaya itecektir (Vural, 2007:97-98). Böylelikle vergi rekabeti vergi oranlarının düşmesi yönünde baskı yaparak, gelişigüzel artışları engelleyecektir. Bunun yanında, kamu harcamalarının daha dikkatli yönetilmesini sağlayacak ve kamu kurumlarının daha etkin biçimde yeniden organize edilmesine yol açabilecektir. Bu süreç mali disiplin bağlamında, yalnızca vergi oranları ve matrahları arasında değil, farklı vergi türleri arasında da bir denge oluşturulmasını sağlayacaktır (Trandafir, 2010:173-174). Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yatan kilit düşünce verginin "tarafsızlığı" dır. Ekonomik kararları bozmayan bir vergi sistemini ifade eden verginin tarafsızlığı, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasında esas bir faktördür. Vergilerin tarafsızlığı bozan etkileri, vergi teşvik önlemleriyle giderilebilir. Böylece piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda değiştirilmesi mümkün olabilir (Vural, 2007:98).

Vergi politikalarının rekabetçi biçimde belirlenmesi, maliye politikalarının vergi mükelleflerin tercihleriyle daha uyumlu olması sonucunu da doğurmaktadır. Bu durum özellikle bütçenin bileşimi, vergi matrahının belirlenmesi ve yeniden bölüşüm politikalarının düzeyi gibi politika tercihlerinde kendini göstermektedir (Sinn, 1996:191). Hareketli üretim faktörleri üzerindeki uluslararası vergi rekabeti, mükelleflerin kamusal

mal tercihlerini açıklayabilmelerini sağlamakta ve optimal kamu malı sunumunu garanti altına almaktadır (Tiebout, 1956).

1.6.2.2. Zararlı Vergi Rekabeti

Zararlı vergi rekabeti, bir haksız biçimde diğer ülkelerin vergi tabanını kendi vergilendirme alanına çekerek negatif dışsallık yaratması olarak tanımlanmaktadır (Oates, 2001:507). Buna ek olarak vergi rekabetinin komşuyu yoksullaştırma politikasının bir parçası olarak saldırgan biçimde uygulanması da zararlı vergi rekabeti olarak nitelendirilmektedir (Engin, 2005:24). Vergi rekabetinin yararlı mı yoksa zararlı mı olduğuna ilişkin tartışmalar literatürde devam etmektedir. Ancak bu konudaki çalışmalara kaynak oluşturacak bir zemin sağlanması zorluk taşımaktadır. Vergi rekabetine ilişkin literatürde zararlı vergi rekabeti nitelemesi özellikle OECD bünyesinde yapılan çalışmalarda yer almaktadır. İzleyen bölümlerde detaylı şekilde incelenecek olan bu çalışmalarda zararlı vergi rekabeti özellikle vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri üzerine yoğunlaşmaktadır.

2. ZARARLI VERGİ REKABETİ

2.1 Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı ve Kapsamı

Maliye politikası perspektifinden bir değerlendirme yapıldığında, vergi rekabeti kavramına ilişkin en önemli sınıflandırmalardan biri de yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayrımıdır. Vergi rekabeti kavramının nesnel yönü, bir ülkedeki doğrudan vergi yükünün tüm mükellefler veya belirli mükellefler için azaltılmasını ifade eder ve vergi yükünün bu şekilde azaltılması çeşitli vergisel teşviklerle sağlanır. Öznel yönü ise, söz konusu ülkenin vergi yükünü azaltmadaki amacıyla ilgilidir. Buradan örtülü olarak, vergi rekabetinin istenen ve iyi bir hali olabileceği gibi, kötü veya zararlı bir hali olabileceği de anlaşılmaktadır. Vergi yükünün azaltılmasındaki amacın hem ülkenin ekonomisine katkıda bulunmak hem de vergi mükelleflerinin refahını artırmak mı olduğu, yoksa bu politikanın yalnızca diğer ülkelerden sermaye çıkışı pahasına kendi ülkesine çekmek amacıyla mı uygulandığı önem taşımaktadır. Kısaca, vergi rekabetinin zararlı mı faydalı mı olacağı, vergi rekabetinin nesnel ve öznel boyutu arasındaki etkileşime ve yapılan uygulamaların yarattığı dışsallıklara bağlı olmaktadır (Pinto: 2003:1). Vergi rekabeti uygulamalarının bir kısmı, etkin olmayan uluslararası kaynak dağılımına yol açarak, küresel refah azalışına yol açabilmektedir. Bu türden vergi rekabetine "zararlı vergi rekabeti" denilmektedir. Bir önceki bölümde incelendiği üzere, vergi rekabetine ilişkin tartışmalar iki noktada yoğunlaşmaktadır. Bunlardan ilki, vergi rekabetinin hükümetlerin Leviathan etkisi adı verilen, kamu harcamalarını verimsiz şekilde artırma eğilimini sınırlamak suretiyle disipline edici bir etki yaratacağı ve böylelikle etkinliği ve refah artıracağı savunusudur. Bir diğeri ise, vergi rekabetinin dibe doğru yarış yaratarak etkinsizliğe neden olacağı, yatırım kararlarının etkinliğini bozucu etki yaratarak küresel refahı azaltacağı düşüncesidir. Bu çerçevede, refah artışı sağlayan ve ekonomik etkinliği

artıran vergi rekabeti uygulamaları yararlı, kaynakların dünya çapında etkin dağılımında bozulmaya yol açtığı düşünülen vergi rekabeti uygulamaları zararlı görülmektedir.

Zararlı vergi rekabetinin yol açtığı olumsuzlukları, küresel refahın azalması ve eşitliğin zedelenmesi olmak üzere iki başlıkta toplamak mümkündür. Eşitliğe ilişkin etkileri ise uluslararası ve bireysel etkiler yönünden iki boyutlu olarak incelenebilir (Avi-Yonah; 2000:1625). Vergi rekabetinin küresel refahı azaltan bir etki yaratacağına ilişkin argümanın dayanaklarından ilki, verginin tarafsızlığı ilkesinin ihlalidir. Bu ilkeye göre vergilerin, ekonomik faaliyetlerin yönünü değiştirmeyecek biçimde oluşturulması gerekmektedir. Ancak vergi rekabeti söz konusu olduğunda ülkeler, uluslararası yatırımları kendi vergileme alanlarına çekebilmek amacıyla vergisel teşvikler tasarlamaktadır. Bu da yatırım kararlarının yalnızca ekonomik sebepler gözetilerek değil, öncelikli olarak vergi oranları gözetilerek alınmasına yol açarak etkin olmayan bir kaynak dağılımına yol açmaktadır (Edwards ve De Rudgy, 2002:51-52). Vergi rekabetinin küresel refah üzerindeki olumsuz etkilerinin bir diğer ayağı da vergi rekabetine başvuran bir ülkenin uyguladığı politikaların, diğer ülkeler üzerinde yarattığı olumsuz mali dışsallıklardan kaynaklanmaktadır. Buna göre, bir ülkedeki politika yapıcılar, hareketli üretim faktörleri üzerinde uyguladığı oranlarını belirlerken, bu uygulamaların diğer ülkelerin vergi tabanları üzerindeki etkisini dikkate almaz. Bu durum vergi oranlarının, dolayısıyla vergi gelirlerinin giderek azalmasına ve bunun sonucu olarak da kamu hizmetleri sunumunun optimalin altına düşmesine yol açmaktadır. (Oates, 2001b:136).

Vergi rekabetinin, "hem kişilerin hem de şirketlerin ödediği vergilerde genel bir azalma"ya yol açtığı kabul edilmektedir (Tanzi, 1995:74). Politika yapıcıların, vergi rekabetine komşuyu yoksullaştırma *(beggar thy neighbour)* türü politikalarla yanıt vermesi durumunda sorunlar artmaktadır. Hareketli üretim faktörleri, düşük vergili

alanları tercih ettikçe ülkeler vergi oranlarını düşürmek için bir yarışa girerler ve vergi oranlarında genel bir düşüş yaşanır (Grunberg, 1998: 595). Bu noktada vergi rekabetinin, vergi oranlarında bir "dibe doğru yarış"a yol açması ve giderek azalan vergi gelirleri nedeniyle kamusal faaliyetlerin önemli ölçüde sınırlanması beklenmektedir. Sonuç olarak, vergi sisteminin artan oranlılık ve yeniden bölüşüm sağlama fonksiyonları artık kullanılamaz hale gelmektedir (Schön, 2000:94). Ülkeye giren yatırımlara uygulanan efektif vergi oranını önemli ölçüde azaltılması sonucu ülkelerin vergi gelirlerinin azalması, diğer bir tabirle vergi rekabeti nedeniyle vergi tabanlarının aşırı bir erozyona uğrayarak refah azalışına yol açması "mali bozulma" (*fiscal degradation)* olarak da adlandırılmaktadır. Mali bozulma durumunda, vergi oranlarındaki dibe doğru yarış yüzünden yatırımı kendi ülkelerine çeken ülkeler çok az vergi geliri elde ederler ya da hiç edemezler. Yatırımı kaybeden ülkeler ise ciddi bir vergi gelirinden mahrum kalmış olmaktadır, sonuç olarak her iki taraf da refah kaybına uğramaktadır (Pinto, 2003:9; Easson, 1996:112).

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerine ilişkin tartışmaların odaklandığı bir diğer alan da uluslararası ve ulusal eşitlik ilkesini zedeleyen etkilerinden kaynaklanmaktadır. Uluslararası eşitlik noktasında, bir ülkenin vergi sistemini, özellikle diğer ülkelerin vergi tabanını kendi bölgesine çekmek amacıyla dizayn etmesi, vergi tabanının haksız biçimde iktisabını teşkil etmektedir. Bu durum, "kaçak avlanma" veya "vergi hırsızlığı" denebilecek "*poaching"* olarak tanımlanmakta ve vergi rekabetinin zararlı kabul edilmesinde önemli bir kriter olarak görülmektedir (OECD, 1998:16). Hareketli sermayesini, daha düşük vergi oranı sunan ülkeye taşıyan vergi mükellefleri, çoğunlukla bu "kaynak" ülkede ikamet etmezler. Yani, vergi tabanı haksız biçimde iktisap edilen ülke, bu vergi mükelleflerine kamusal mallar sunmaya devam etmektedir. Dolayısıyla bu kişiler ikamet ettikleri ülkede bedavacı (*free rider)* olmaktadır (OECD, 1998:14). Vergi

tabanını haksız biçimde iktisap eden ülke ise, hareketli faktör sahibine çok az kamusal mal sunmakla yükümlü olduğu için, yalnızca yabancı sermayeye uygulanan özel vergi teşviklerine başvurabilmekte (*ring-fencing)* veya vergi oranını giderek daha fazla düşürebilmektedir (Schön, 2000:94). Yüksek vergi uygulamaları nedeniyle hareketli sermayeyi sınırlarında tutamayan devletlerin gözünden bakıldığında, düşük vergi oranı sunan ülkeler de kamu mallarından bedelsiz yararlarnan *free rider'*lar haline gelmektedir (OECD, 1998:15). Bireysel eşitliğe yönelik olumsuz etkiler ise, vergi rekabeti sonucu ülkelerdeki vergi yükünün; hareketli faktörlerden nispeten ya da tamamen hareketsiz faktörler üzerine kaymasından kaynaklanmaktadır. Yani sermaye üzerindeki efektif vergi yükü giderek azalırken, vergi geliri kaybı emek başta olmak üzere tüketim, gayrimenkul gibi daha az hareketli vergi tabanları üzerindeki vergi yükünün artırılmasıyla telafi edilmektedir. Emeğin üzerindeki vergilemede bir artış, üretim sürecinde potansiyel işsizliğe ve emeğin sermayenin yerini almasından dolayı istenmeyen çarpıklıklara neden olmaktadır (Pinto, akt. Giray, 2005:112). Bu kapsamda vergi rekabeti, verginin ödeme gücüne bağlı olarak alınmasını ifade eden ve "yatay vergi eşitliği" sağlayan artan oranlı gelir vergisi ilkesinin, uluslararası rekabet baskısı nedeniyle terk edilmesine yol açmaktadır (Tanzi, akt. Schön :94-95).

Vergi rekabetinin zarar verici olduğu alanların belirlenmesi teorik perspektiften bakıldığında basit görünse de uygulamada vergi rekabetinin etkilerinin belirlenmesine yönelik bazı engeller bulunmaktadır. Öncelikle vergi rekabetinin değerlendirilmesi, "kamusal tercih" ve "geleneksel kamu maliyesi" teorilerinde olduğu gibi, değerlendirme yapan kişinin kamuya bakış açısı tarafından şekillendirilmektedir. Ayrıca, ülkelerin kendilerine özgü hedef ve amaçları, vergi sistemlerinin anlaşılmasının güçlüğü, hareketli üretim faktörlerinin yerleşim kararlarında vergi rekabetinin rolünü diğer faktörlerden ayırmanın mümkün olmaması (Goodspeed, 1998: 582-585) gibi nedenlerle vergi

rekabetinin etkisinin belirlenmesi her zaman kolay olmamaktadır. Yine de vergi rekabetinin ne ölçüde desteklenip ne ölçüde engelleyici önlemler alınması gerektiği hususu önem taşımakta ve bu da "adil olan" ve "adil olmayan" ya da "yararlı" ve "zararlı" vergi rekabetinin sınırının çizilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, herhangi bir ülkenin uygulamaya koyduğu bir vergi teşvikinin yararlı mı yoksa zararlı mı kabul edilmesi gerektiğine ilişkin geliştirilmiş bazı kriterler bulunmaktadır. Avi-Yonah'ya (2000:2) göre, yararlı ve zararlı vergi rekabeti arasındaki sınır, yerli ve yabancı tüm vergi mükelleflerine uygulanan genel vergi indirimleriyle yalnızca yabancı yatırımcılara yönelik vergi indirimleri arasında çizilmelidir. Buna göre, ülkenin genel vergi sistemiyle tutarlı olan uygulamalar kabul edilebilir görülmektedir. Ülkede ikamet edenler ve yabancı yatırımcılara uygulanan vergisel teşvikler arasında önemli bir sapma olması ise zararlı vergi rekabeti olarak değerlendirilmelidir. Pinto'ya (2003:15) göre ise vergi rekabetinin zarar verici olup olmadığına karar verilmesi noktasında uygulanan politikanın amacına dikkat edilmelidir. Ülkenin, vergi rekabeti olarak değerlendirilebilecek vergisel teşvikler uygulamadaki esas amacının ekonomik büyüme sağlamak, kalkınmanın önünü açıp istihdamı artırmak mı olduğu yoksa ülkelerin zararına olacak şekilde yabancı hareketli üretim faktörlerini cezbetmeyi mi hedeflediği önem taşımaktadır. Bilinçli olarak diğer ülkelerin vergi tabanını erozyona uğratarak, ekonomilerinde olumsuz "spill over" etkisi yaratmak amacıyla tasarlanmış vergi uygulamalarının zarar verici olduğu kabul edilmektedir. Bu kriter konuya ilişkin OECD Raporu'nda da vurgulanmaktadır (OECD, 1998:15-16).

Politika amacı kriterine örnek olarak, ülkelerin vergi sistemleri arasında öngörülmeyen ya da hedeflenmeyen uyumsuzluklar nedeniyle, bir ülkenin vergi sistemi, diğer ülkenin vatandaşları için daha avantajlı hale gelebildiği durumlar gösterilebilir. Vergi mevzuatları arasındaki tutarsızlıktan faydalanmak isteyen hareketli sermaye sahibi

vergi mükelleflerinin bu durumu kendi çıkarları için kullanarak vergi gelirlerini aşındırmaları mümkündür. Bu tür uygulamalardan kaynaklanan etkinsizliklerin, ülkelerin tek taraflı ya da iki taraflı girişimleriyle ortadan kaldırılabilmesi mümkündür ve bu durum zararlı vergi rekabeti olarak değerlendirilmemektedir (OECD, 1998:15). Yine politika amacı kriteri bağlamında, bazı ülkeler, coğrafi konum, doğal kaynaklardan yoksun olma gibi bir takım yapısal dezavantajlara sahiptir ve bu dezavantajlar, o ülkede yatırım yapmanın maliyetlerini artırmaktadır. Ülkeler bunu telafi edebilmek amacıyla özel vergisel teşviklere başvurabilmektedir. Ayrıca aynı ülke içinde de merkezi konumda yer almayan bölgeler yeterince kalkınmamış durumda olabilir ve kalkınmalarına yardımcı olmak amacıyla yatırımları ve finansal faaliyetleri cezbetmek üzere tasarlanmış vergi sistemlerinden fayda sağlayabilirler. Bu örneklerde olduğu gibi, vergi dışı faktörlerden kaynaklanan olumsuzların telafisi amacıyla başvurulan vergi teşvikleri, uygulayıcı ülkenin kendine özgü şartları ile birlikte değerlendirilmelidir. Bu çerçevede başka bir ülke için zararlı vergi rekabeti olarak görülebilecek uygulamalar, söz konusu ülkenin yatırım iklimini oluşturan diğer şartlarla birlikte incelendiğinde kabul edilebilir ya da adil vergi rekabeti olarak değerlendirilmektedir. (OECD, 1998:16).

Vergilendirme yetkisinin, devletlerin egemenlik yetkisiyle doğrudan ilişkili bulunması vergi rekabetinin zarar verici sınırının çizilmesini zorlaştırmaktadır. Kimi ülkeler yüksek vergi oranları uygulayarak, toplumun belirli bir alanında dönüşüm hedefleyebilir veya ilerideki genel refahı artıracak altyapı projelerine ağırlık verirken; bir diğer ülke daha düşük vergi oranı ve daha düşük kamu harcaması noktasında dengeye gelebilecektir. Bu nedenle küresel olarak üzerinde fikir birliğine varılmış bir vergi oranı tespit edilmesi mümkün olmamaktadır (Öz, 2000:49). Bunun yerine uluslararası düzeyde kabul edilmiş ilkelere uyulması koşuluyla her ülkenin kendi vergi oranını belirlemede serbest olması yaklaşımı öne çıkmaktadır (OECD, 1998:15).

2.2 Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları

2.2.1. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, temel olarak düşük vergi oranları uygulayan ve mükelleflerin vergiden kaçınmasını ve vergi kaçırmalarını kolay hale getiren ülkelerdir. Ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmasına yol açması açmaları nedeniyle zararlı vergi uygulamalarından biri olarak nitelendirilmektedirler (Vural, 2004:11). Vergi cennetleri çoğunlukla çok küçük ülkelerdir. Bu nedenle yabancı yatırımlardan elde edilen cüzi vergi gelirleri dahi ülke ekonomisine önemli katkı sağlamaktadır. Ayrıca yabancı ülkeye yatırım yapan yabancıların sağladığı istihdam, tüketim vb. gelir yaratıcı faaliyetler nedeniyle vergi cennetleri vergi geliri dışında da pek çok olumlu dışsallıktan faydalanmaktadır (Hines; 1990:168-171). Vergi cenneti (*tax haven, fiscal paradise*) kavramının üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanımı bulunmamakla birlikte vergi cennetleri temel olarak; vergi ödememe veya düşük oranda vergi ödeme teklifiyle diğer ülkelerdeki gerçek veya tüzel kişileri kendi ülkesinde yatırım yapmaya davet eden ülkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Öz, 2005; 123). Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tümünün veya bir bölümünün tamamen vergi dışında bırakıldığı veya çok düşük oranda vergiye tabi tutulduğu ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde nitelendirilmektedir (Bilici, 2004: 659). Gravelle ise (2015:3) vergi cennetlerini, finansal düzenlemelerin çoğunlukla şeffaflıktan uzak olduğu, düşük oranda veya sıfır oranında vergi uygulandığı, gerçek olmayan, kağıt üzerinde işlemler yapıldığı ve bilgi alışverişinin eksik olduğu ekonomiler olarak tanımlamaktadır. Vergi cennetlerine ilişkin "genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı, ticari gizlilik taşıyan ve çoğunlukla off-shore (*kıyı ötesi)* finans merkezleri olarak bilinen yerler" (Yetkiner, 2001:92), "yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek amacıyla yabancı yatırımları çok

düşük vergi oranlarıyla vergileyen ülkeler" (Mitchell, akt. Hoşyumruk, 2002:1) şeklinde tanımlar bulunmaktadır.

Yukarıda sıralanan tanımlamalarda, sıkça düşük efektif vergi oranları sunan ülkelere vurgu yapılmakla birlikte, cennetlerini tanımlamak için başlı başına yeterli bir kriter niteliği taşımamaktadır. Zira vergi oranlarının düşük olması üzerinden yapılacak bir tanımın benimsenmesi durumunda birçok ülke diğerlerine kıyasla vergi cenneti özelliği taşıyacaktır. Ayrıca uluslararası arenada vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler, bu nitelemeyi kabul etmemektedirler (Günaydın, 1999:125-126).

Tanımı konusundaki belirsizliğe rağmen vergi cennetleri artan faktör hareketliliği ve vergi rekabeti ile şekillenen küresel vergilendirme arenasında, uluslararası piyasada dolaşan sermaye ve yatırımları çeken son derece kritik oyuncular olarak özellikle 1980'li yıllardan itibaren öne çıkmıştır. Günümüzde, dünya çapındaki hane halkı finansal servetinin %8'i vergi cennetlerinde tutulmakta olduğu tahmin edilmektedir. Bu da yaklaşık 5 trilyon 800 milyar Avroluk bir tutara karşılık gelmekte olup, vergi cenneti olmayan ülkelerde vergilendirilmiş olması durumunda çok önemli bir vergi geliri[1] anlamına geleceği açıktır (Zucman, 2015:56). Bu nedenle, vergi cenneti ülkelerin belirlenmesi önem taşımakta olup, genel geçer bir tanıma ulaşmak yerine vergi cennetlerini oluşturan kriterleri belirlemek daha uygun bir yöntem olmaktadır.

Vergi cennetlerinin pek çoğu, yüz ölçümlerinin küçük olması ve doğal kaynaklar yönünden fakir olmaları nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun ülkeler değildir. Fiziksel yatırımları cezbetmek için gerekli unsurlara sahip olmayan bu ülkeler, ekonomilerini finansal hizmetler ve portföy yatırımları için ilgi çekici hale getirmeyi tercih

[1] Kaybedilen vergi gelirinin yıllık yaklaşık 200 milyar ABD doları olduğu tahmin edilmektedir. *Kaynak: http://gabriel-zucman.eu/files/press/201406NYT.pdf erişim: 07.03.2019*

etmektedirler. Bunu sağlayabilmek için ise, bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetlerini artırmak ve güçlü teknolojik altyapı ve iletişim ağı, kolay fiziki ulaşım, konaklama ve ofis hizmetleri sunmak yoluyla gerçek ve tüzel kişilerin efektif vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler. Vergi cennetleri, vergi mükelleflerine vergi kaçırma değil, yasal olarak vergiden kaçınma olanağı sunmakta ve bu yatırımlardan elde ettiği ücret ve istihdam gibi vergi dışı dışsallıklarla ekonomisini güçlendirme niyeti taşımaktadır (Öz, 2005:128-129). Vergi cenneti ülkelerden pek çoğu, ikili kambiyo kontrol sistemi kullanmaktadır. Ülke vatandaşları hem ülke parası hem de yabancı para cinsinden kısıtlamalara tabi olurken, yabancı şirketler yalnızca ülke parası üzerinden sınırlamalara tabi olmaktadır. Bu şirketlerin yurtdışında yabancı para ile gerçekleştirdikleri işlemler kambiyo kontrolüne tabi olmamakta ve işletmeler işlemlerini diledikleri para birimiyle yapabilmektedirler. Böylece kur değişimlerinden etkilenmemektedirler (Öz, 2005:129-130). OECD'nin 1998 tarihli Raporunda bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli kritere dikkat çekilmiştir. Eğer bir ülke bu dört unsuru bünyesinde barındırıyor ve uygulamalarını bu yönde sürdürüyor ise OECD'ye göre vergi cenneti kavramını tam anlamıyla karşılıyor demektir. Bir ülkenin vergi cenneti olduğunu gösteren unsurlardan ilki ülkede hiç vergi alınmaması veya yalnızca nominal vergi uygulanmasıdır. Ayrıca diğer ülkelerle vergi paylaşımı yapılmaması ve vergi sisteminin şeffaflıktan yoksun olması da söz konusu kriterler arasındadır.[2] Vergi cenneti ülkelerin pek çoğunda banka hesaplarına ilişkin bilgiler yasal ve idare mevzuat nedeniyle paylaşılmasında ve bilgilerin saydamlığında eksiklikler bulunmaktadır. İlk vergi cenneti olarak kabul edilen İsviçre'nin kıyı ötesi bir finansal merkez olarak oraya çıkmasının temeli de İsviçre'de 1934 yılında yürürlüğe giren Bankacılık Kanunu ile atılmıştır. Bu yasanın etkisi ve sonrasında İsviçre'ye yapılan

[2] Bu üç kriterin OECD tarafından tercihli vergi rejimleri için belirlediği unsurlarla aynı olduğu görülmektedir. Bu kriterlerin daha detaylı bir özeti için bkz: 2.2.1.

sermaye yatırımlarının artması diğer düşük vergili ülkelerin de benzer kanunlarla mükelleflerin banka bilgilerini güvenceye almasıyla sonuçlanmıştır (Palan, 2013: 119-123). Vergi cenneti ülkelerin bir diğer özelliği de o ülkede fiilen faaliyette bulunulmamasıdır. Vergi cennetlerini belirleyen faktörlerin sonuncusu, kişi ya da kurumların belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmamasıdır. Şirketin esas operasyonları vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmez ve bu ülkelerin de böyle bir isteği bulunmamaktadır. Bu nedenle, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir bina veya daire, bir masa, bir bilgisayar ve bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. Faaliyetler yalnızca kâğıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir (Karaca, 2001:94). Bu durum firmalar veya kişilerin asli yatırımlarını vergi cenneti ülkelere yapmadığını göstermektedir. Zaten genellikle küçük ülkeler olan vergi cennetlerinin ekonomisi, yüksek oranlı tasarrufların aktarılması için uygun kapasiteye sahip değildir. Bu noktada yatırımcılar, fonlarını ABD, İngiltere gibi büyük finans merkezlerinde değerlendirmeye ve yatırımlarını vergi oranları yüksek olan ülkelerde yapmaya devam etmekte, vergi cenneti ülkelerin finansal ve vergisel sistemlerinin yalnızca aracı olarak kullanmaktadırlar (Zucman, 2015:34-35). Dünyadaki uluslararası ticaretin yarısına, en azından kağıt üzerinde, vergi cennetleri aracılık etmektedir (Shaxson; 2011:8).Esas olarak yüksek vergi uygulayan ülkelerde elde edilen gelirin vergi cennetlerinde tutulmasına olanak sağlayan bu uygulama, bu ülkelerdeki gizlilik ilkesi ve diğer ülkelerle bilgi paylaşımı olmaması özelliği ile birleştiğinde, kaynak ülkenin vergi tabanındaki aşınma tespit edilemez ve geri dönülemez bir duruma gelmekte ve bu küresel çapta vergiden kaçınma ve vergi gelirlerindeki azalma ile sonuçlanmaktadır (Zucman, 2015: 35).

2.2.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Vergi cenneti olarak nitelendirilmeyen bazı vergi rejimlerinde ülkeler, mobilitesi yüksek olan finansal ve diğer hizmet faaliyetlerini çekebilmek için "tercihli vergi rejimleri" (*preferential tax regimes*) oluşturmak suretiyle zararlı vergi uygulamasında bulunmaktadırlar. Birçok durumda tercihli vergi rejimi, sınırlar arasında sermaye akımlarını belirli bir yol üzerinden göndermek için bir kanal olarak işlemesi amacıyla özel olarak dizayn edilmiş olabilir. Bu rejimler genel vergi kanununda veya idari uygulamalarda ya da genel vergi sisteminin çerçevesi dışında vergi dışı düzenleme ile oluşturulmuş. Tercihli Vergi Rejimleri ya da daha açık bir ifade ile tercih meydana getiren vergi rejimleri, vergi cenneti olmayan birçok ülkenin de uyguladığı ve zarar verici vergi rekabetinin ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan rejimlerdir (Öz, 2004:30-31). Bir ülkedeki vergi sisteminin tercihli vergi rejimi özelliği taşıyıp taşımadığını tespit etmek üzere OECD tarafından dört temel kriter belirlenmiştir (OECD, 1998: 46-55):

1- Efektif vergi oranlarının çok düşük olması ya da sıfır olması: Zarar verici vergi uygulamalarının tespiti açısından başlangıç noktası teşkil etmektedir. Bir vergi rejiminin zarar verici kabul edilebilmesi, diğer kriterlerden en az bir tanesiyle bir arada bulunması durumunda mümkün olmaktadır.

2- Finansal koruma (*ring-fencing*)[3] uygulaması: Finansal korumada, yabancı aktif ya da pasif yatırımlara uygulanan vergi rejimi, ülke ekonomisinin geri kalanına uygulanan vergi rejiminden izole edilmiştir. Böylelikle ülke, kendi ekonomisini ve vatandaşlarının refahın, düşük vergi oranlarının getirebileceği risklere karşı "finansal korumaya" almayı amaçlamaktadır.

[3] Ring-fencing kavramı, kelime anlamı olarak, belirli bir alanın koruma altına almak amacıyla çitle çevrelenmesi anlamına gelmekte olup, finans literatüründe belirli fonların belirli amaçlar için kullanılmak üzere ayrılarak riskten korunmasını ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Vergiye ilişkin Türkçe kaynaklarda ise "*vergi kantonları"* veya "*finansal koruma"* şeklinde kullanımlarına rastlanmaktadır.

3- Şeffaflığın bulunmaması: Bir vergi rejiminin şeffaf olduğunun söylenebilmesi için, vergi mükelleflerine uygulanan kuralların gerektiğinde yasal olarak ileri sürülebilecek açıklıkta ortaya konulmuş olması ve vergi sisteminin detaylarının gerektiğinde diğer ülkelerin erişimine açık durumda olması gerekmektedir.

4- Etkin bilgi değişiminin olmaması: Bazı durumlarda, bilgi değişimi yasal ya da idari düzenlemeler ile açıkça yasaklanmış olabilmektedir. Bunun dışında yasal herhangi bir engel bulunmamasına rağmen, ülkelerin bilgi değişimine olumlu yaklaşmaması, isteksiz veya yavaş davranması etkin bilgi değişiminin olmadığı durumlar olarak nitelendirilmektedir.

Tercihli vergi rejimini belirlemek amacıyla kullanılan yardımcı kriterler ise; gerçekçi olmayan vergi matrahı tanımı, uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerine uyulmaması, yabancı kaynaklı gelirin, vergiden istisna tutulması, vergi oranı veya vergi matrahının tartışmaya açık olması, mahremiyet koşullarının varlığı olarak sıralanmaktadır.

2.2.3. Agresif Vergi Planlaması

Mükelleflerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin vergi mevzuatı çerçevesinde yönetilerek, vergi yükünün en aza indirilmesi amacıyla uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemi olan vergi planlaması; mükelleflerin, vergi yüklerini en aza indirmek amacıyla vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları stratejik biçimde kullanarak vergi yüklerini azaltma çabaları olarak ifade edilebilir. (Saraçoğlu, 2017:44)

Genel olarak vergi planlamasını iki farklı boyutta incelemek mümkündür. Mükellef açısından ele alınan (mikro) vergi planlaması; mükellefin ödemesi gereken vergiyi asgariye indirmek amacıyla yürürlükteki vergisel düzenlemelerin sağladığı imkanlardan, bu düzenlenmemelere aykırı olmayan şekilde, yararlanma davranışıdır.

Makro vergi planlaması ise devletin vergi potansiyelinden en etkin şekilde faydalanabilmek amacıyla aldığı tedbir ve düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır (Şen, 2016:465).

Mikro düzeydeki vergi planlaması, bireylerin ve şirketlerin vergiye karşı direnme biçimlerinden biridir. Vergi planlamasında hem şahıslar hem de kurumlar, vergi muafiyeti veya istisnalarını takip ederek, faaliyet alanlarını buna göre belirlemekte ve bu boşluk alanında göstermektedirler (Akdoğan, 2009:190). Bu bakımdan vergi planlaması kavramıyla kastedilen, yasal olmayan yol ve yöntemlere başvurmak değil; vergi düzenlemelerindeki muafiyet ve istisnalardan faydalanarak gelir ve giderleri stratejik olarak vergi indirimi sağlamaya yönelik şekilde tahakkuk ettirmektir. Bu bakımdan vergi planlaması, vergi kaçırma değil, yasalar tarafından tanınan hakların bilinçli bir şekilde kullanılarak vergi yükünün hafifletilmesi yani vergiden kaçınmaya yönelik yol ve yöntemlerin sistematik olarak planlanmasıdır (Okan, 2007)

Vergi planlaması kavramıyla, vergi direnme biçimlerinden olan vergiden kaçınma (*tax avoidance*) kavramının da anlaşılması önem taşımaktadır. Vergiden kaçınma mükelleflerin, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaması, ya da mükelleflerin yasalar çerçevesinde vergi mevzuatındaki eksiklik veya kanuni boşluklardan yararlanarak, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını önlemeye çalışması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu iki kavram, vergi mevzuatındaki boşlukları stratejik biçimde kullanma noktasında ortaklık göstermektedir. Ancak vergi planlamasında, mükellef, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaktadır. Vergi planlamasında, vergi doğuran olay olarak tanımlanan iktisadi faaliyet gerçekleştirilmekte, bu faaliyetler üzerinden ödenecek verginin en aza indirilmesi amaçlanmaktadır (Nar, 2015:927).

Ekonomik faaliyetlerin giderek küreselleşmesi, bilişim teknolojilerinin gelişmesi ve faktörlerin giderek hareketli hale gelmesi, çok uluslu şirketlerin maliyet unsurlarından biri olan vergi yüklerini minimize etmeleri için yeni fırsatlar yaratmıştır ve çok uluslu şirketlerin bu fırsatlardan yararlanma biçimi olan uluslararası vergi planlaması stratejilerini ortaya çıkarmıştır. Çok uluslu şirketler, faaliyette bulundukları ülkelerin birbirinden farklı vergi uygulamalarını ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki boşlukları kullanarak söz konusu ticari faaliyetleri üzerinden vergi matrahlarını aşındırması veya kârlarını vergi avantajı sağlayacak şekilde bir ülkeden diğer bir ülkeye kaydırma yoluna giderek ödedikleri vergiyi önemli ölçüde azaltmaktadırlar (Adanur, 2015:1).

Özellikle 2008 yılındaki küresel finansal krizin ardından bu stratejilerin ulusal vergi tabanlarına ve vergi gelirlerine olan etkisi agresif vergi planlaması (*aggressive tax planning)* konusunda küresel ölçekli tartışmalara yol açmıştır. Palan'a göre, agresif vergi planlaması, her ülkenin yasal mevzuatının yoruma açık olmasından yararlanmayı ifade etmektedir ve çok uluslu şirketlerin her ülkede son derece karmaşık olan vergi sistemlerinin açıklarından vergi yüklerini azalmak üzere başarıyla ve etkin olarak yararlanabilmesi, muhasebeciler, avukatlar, bankacılar ve vergi uzmanlarından oluşan yüksek gelirli ve kalabalık bir beyaz yakalı profesyonel kadrosunun yardımıyla mümkün olmaktadır. Bu durum yüksek gelirli, saygın ve kalabalık profesyoneller ile çalışan şirketlerin, vergiden kaçınma noktasında vergi idarelerinden her zaman bir adım önde olmasına yol açmaktadır. Örneğin, yalnızca General Electric firmasının vergi departmanında 1000 kişi istihdam edilmektedir. Vergi mevzuatlarından yararlanmak üzere geliştirilen yasal enstrümanların artış hızı ve çeşitliliği de vergi cenneti ülkelerin bu uzman gücünden geniş ölçüde yararlandığını göstermektedir. Vergi planlaması yöntemlerinin karmaşıklığı, başta Büyük 4 olarak bilinen 4 firma olmak üzere,

uluslararası muhasebe firmalarının yararına olmuştur. Bu firmalar, yeni ve karmaşık vergiden kaçınma enstrümanları geliştirerek, bunları danışmanlık verdikleri dünyanın en büyük şirketlerine pazarlamak suretiyle off-shore finansın ve kar aktarma uygulamalarının katlanarak artmasına katkıda bulunmuşlardır. Vergi planlaması faaliyetlerinin maliyetini tam olarak ölçmek mümkün olmasa da etkinin derinliği 2008/9 krizi ile birlikte ortaya çıkmaya başlamıştır (Palan, 2013:101-104; Zucman, 2015:110).

Küresel finansal krizi takiben pek çok ülke vergi gelirlerini artırmak ve vergi yükünün mükellefler arasında adaletli biçimde paylaşılıp paylaşılmadığını sorgulamak üzere çalışmalar yürütmeye odaklanması pek çok çok uluslu şirketin son derece düşük efektif vergi oranlarıyla faaliyetlerini yürüttüğünü ortaya çıkarmıştır. Örneğin, Google'ın 2009 yılında ABD dışında elde ettiği karlarına uygulanan efektif vergi oranı yalnızca %2,9 olmuştur. Daha da düşük vergi oranları ile faaliyet gösteren Apple ise, ABD dışında elde ettiği karları için 2010 yılında %2,2, 2011 yılında %1.9 efektif vergi oranıyla vergilendirilmiştir. Amazon ve Starbucks gibi çok uluslu şirketlerin de matrah aşındırma ve kar kaydırma faaliyetlerine ilişkin veriler ortaya çıkarılmış ve kamuoyunda geniş yer bulmuştur (De Graaf, 2013:108).

Agresif vergi planlamasının ölçeği ve yarattığı sorunlar zararlı vergi rekabetinin kapsamından daha geniş olsa da OECD üyesi olan ve olmayan pek çok ülkenin zararlı vergi uygulamaları, vergi planlaması stratejilerinin bu uygulamalara katkıda bulunduğu açıktır. Konuya ilişkin uluslararası çalışmalar, G-20 öncülüğünde ve OECD'nin yürütücülüğünde başlatılmış olup, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği nezdinde de girişimler sürdürülmektedir. Gerçekleştirilen uluslararası çalışmalarda, vergisel yükümlülükleri azaltmak adına uluslararası firmaların ve diğer kuruluşların ulusal mevzuatın kendilerine sağladığı avantajları kötüye kullanmaları ve vergiden

kaçınmalarını agresif vergi planlaması olarak değerlendirilmekte olup, hem firmalar nezdinde haksız rekabete yol açması hem de ülkeleri önemli gelir kaybına uğratması nedeniyle küresel bir sorun olarak ele alınmaktadır (Şen, 2016:466).

2.2.4. Transfer Fiyatlandırması

Hem ekonomik ve finansal bütünleşmenin artması, hem de vergi rekabeti ve sermaye teşviklerindeki artış çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin sorunları beraberinde getirmiştir. Firma içi ticaret ve transfer fiyatlaması ülkeler açısından çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesini zorlaştıran önemli bir sorun olarak ortaya çıkarken (Kargı, 2009:26), çok uluslu şirketler açısından ülkeler arasındaki vergi rekabetinden yararlanmanın agresif bir yöntemi olarak kullanılabilmektedir. Transfer fiyatı; bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatıdır (OECD, Akt. Öz, 2005:271). Transfer fiyatlandırması genellikle uluslararası ticarette, bir şirketin farklı ülkelerde bulunan ilişkili şirketleriyle alışverişlerinde gündeme geldiğinden birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir konudur. Bu çerçevede, uluslararası transfer fiyatlandırması, bir firmanın ana merkezi ile yurt dışındaki şubesi veya iki farklı ülkedeki şubesi arasında alınıp satılan her türlü, mal, hizmet, finansal ve gayri maddi varlıklara atfedilen parasal değer olarak tanımlanmaktadır (Elliot, 2000: 216).

Zira çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmasının çok etkili ve yaygın kullanılan bir yöntemi, transfer fiyatlarının manipüle edilmesidir. Taylor (2015:1)'in agresif transfer fiyatlandırması olarak tanımladığı bu yöntem; çok uluslu şirketlerin şirket-içi transfer fiyatlarını, vergi yüklerini azaltmak amacıyla manipüle ederek, karlarını farklı ülkelerdeki şubelerine dağıtması yoluyla uygulanmaktadır. Böylelikle şirketin elde ettiği kar, yüksek vergi uygulayan ülkelerden, düşük vergi uygulayan ülkelere aktarılmaktadır. Eden ve Smith (2011:1), transfer fiyatlarının manipüle edilmesini; Çok uluslu şirketlerin, ülkeler

arasındaki ekonomik, finansal ve yasal düzenlemelere ilişkin farklılıklardan yararlanarak vergisel avantajlar elde etmesiyle sonuçlanan bir arbitraj işlemi olarak değerlendirmektedir. Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlarını manipüle etmek yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında yeniden dağıtarak bazı ülkelerin vergi kaybna uğramasına yol açması, dünyanın en büyük şirketlerinin elde ettikleri karların büyük kısmının, bazı durumlarda hepsinin bilançolarında yer almaması anlamına gelmektedir (Torslov, 2017). Bu durum başta vergi kayıpları olmak üzere ilgili ülkelerin makro ekonomik göstergeleri üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu durum, devletlerinn çok uluslu şirketlerin vergilemesinden adaletli pay almalarını engellemektedir. Şirketler bu yolla, yüksek vergi oranı uygulayan ülkeledeki tümkamusal hizmetlerden yararlanmakta ancak bu hizmetlerin finansmanına katılmamaktadır. Çok ululsu şirketlerin kendi içinde gerçekleştirdiği ticaretin toplam dünya ticaretindeki payı giderek artmaktadır. Bu da transfer fiyatları yoluyla ortaya çıkan vergi kaybının yarattığı adaletsizliği artırmaktadır (Kargı, 2009:27).

Apple Inc., Microsoft, Starbucks gibi firmaların agresif transfer fiyatlandırma uygulamaları yakın zamanda medyada geniş yer bulmuş ve çok uluslu şirketlerin vergi düzenlemelerinden faydalanarak elde ettikleri vergisel avantajları gözler önüne sermiştir. İlerleyen bölümlerde detaylı şekilde incelenen bu haberler, gerçeği yansıtmayan fiyatlarla kar kaydırılmasının ve ülkelerin vergi kayıplarının kanıtlarını teşkil etmektedir (Taylor, 2015:26). Pek çok ülke, ilişkili taraflar arasındaki alım satımlarda kullanılan transfer fiyatlarının gerçeği yansıtır biçimde belirlenmesini ve karların ülkeler arasında doğru biçimde dağılımını sağlamak amacıyla çeşitli yasa ve uygulamalarla önlem almaktadır. Avrupa ülkeleri başta olmak üzere dünyada 45'ten fazla ülkenin yerel mevzuatında transfer fiyatlandırmasına yönelik yasalar ve düzenlemeler bulunmaktadır (Duran, 2009:4). Günümüzde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin uluslararası çalışmalar OECD

kanalıyla yürütülmektedir. Konuya ilişkin ilk Rapor 1979 yılında yayınlanmış, daha sonra OECD Konseyince 1995 yılında güncellenmiştir (OECD, 2017:18). Bu çerçevede, OECD üye ülkeleri transfer fiyatlandırmasında "emsallere uygunluk ilkesi"ni benimsemişlerdir. Bu ilke, OECD Model Vergi Anlaşmasında yer almaktadır. Bu nedenle OECD üyesi ülkeler arasında yapılacak ikili vergi anlaşmalarının da buna uygun olması gerekmektedir. OECD, 2017:18). Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili taraflarla yapılan alım satımlara ilişkin belirlenecek fiyat veya bedellerin, tarafların ilişkili olmaması halinde ortaya çıkacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur (OECD, 2017: 23). Bu çerçevede, düşük vergi oranı uygulayan ülke ile yapılan alım-satımların fiyatı emsalleri ile uygunluk taşıyorsa vergiden kaçınma; eğer suni olarak belirlendiği görülüyorsa vergi kaçırma olarak değerlendirilebilecektir (Gravelle, 2015:1).

Bununla birlikte, Torslov (2018), 2015 yılında 600 milyar ABD Doları tutarında şirket karının vergi cennetlerine aktarıldığını, kar aktarılan ülkelerin başında İrlanda'nın geldiğini ve bunu Singapur, Hollanda ve Karayiplerdeki vergi cenneti ülkelerin izlediğini belirtmektedir. Belirlenen tüm bu uluslararası prensiplere karşın, çok uluslu işletmeler açısından da yasal boşluklar bulunmakta ve transfer fiyatlarının manipülasyonu yoluyla çok uluslu şirketlerin karları vergi cenneti ülkelere aktarılmaktadır. Torslov (2017) ve Birinci'nin (2017:450) yaptığı çalışmalarda, ülkeler vergi kayıpları yaşamasına rağmen diğer taraftan çok uluslu işletme faaliyetlerinden avantajlar da elde ettiği ve bunun gerçek konu ile mücadelenin zorlaşmasına neden olduğu savunulmaktadır.

2.2.5. Elektronik Ticaret

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi, dünya çapında pek çok yeni iş modeli ortaya çıkarmıştır. İnternet kullanımının dünya çapında giderek yaygınlaşmasıyla birlikte elektronik ticaret; 1990'lı yılların ortalarından itibaren, önemi giderek artan bir ticaret anlayışı olarak ön plana çıkmıştır. Elektronik ticaret yoluyla dünyanın çeşitli ülkelerindeki şirketler, bireyler ve tüketiciler coğrafi sınırlamalara bağlı kalmadan mal ve hizmet ticareti yapabilmektedir. Son 10 yılda, dünyadaki dış ticaret hacmi on katına çıkmıştır. Olup, bu yüksek büyüme hızının önümüzdeki yıllarda da devam edeceği tahmin edilmektedir. (Tüsiad, 2017:13).

Küresel elektronik ticaret hacmi 2018 yılında 1,8 trilyon ABD Doları olarak gerçekleşmiş olup, 2019 yılında 2 Trilyon ABD dolarının üzerine çıkması beklenmektedir (Statista, 2019:6). Elektronik ticaret ile küresel ticarette coğrafi sınırların ortadan kalkması, vergilendirme yetkisi problemini de beraberinde getirmiştir. İletişim teknolojisinde ortaya çıkan gelişmeler karşısında ulusal vergi mevzuatları yetersiz kalmakta ve hem bireylere hem şirketlere vergiden kaçınma olanakları sunmaktadır. Ülkelerin vergileme yöntemlerinin geleneksel ticaret anlayışına göre tasarlanmış olması elektronik ticaretin vergilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Zira genel kabul görmüş vergileme ilkeleri çoğunlukla coğrafi ölçütlere dayanmaktadır. Elektronik ticarette ise fiziki bir yere bağlılık bulunmadığı için uluslararası vergilendirmenin en önemli ölçütlerinden biri olan ikamet ilkesi uygulanabilirliğini kaybetmektedir. Kurumlar vergisinin dayandığı işyeri ölçütü de coğrafi bağımlılık üzerinden tanımlandığı için elektronik ticaretle uyumsuz olmaktadır. Burada ortaya çıkan esas sorun, sınır ötesi e-ticaretin yapılabilmesi için herhangi bir işyerine ihtiyaç duyulmamasıdır. Maddi mallar açısından gümrük ve posta kayıtları aracılığı ile kaynak ülkenin tespit edilmesi mümkündür. Ancak faaliyet merkezinin vergi cenneti ülkeler olarak gösterildiği

durumlarda vergilendirme sorunu daha belirgin biçimde ortaya çıkmakta ve milli vergi kanunlarını uygulamak zorlaşmaktadır (Öz, 2014:2, Öz, 2005:184, Ubay, 2013: 116-117).

Devletlerin e-ticaretten kaynaklanan vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi, küresel bir mutabakat ile e-ticaretten alınan vergilerin yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak sermaye ithal eden ve sermaye ihraç eden ülkeler arasında çıkar farklılıkları geniş katılımlı bir vergisel düzenleme yapılmasını zorlaştırmaktadır. Örneğin; işyeri kavramını sermaye ihraç eden ülkelerin dar yorumlama eğilimine karşın, sermaye ithal eden ülkeler geniş yorumlama eğilimindedir (Avcı, 2017:254).

2.3 Zarar Verici Vergi Uygulamalarına Karşı Alınan Önlemler

Zararlı vergi rekabeti ile mücadele, ülkelerin tek taraflı yaptırımlar uygulaması veya çok taraflı mücadele yollarıyla gerçekleştirilebilir. Ülkeler tek taraflı olarak 1990'lı yıllardan itibaren önlemler almaya başlamıştır. Bu yollardan biri denetim, bilgi değişimi ve idari prosedürler yoluyla alınan önlemlerdir. Ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki bilgi değişimine ilişkin hükümler de tek taraflı önlemler için çerçeve sağlamaktadır. Tek taraflı yaptırımların bir diğer türü de vergi cenneti ülkelerle yapılan finansal işlemlerin kısıtlanması veya caydırıcı önlemler alınmasıdır. Ancak vergi rekabeti, doğası gereği birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir kavram olduğu için ülkelerin koordineli bir yaklaşım geliştirmesi daha çok önem taşımaktadır. Zarar verici vergi uygulamaları konusunda yapılan en önemli iki uluslararası iş birliği girişimi OECD ve AB tarafından yapılan çalışmalardır. G7 ve OECD bünyesinde zarar verici vergi rekabeti ile mücadele, ilk olarak kara para aklamanın önlenmesi alanında 1990'larda yürütülen çalışmalar bünyesinde gündeme gelmiştir. Kara para ile mücadele amacıyla Mali Eylem Görev Grubu (Financial Action Task Force)

oluşturulmuştur. Doğrudan zarar verici vergi rekabetiyle mücadeleye yönelik girişimler ise 1996 yılında ortaya çıkmıştır (Eyüpgiller, 2002:75-76; Öz, 2000:49).

2.3.1. Küresel Finansal Kriz Öncesi Süreç: 1996-2009 Dönemi

Zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik olarak OECD'nin yaptığı çalışmaların sistematik hale gelmesi 1996 yılından itibaren başlamıştır. 1996 yılında yapılan OECD Bakanlar Konseyi sonucunda yayınlanan bildiride OECD üyesi ülkelerin finans bakanları "zararlı vergi rekabetinin yatırım ve finansal kararları bozucu etkilerine karşı koymak ve ulusal vergi tabanları üzerindeki etkisini azaltmak" üzere OECD'yi göreve çağırmış ve 1998 yılında konuya ilişkin bir rapor sunmasını istemiştir (OECD,1998:3). Yine 1996 yılında Fransa'nın Lyon kentinde yapılan G-7 Liderler zirvesi toplantısının sonuç bildirisinde de talep tekrarlanmıştır. Bildiride, zararlı vergi rekabetine yönelik endişeler dile getirilerek, OECD "*bu endişelere yönelik çalışmaya ve bu uygulamaların önüne geçilebilmesini teminen ülkelerin bireysel bir kolektif olarak çalışabilecekleri çok taraflı bir yaklaşım geliştirmeye*" davet edilmiş ve sürecin liderlerce takip edileceği belirtilmiştir (OECD,1998:7).

Bu sürecin ilk somut sonucu olarak 1998 yılında "Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen bir Küresel Sorun" Raporu yayımlanmıştır. Raporda, coğrafi olarak hareketli sermaye konu edilmekte olup, fiziki yatırımlar kapsam dışında bırakılmıştır. Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri vergi cennetleri olmak üzere iki tür zararlı vergi uygulaması bulunduğu açıklanmakta ve tercihli bu uygulamaları ortaya çıkaran kriterler ortaya konulmaktadır. Raporda, OECD tarafından zarar verici vergi uygulamalarına karşı küresel iş birliği teşvik edilmiştir. OECD(1998:16), vergi rekabetinin zararlı etkilerini altı başlık altında sıralamaktadır:

1. Finansal ve reel yatırım akışlarının bozulması,

2. Vergi sistemlerinin adaletsiz hale gelmesi,
3. Mükelleflerin vergiye uyumunun azalması,
4. Vergi ve harcama dağılımının istenen seviyeden uzaklaşması,
5. Emek, emlak ve harcama gibi hareketli olmayan vergi matrahlarına isabet eden vergi yükünün artması ve
6. Hem vergi otoriteleri hem de mükellefler yönünden verginin idari maliyetlerinin artması.

Raporda ayrıca, zararlı vergi uygulamaları ile mücadele etmek amacıyla bir forum oluşturulması ve bu forumun vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimlerini belirlemek ve bu uygulamaların azaltılmasına yönelik uluslararası iş birliğini sağlamak amacıyla çalışmalar yürütmesi hususu yer almaktadır (Eyüpgiller, 2002:86-89; Öz, 2000:51). Bu Raporda yer alan hedeflerin ve taahhütlerin takip edilebilmesi için OECD 2000, 2001, 2004 ve 2006 yıllarında olmak üzere toplam dört İlerleme Raporu yayınlamıştır. Söz konusu Forum tarafından hazırlanması öngörülen ilerleme raporlarından ilki olan ve 2000 yılında yayınlanan "Küresel Vergi İşbirliğine Doğru: Zarar Verici Vergi Uygulamalarını Tanımlama ve Elimine Etmede İlerleme Raporu" ile 47 tercihli vergi rejimi tespit edildiği belirtilmiş ve 41 ülkenin vergi cenneti olma özelliği taşıdığı açıklanmıştır. Bu ülkelerden bilgi paylaşımı ve şeffaflığı artırmaları istenmiş ayrıca 2003 yılına kadar OECD ile işbirliği yapma taahhüdünde bulunma ve 2005 yılına kadar ise bu taahhütlerini uygulamaya geçirmeleri istenmiştir. Bu ülkelerden altısı[4], Rapor henüz yayınlanmadan OECD ile işbirliği yapma taahhüdünde bulunmuş bu da, işbirliği yapan ve işbirliği yapmayan ülkelerin farklı bir tanımlamaya sahip olması sonucunu getirmiş ve vergi cenneti olarak tanımlanan ülke sayısı 35 olmuştur. Bu taahhütte bulunmayan ülkelerin

[4] Bermuda, Cayman Adaları, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malta, Mauritus.

"işbirliği yapmayan vergi cennetleri" listesinde yayınlanacağı belirtilmiştir. (Avi Yonah, 2009:784-785, Öz, 2000:51).

2000 yılında yayınlanan "Vergisel Amaçlarla Banka Bilgilerine Erişimin Geliştirilmesi (*Improving Access to Bank Information For Tax Purposes*)" Raporu ile OECD tüm ülkelerin "kendi ülkelerindeki vergi otoritelerinin, her türlü vergisel amaçla, banka bilgilerine doğrudan ya da dolaylı olarak erişmesine izin vermesi gerektiğini" vurgulayarak (Avi Yonah, 2009:784) vergi rekabeti ile mücadele anlayışının artık mükellef bilgilerinin paylaşılması ve şeffaflık üzerine odaklanacağının sinyallerini vermiştir. Nitekim, 2001 yılında yayınlanan ilerleme Raporu ile OECD, daha önce vergi cennetlerini tanımlayan kriterlerden biri olarak gösterdiği "fiili faaliyetin olması" kriterinden vazgeçmiş, vergi cennetleri ile mücadelede bilgi değişimi ve şeffaflık kriterlerine yöneltmiştir. Bu kriterden vazgeçilmesinin temelinde, OECD nezdinde önemli etkiye sahip ABD hükümetindeki görüş değişikliğinin etkili olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, "iş birliği yapmayan ülke" nitelemesi ile karşı karşıya kalma olasılığı vergi cenneti olarak belirtilen ülkeler üzerinde caydırıcı bir etki yaratmış, OECD Mali İşler Komitesi tarafından 2002 yılında yayınlanan "İş Birliği Yapmayan Vergi Cennetleri" listesinde yalnızca 7 ülke yer almıştır (Andora, Lihtenştayn, Liberya, Monako Prensliği, Marşal Adaları Cumhuriyeti, Nauru Cumhuriyeti ve Vanuatu Cumhuriyeti). Nauru ve Vanuatu'nun 2003 yılında şeffaflık ve bilgi değişimi taahhüdünde bulunması sonucunda, 2004 yılında yayınlanan üçüncü ilerleme Raporu'nda vergi cenneti listesindeki ülke sayısı beşe inmiştir (Antoine, 2010:68). Aynı Raporda, tercihli vergi rejimlerine ilişkin gözlemler de yer almakta olup, OECD üyesi ülkelerde, hiçbir rejim zarar verici vergi uygulama kapsamında olmadığı duyurulmaktadır. Ancak bu

uygulamalardan 18'i kaldırılan ya da kaldırılmakta olan uygulamalar kapsamındadır (Öz, 2004:6). 2006 yılında yayınlanan son İlerleme Raporu ise yalnızca OECD üyesi zararlı vergi rejimlerini konu edinmekte olup, Raporda OECD ülkelerindeki tüm zarar verici vergi uygulamalarının ortadan kaldırılmış olduğunu ve projenin tercihli vergi rejimlerine ilişkin amacına ulaştığı açıklanmaktadır. Ancak üye ülkelerde yeni zarar verici tercihli uygulamalar getirilmemesini teminen, OECD'nin genel ilkelerine uyum gösterilmesinin gerektiği Raporda yer almaktadır (OECD, 2006:16). 2007 yılında Liberya ve Marşal Adaları'nın da OECD ile iş birliğine gitme taahhüdünde bulunması sonucunda, vergi cenneti olarak tanımlanan yalnızca üç ülke kalmıştır: Monako, Lihtenştayn ve Andora. Bu üç ülke bilgi değişimi ve şeffaflık konusunda iş birliğini kesin bir dille reddetmiştir. Ancak 2009 yılına gelindiğinde, küresel finansal kriz nedeniyle vergi cennetlerine yönelik artan baskının da etkisiyle, ülke mevzuatlarında değişiklik yapma ve bilgi değişimi anlaşmalarına taraf olmaya yönelik kuralları hızla uygulamaya hazır olduklarını belirtmişler ve aynı yıl OECD'nin vergi cennetleri listesinden çıkarılmışlardır. Böylelikle 2009 yılı itibarıyla OECD'nin "İş Birliği Yapmayan Vergi Cenneti Ülkeler" listesinde herhangi bir ülke kalmamıştır (Owens, 2009:12).

OECD, özellikle 2001 yılında "fiili faaliyet" kriterinin kaldırılmasını takiben, vergi cennetleri ve tercihli vergi uygulamalarına ilişkin listelerin güncellenmesi ve uygulamaların takip edilmesi çalışmalarına paralel olarak bilgi değişimi ve şeffaflığın artırılmasına yönelik çalışmalar da yürütmüştür (Avi Yonah, 2009:786). Bu amaca yönelik çalışmalar, OECD üyesi olmayan ve vergi cenneti olarak nitelenen ülke temsilcilerinin de katılımı ile yürütülmüştür. Bu katılımcı yaklaşım, hem 1998 hem de 2000 yılı Raporlarında özendirilmiştir. Buna göre, zararlı vergi rekabeti konusunda yapılan çalışmalardan istenilen sonuçların elde edilmesi uluslararası kamuoyunun desteğine bağlıdır. Başarı ancak bütün dünya ülkelerinin bu çalışmalara katılması ve

desteklemesiyle mümkün olabilecektir (Öz, 2004:6). Şeffaflık ve bilgi değişimi temelinde, OECD üyeleriyle sınırlı olmayan bir çalışma ortamı yaratmaya yönelik en önemli adım, 2001 yılında Barbados'ta vergi cenneti ülkelerin temsilcileri de dahil olmak üzere tüm paydaşların katılımıyla düzenlenen konferansta, *Küresel Vergi Forumu'*nun kurulması ile atılmıştır. Böylelikle, OECD'nin vergi rekabeti çalışmalarının yalnızca üye ülkelerin katıldığı Forum'un aksine kıyı ötesi ülke temsilcilerinin de yer aldığı Küresel Forum aracılığıyla sürdürülmesi ve şeffaflık ve bilgi değişimi konularının tartışılması kararı alınmıştır. 2002 yılında Küresel Forum, "Vergilendirmeye İlişkin Konularda Bilgi Değişim Anlaşması"nı geliştirmiş ve bilgi değişimine yönelik temel standartları açıklamıştır. Vergi cenneti ülkelerin de bu anlaşmaları imzalamaları, küresel vergi iş birliğinin bir göstergesi olarak görülmüştür (Herman, 2002:270).

2004 yılında G20 Finans Bakanları yayınladıkları bildiride, Küresel Forumun şeffaflık ve bilgi değişimi standartlarına yönelik çalışmasını desteklediklerini açıklamışlar ve bu standartlar çerçevesinde "küresel adil rekabet ortamı" (*level playing field*) kurulmasının önemini vurgulamışlardır. Bu vurgunun ardından 2005 yılında Küresel Forum bünyesinde Küresel Adil Rekabet Alt Grubu Oluşturulmuştur. Küresel adil rekabet düşüncesinin temel amacı, bütün önemli finans merkezlerinin şeffaflık ve bilgi değişimi konularında belirlenen yüksek standartlara uydukları bir uluslararası ortamın sağlanmasıdır. Ülkeler, kendi vergi yasalarını uygulayabilmek için diğer ülkelerden gerekli bilgileri alabilmelidirler (Öz, 2007:37). Küresel adil rekabet kavramını ile OECD'nin vergi rekabetine yönelik retoriğinin ülkeler arası eşitlik ve adalet vurgusuna yönelmesi; zararlı vergi rekabeti ele alış biçiminde 1998 Raporunda, vergi tabanlarını korumak amacıyla vergi cennetleri ile mücadele etme yaklaşımına kıyasla önemli bir değişimi ifade etmektedir. Bu değişimde, Bush yönetiminin iktidara gelmesinden sonra zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye bakış açısı değişen ABD'nin yönlendirmesi, hem de

ülkelerin vergi sistemlerine yönelik standartlar getirme çabasının, katılımcılar tarafından vergi otonomisi ve belirli alanlarda vergi egemenliği ile çelişkili görülmesi etkili olmuştur. (Christians, 2010:27-28)

Vergi rekabetine yönelik OECD çalışmalarının retoriği, 2008-2009 yıllarında patlak veren küresel krizle birlikte değişmiştir. Kriz neticesinde vergi gelirleri azalırken, vergi cennetlerinin etkileri yeniden gündeme gelmiştir. Bu uygulamalar daha derinlikli olarak sorgulanmıştır. Vergi rekabeti ile mücadele anlayışı bir kez daha yön değiştirmiş olsa da, OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımının da sağlandığı geniş kapsamlı bir küresel irade sağlanması yönündeki eğilim değişmeden korunmuştur.

2.3.2. Küresel Finansal Kriz ve BEPS : 2009 Sonrası Süreç

2008 ve 2009 yıllarında patlak veren küresel ekonomik kriz, vergi rekabetine yönelik OECD çalışmalarını da etkilemiştir. Bunun temel nedeni, gelişmiş ülkelerin küresel finansal kriz neticesinde ciddi kemer sıkma politikaları uygulaması ve bu nedenle kamu harcamalarının artmasıdır. Harcamaların artması ve aynı anda vergi gelirlerinin azalması, vergi gelirlerinin ekonomi gündemine güçlü şekilde gelmesine yol açmıştır. 2008 mali krizi öncesinde ülkeler, kurumlar vergisi oranlarındaki azalmaları vergi matrahını genişletmek suretiyle telafi etmiştir. Böylelikle, vergi cennetlerinin etkisine ve zararlı vergi rekabetine rağmen vergi gelirlerinde dikkat çekici bir azalma görülmemiştir. Hatta GSYİH'deki ve şirketlerin kârlarındaki artışa bağlı olarak kurumlar vergisi gelirleri artmıştır. Kriz sonrasında ise söz konusu imkânların ortadan kalkması kurumlar vergisi gelirlerinin ciddi oranda azalmasına yol açmıştır (OECD, 2013c:14-15). Vergi gelirlerinin küresel finansal krize ilk tepki veren alanlardan biri olması, ulusal vergi sistemlerinin gelir ve tüketim vergilerine dayanan bir yapıya evrilmesinden kaynaklanmıştır. Ekonomik krizin, bireylerin hem gelir hem de harcama seviyelerinde

hızlı bir düşüşe yol açması, vergi gelirlerinin de aynı çabuklukla azalmasına yol açmıştır. Ayrıca krizle mücadele amacıyla devletlerin kurtarma paketleri gibi ilave harcama taahhütlerine girmiş olması da harcama ihtiyacını artırmıştır. Ülkeler bu ihtiyaçlarını önemli ölçüde borçlanma ile karşılamak zorunda kalmışlardır. Borç yükünün artması, halihazırda krizde olan ekonomileri daha da kırılgan hale getirmiştir (Christians, 2010:21). Bu durum, vergi gelirlerinde yaşanan azalmanın önlenmesi ve vergi cennetleri ile diğer zararlı vergi uygulamaları nedeniyle mahrum kalınan vergi gelirlerinin ülke ekonomilerine kazandırılması ihtiyacını gündeme getirmiştir. Nitekim, 2009 yılı itibarıyla bu tartışmalar bir kez daha küresel ekonomi görüşmelerinin merkezine taşımıştır. G20'nin 2009 yılı toplantısı neticesinde ülkeleri tarafından, "*Vergi cennetleri de dahil olmak üzere işbirliği içinde olmayan ülkelere karşı harekete geçilecektir. Ülkelerimizin kamu maliyesini ve finansal sistemlerimizi korumak için yaptırımlar uygulamaya hazırız. Banka gizliliği sona erdi*." şeklinde bir niyet beyanı açıklanmıştır. Bu niyet beyanı ile belirtilen mücadelenin uygulayıcı birimi OECD nezdinde faaliyet gösteren "Küresel Forum" olarak belirlenmiştir. Küresel Forumun yapısı da 2009 yılından sonra önemli değişiklikler göstermiştir. 2009 yılında Küresel Forum, "Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Küresel Forumu" olarak yeniden adlandırılmış ve üyeleri ve denetimi altında bulunanlar ülkeler üzerindeki denetim yetkisini geliştirici bir biçimde yeniden yapılandırılmıştır.

Bu konuda çalışmalara başlayan OECD, 2013 yılının şubat ayında gerçekleştirilen G20 Liderler Zirvesinde Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesini sunmuştur. Matrah aşındırma ve kar aktarımı OECD tarafından "*karların yapay olarak düşük vergili ya da vergisiz alanlara taşınmak amacıyla, vergi düzenlemelerindeki boşlukları ve uyumsuzlukları istismar eden vergiden kaçınma stratejileri*" olarak tanımlanmaktadır. BEPS Projesi kapsamında içerisinde 15 adet eylemin yer aldığı "BEPS ile Mücadele

Eylem Planı" hazırlanmış, çalışmaların çıktısı olarak ilk aşamada 5 Ekim 2015 tarihinde 15 adet nihai rapor yayımlanmıştır. Eylem Planı, 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya'da yapılan G20 Liderler Zirvesinde onaylanmıştır. BEPS kapsamında yer alan önlemler 3 temel amaca yöneliktir. Bunlar amaçlar uluslararası vergi kurallarının uyumunu sağlamak (Eylem 2-5), fiili faaliyete yönelik vurguyu artırmak (Eylem 6-10) ve daha şeffaf bir vergi ortamı yaratmak (Eylem 12-14) olarak sıralanmaktadır BEPS Minimum standartları Eylem 5, Eylem 6, Eylem 13 ve Eylem 14'tür. Bu eylem planlarında yer alan maddeler yasal olarak bağlayıcı değildir ancak BEPS'in bir parçası olan ülkeler, BEPS minimum standartlarını uygulamaya yönelik bağlılıklarını beyan etmişleridir. BEPS uygulamalarının başlangıcından beri kabul eden ülkelerin BEPS davranışlarında azalma olduğu görülmüştür. BEPS, konuyla ilgili tek global uyumlaştırma çabası olması nedeniyle bugüne kadar uluslararası vergilemedeki en kapsamlı değişiklik olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu eylem planlarının, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma olanaklarını sınırlandırmasının yanında uluslararası vergi sistemini güçlendirmesi de beklenmektedir.

2.3.3. Veri Sızıntıları

Firmaların ve kişilerin kıyı ötesi araçlara ne ölçüde başvurduğunu ve bunu ne şekilde yaptıklarını incelemenin ve bu yolla maruz kalınan vergi kaybını ölçmenin en önemli zorluklarından biri de bu tür uygulamaların sıklıkla tamamıyla şeffaflıktan uzak ve gözlemlenemeyen araçlar yoluyla yapılmasıdır (Donovan,2018:2). Vergiden kaçınma davranışının yasal olması nedeniyle aşındırılan matrahın vergi idarelerince yapılan soruşturmalarda tam olarak tespit edilmemesi, kıyı ötesi ülkelerde yatırımcı gizliliğini hükümetler tarafından taahhüt altında alınması gibi nedenlerle zarar verici vergi

rekabetinin ne kadar yaygın olduğu ve ne ölçüde bir vergi kaybının söz konusu olduğunu tam olarak ölçmek mümkün değildir. Vergi planlamasının boyutları ve yararlanıcılarının bilinmesine ilişkin bu eksikliğin giderilmesine yönelik önemli bir gelişme, 2000'li yılların ortalarından itibaren yeni medya teknolojileri neticesinde önemli bir değişime uğrayan araştırmacı gazetecilik ve veri sızıntılarına bağlı olarak ortaya çıkmıştır. İnternetin sunduğu hız, interaktiflik ve küresel erişilebilirlik gibi olanaklar; isimsiz şekilde bilgi yüklenmesine ve bu bilginin küresel bir okuyucu kitlesine ulaşmasına olanak sağlayan hızlı ve güvenli mekanizmaların oluşturulmasını mümkün hale getirmiştir. Tüm bu gelişmeler neticesinde, hem gazetecilerin haber yapma, hem de kamuoyunun habere ulaşma yöntemleri biçim değiştirmiştir. 2006 yılında Wikileaks internet sitesinin kurulmasıyla araştırmacı gazeteciliğin özel bir türü olan skandal gazeteciliği, yeni medyanın olanaklarıyla icra edilmeye başlanmıştır. Wikileaks sitesiyle iş birliği içerisinde olan basın kuruluşları, buradan elde ettikleri bilgileri haber yaparak skandalları ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda Wikileaks, küresel olarak şeffaflığın arttığı yeni bir dönemin ilk işaretlerini vermiştir (Atalay, 2018:144-145). Elektronik ortamda yer alan büyük miktarlardaki verinin gazeteciler tarafından analiz edilerek, özel sektör veya kamu kesimi tarafından kamuoyundan saklanan bilgilerin gün ışığına çıkarılmasına dayanan bu yeni haber alma biçimi, politika, diplomasi, bürokrasi vb. alanlarda kamuoyundan gizli tutulan ve yasal zorunluluklar nedeniyle ulusal gazetelerde yayınlanmasına engel olunan bilgilerin kamuoyu ile paylaşıldığı bir süreci başlatmıştır. Bu çerçevede, kıyı ötesi finans ve vergiden kaçınma/vergi kaçırma faaliyetlerine ilişkin, 2013 yılından itibaren birbirini izleyen 6 veri sızıntısından oluşan seri; kıyı ötesi finansın büyüklüğü ve yararlanıcılarının kim olduğuna ışık tutmuş olup, kıyı ötesi finansman olanaklarının vergisel amaçlarla kullanımının bugüne kadar elde edilmesi mümkün olmayan somut veriler çerçevesinde

anlaşılabilmesini sağlamıştır. Söz konusu sızıntılar ile içerdikleri veri büyüklükleri kronolojik sıra ile aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 1: Kıyı Ötesi Faaliyetlere İlişkin Veri Sızıntıları

Tarih	**İsim**	**Dijital Boyut**
2010	Wikileaks (Cable Gate Sızıntısı)	1.7 GB
2013	Offshore Leaks (Kıyı Ötesi Sızıntısı)	260 GB
2014	Luxemburg Leaks (Lüksemburg Sızıntısı)	4.4. GB
2015	Swiss Leaks (İsviçre Sızıntısı)	3.3 GB
2016	Panama Papers (Panama Belgeleri)	2.6 TB
2017	Paradise Papers (Paradise Belgeleri)	1.4 TB

Kaynak: Yazarın Derlemesi.

2.3.3.1 Wikileaks (Cablegate) Sızıntısı

Wikileaks 2006 yılında kamu otoriteleri ve özel sektör tarafından kamuoyundan gizlenen bilgileri açıklamak üzere oluşturulan, muhbirlere (*whistleblower*) yönelik çevrimiçi bir platformdur (Brevini, 2013:2). Wikileaks'in isminin dünya çapında duyulması ise 2010 yılında Amerika Birleşik Devletleri Dışişleri Bakanlığı'na ait 1.73 GB büyüklüğündeki iletişim belgelerini yayımlaması ile olmuştur. Bu sızıntılar o dönemde tüm dünyada sarsıcı etki yaratmış ve tartışmalara neden olmuştur. "Cablegate" (Telgraf sızmaları) skandalı olarak anılan sızıntılar Wikileaks'ın iş birliği yaptığı basın kuruluşları tarafından yayımlanmaya başlanmıştır. Bu ekspoze neticesinde, hükümetler arasında ve hükümetlerle şirketler arasında yapılan gizli sözleşmeler, Amerika Birleşik Devletleri'nin Birleşmiş Milletler çalışanlarına yönelik yürüttüğü casusluk çalışmaları ve çeşitli ülkelerdeki hükümetlere ait yolsuzlukları, çeşitli banka özel şirketlerin vergiden kaçınma stratejileri ve kıyı ötesi faaliyetlerini de içeren birçok gizli bilgi açıklanmıştır. İlerleyen bölümlerde incelenen Panama Belgeleri ve Cennet Belgelerine kıyasla daha küçük hacimli olmasına rağmen Wikileaks, kimliği açıklanmayan muhbirler (*whistleblowers*) aracılığıyla dijital haber kuruluşlarına ulaştırılan haberlerin kamuoyuna

ifşa edilebilerek halka duyurulabildiği yeni bir döneme işaret etmesi noktasında büyük önem taşımaktadır (Atalay, 2018:147-150)

Wikileaks Sızıntıları, devlete veya özel sektöre ait denetleme mekanizmalarının ortaya çıkarmakta yetersiz kaldığı veya bilinçli olarak kamuoyundan saklanan bilgilerin öğrenilmesinin yolunu açan habercilik anlayışının çarpıcı bir örneğini oluşturmaktadır. Ayrıca vergi, diplomasi ve mali bilgiler gibi hükümetler tarafından gizliliğinin korunacağına kesin gözüyle bakılan konularda yeni medya aracılığıyla şeffaflığın sağlanmasının çarpıcı bir örneğini teşkil etmektedir (Roberts, 2012:116).

2.3.3.2 Kıyı Ötesi Sızıntısı

Uluslararası vergiden kaçınma stratejilerini veri sızıntıları yoluyla gözler önüne seren haberler serisinin ilki, 2013 yılı Nisan ayında yayımlanmıştır. Washington merkezli bir kuruluş olan Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konsorsiyumu (*International Consortium of Investigative Journalists – ICIJ*) önderliğinde Jersey ve Bahamalar'da bulunan iki firmanın verilerinin kamuoyuna sızdırılması ile gerçekleşmiştir. Kamuoyunda "Kıyı Ötesi Sızıntıları" (*Offshore Leaks*) olarak adlandırılan bu belgeler, Jersey'de bulunan bir özel banka ve Bahamalarda bulunan ticaret odası kayıtlarından elde edilen 260 GB büyüklüğündeki belgelerde, 2 milyon e-posta mesajı ve 70 ülkeden 133 bin kişinin kıyı ötesi ülkelerde açtıkları banka hesapları ile şirket ortaklık bilgilerine ait kayıtları içermektedir. Bu kayıtlar çok sayıda politikacı, ünlü ve işadamının vergiden kaçınmak, vergi kaçırmak ve servetlerini saklamak amacıyla başvurduğu yöntemlere ışık tutmuştur (ICIJ, 2013). Bu belgelerle İngiliz Virgin Adaları, Kayman Adaları, Cook Adaları ve Singapur gibi, tarihsel olarak vergi cenneti özelliği taşıyan ülkelerde açılan kıyı ötesi hesaplar ve kurulan paravan şirketler, tröstler ve fonlar ortaya çıkarılmıştır. Bu yolla büyük miktarlarda servet vergi idarelerinden kaçırılmakta ve pahalı tekneler, evler

satın almak; vergi yükünü azaltmak ve mahremiyet sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Bidermann, 2015:87). Sızan belgelerle oluşturulan veri tabanından, BNP Paribas, UBS, Deutcshe Bank, Credit Suisse gibi bankalar ile PricewaterhouseCoopers, Deloitte ve KPMG gibi dünyanın en büyük danışmanlık şirketlerinin, müşterilerine gizlilik ve vergi avantajı sağlamak amacıyla, çoğunluğu İngiliz Virjin Adalarında olmak üzere, paravan şirketler kurmak üzere agresif stratejiler geliştirdiği; kayıtlarda şirketlerin esas sahibinin (*beneficial owner*) nadiren yer aldığı, bunun yerine kendisi yerine faaliyet gösteren beyaz yakalı bir temsilcinin isminin yönetici ya da şirket sahibi olarak kayıtlarda bulunduğu görülmektedir.

2.3.3.3 Lüksemburg Sızıntısı

2014 yılında, Lüksemburg hükümeti ile dünyanın en büyük şirketleri arasında yapılan gizli kayıtları ortaya çıkaran 28.000 sayfalık belge kamuoyuna sızdırılmıştır. Söz konusu şirketlerle yapılan anlaşmaların bir kısmında şirketlere %1'in bile altında efektif vergi oranları sunulduğu görülmektedir (Fitzgibbon, 2017). Büyük Dörtlü (*Big Four*) adı verilen uluslararası finansal danışmanlık şirketlerinin, ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan istifade etmek yoluyla müşterilerine agresif vergiden kaçınma stratejileri sundukları belgelenmiştir. Skype, Disney gibi firmaların bağlı ortaklıklarının mülkiyet yapısını yeniden yapılandırarak Lüksemburg'a taşıdıkları, bu bağlı ortaklıkların Lüksemburg'da şirket adına faaliyet gösteren bir bankadan çok yüksek faiz oranları ile kredi kullandığı ve yüksek efektif vergi oranına sahip ülkelerde elde edilen karların, faiz gelirlerinden vergi almayan Lüksemburg'a aktarıldığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca fikri mülkiyet haklarının Lüksemburg'da büyük oranda vergiden muaf olması nedeniyle marka ismi, patent, üretim ve dağıtım haklarının satışı yoluyla da Lüksemburg'daki bağı ortaklıklara vergiden muaf olmak üzere aktarılması mümkün

olmuştur. Bu şekilde Disney ve Kohl Industires'in efektif vergi oranları yüzde 1'in bile altında gerçekleşmiştir (Kleinnijenhuis, 2014).

2.3.3.4 HSBC (İsviçre) Sızıntısı

İsviçre Sızıntıları, İsviçre'deki HSBC bankasının, müşterilerinin milyonlarca doları saklaması için vergiden kaçınmalarına nasıl aracılık ettiğini ortaya çıkaran belgelerdir. ICIJ tarafından 2015 yılı şubat ayında yayınlanan Rapor, İngiliz HSCBC Bankasının, İsviçre'deki bağlı ortalığı aracılığı ile varlıklı müşterilerinin servetlerini gizlemesine yardımcı olduğunu ortaya koymuştur. Kasım 2006-Mart 2007 tarihleri arasında Cenova'daki HSBC hesaplarına aktarılan yaklaşık 186 milyar dolar tutarındaki meblağ müşteriler veya kıyı ötesi şirketler aracılığıyla HSBC İsviçre hesaplarında tutulmuştur. Söz konusu verilerin HSBC'de çalışan bir bilgi işlem personeli tarafından sızdırıldığı bilinmektedir. HSBC, hakkında açılan soruşturmanın kapatılmasını sağlamak amacıyla 40 milyon ABD Doları tutarındaki para cezasını ödemeye razı olmuştur (Van Opdorp, 2017).

2.3.3.5 Panama Belgeleri

3 Nisan 2016 tarihinde, Panama merkezli bir hukuk firması ve kıyı ötesi hizmet sağlayıcısı olan Mossack Fonseca & Co.'nun (Mossack Fonseca) ticari faaliyetleriyle ilgili gizli belgeler, pek çok haber kuruluşunda eş anlı olarak yayınlanmıştır. Mossack Fonseca, vergi muafiyeti ve bilgi gizliliği sunan ülkelerde, bireyler ve firmalar adına, çeşitli amaçlarla kıyı ötesi paravan şirketler kurma ve bu şirketlerin sahiplerini katmanlı bir gizlilik sistemi oluşturarak erişilemez hale getirme alanında uzmanlaşmıştı. İsmi açıklanmayan bir şahıs tarafından Alman Süddeutsche Zeitung (SZ) gazetesine sızdırılan

bu dosyalar, gazete tarafından gerçekliği teyit edildikten sonra ICIJ ile paylaşılmış ve yaklaşık 100 haber kuruluşu tarafından incelenerek, aynı anda dünya kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Bugüne kadarki en büyük veri sızıntısı olarak kalmaya devam eden sızıntı 2,6 Treabyte büyüklüğündeki 11,5 milyon dokümandan oluşmaktadır. Mosscak Fonseca tarafından kurulmuş ve çoğu hâlihazırda faaliyette olan 214.000'den fazla paravan şirkete ilişkin bilgileri içermektedir. Mossack Foseca'nın dosyalarında yer alan 214.000'den fazla şirketin %90'ı yalnızca dört vergi cennetinde yer almaktaydı: İngiliz Virjin Adaları (114.000 şirket), Panama (48.000), Bahamalar (16.000) ve Seyşeller (15.000) Dokümanların içerisinde söz konusu şirketlerin gerçek ya da vekil sahiplerine ilişkin bilgiler, para transferleri ve elektronik yazışmalar yer almaktaydı. Medya tarafından Panama Belgeleri (*Panama Papers*) adı verilen bu belgeler, Mossack Fonseca tarafından son 45 yılda dünyanın dört bir yanındaki vergi cennetlerinde kurulmuş olan bu paravan şirketlere ilişkin dosyaları içermekteydi. Firma Panama merkezli olsa da faaliyetleri dünya çapına yayılmaktaydı. 42 ülkede çalışan 600 personeli bulunan firma, İsviçe, Kıbrıs, İngiliz Virjin Adaları, Jersey ve Man Adası gibi vergi cennetlerinde faaliyet göstermekteydi. Firma yıllık bir yönetim ücreti karşılığında kıyı ötesi paravan şirketler kurmakta, eğer müşteri vekil bir yönetici veya müdür gibi taleplerde bulunursa ücret artmaktaydı (Obermayer ve Obermaier, 2016:1-6; Guardian, 2016a; Donovan, 2018:8).

Panama Belgeleri ile ortaya çıkan dokümanlarda pek çok küresel firma (Nike, Apple vb.), 50 ülkeden toplam 140 politikacı ve 200'den fazla ülkeden iş adamı, zengin kişiler, sanatçılar ve sporcuların işlemlerine ilişkin kayıtlar yer alıyordu (Fitzgibbon, 2019). Ayrıca 500 uluslararası bankanın da Mossack Fonseca aracılığı ile paravan şirketler kurduğu görülmekteydi. Bu da paravan şirketlerin sunduğu kıyı ötesi hizmetlerden Mossack Fonseca kayıtlarında yer almayan binlerce müşterinin de

yararlandığı anlamına gelmekteydi (Chittum vd., 2016). Söz konusu rakamlar kıyı ötesi finansın ne kadar yaygın olduğunu ve küresel servetin kayıtlı olandan ne kadar fazla olduğunu ortaya çıkarmıştır. Panama Belgelerini vergiden kaçınma ve matrah aşındırma ile mücadele açısından önemli kılan birkaç özelliği bulunmaktadır (Alstadsæter vd. 2018, Alstadsæter vd. 2019, Donovan 2018);

- Belgelerin ortaya çıkması; kıyı ötesi hesaplarda tutulan servet miktarının ne kadar fazla olduğu ortaya çıkmış ve kıyı ötesi finansın bir istisna değil kural olduğunu gözler önüne sermiştir.
- Mossack Fonseca'nın kıyı ötesi paravan şirketler kurma konusunda dünyanın en büyük beş firmasından biri olması, kayıtlarının çok kapsamlı ve bilgilendirici olmasını sağlamış ve kıyı ötesi finans hakkında daha önce olmadığı kadar detaylı bilgi edinilmesini sağlamıştır.
- Paravan şirketlerin nadiren şirketlerin gerçek sahipleri tarafından kurulduğu anlaşılmıştır. Servetin gerçek sahibini gizleme konusunda uzmanlaşmış geniş bir vergi danışmanları ve aracıları sektörü bulunduğu ve bunların vergiden kaçınmadaki rolünün çok önemli olduğu ortaya çıkmıştır.
- İçerilen verinin büyüklüğü ve uzun yıllara yayılıyor olması, kapsayıcı nitelikle analizler yapılabilmesini sağlamıştır
- Bilgilerin kamuoyuna açık olması, vergiden kaçınma ile mücadele noktasında ülkelerin daha proaktif bir tavır takınmasını gerekli kılmış ve mevcut çalışmalara kamuoyu desteği ve ivme kazandırmıştır.

İsviçre sızıntıları ve diğer sızıntılarda olduğu gibi Panama Belgelerinde yer alan dokümanlardaki vergi açığını (*tax gap*) da tam olarak hesaplamak mümkün olmamıştır (Alstadsæter vd. 2019:2). Zira paravan şirket kullanımının yasal gerekçeleri olabileceği

gibi, kıyı ötesi bir hesapta servet bulundurmanın vergi avantajı dışında rüşvet, evlilikten mal kaçırma, yasal incelemeden kaçınma, kara para aklama vb. pek çok nedeni de bulunmaktadır. Zaten Panama Belgelerinde bilgileri yer alan paravan şirketlerin çok büyük bir kısmının gerçek sahiplerini tespit etmek mümkün olamamıştır. Zira Mossack Fonseca gerçek müşterileri ile nadiren bağlantı kurmakta, onların yerine avukatları, bankacılar ve muhasebecileriyle çalışmaktaydı. Ayrıca Mossack Fonseca tarafından sağlanan katmanlı gizlilik ilkeleri nedeniyle de kurulan paravan şirketlerin büyük bir kısmının nihai sahibi tespit edilememiştir. Zira söz konusu şirketin sunduğu hizmetin bir parçası olarak; kurulan paravan şirketin sahibi başka bir paravan şirket olarak gösterilmekte, pek çok durumda bu şirketlere Mossack Fonseca'da görevli kişiler vekil mal sahibi olarak yer almakta ve başka çeşitli kâğıt üzerinde şirketlere bağlanarak iz sürülmesine tamamıyla engel olunmaktaydı (Obermayer ve Obermaier, 2016: 12-15). Gizlilikle ilgili tüm sorunlara rağmen Panama Belgeleri, dünya kamuoyunda ciddi bir yankı uyandırmış ve ulusal vergi otoritelerinin kapsamlı vergi denetimleri düzenlemesine neden olmuştur. Panama Belgelerinin yarattığı etki, politik düzlemde; belgelerde adı geçen İzlanda Başbakanı Sigmundur Gunnlaugsson, Ukrayna Başbakanı, İspanya Sanayi Bakanı José Soria gibi pek çok siyasetçinin istifa etmesine yol açmıştır. Vergi boyutunda ise Panama Belgelerinde ismi geçen şirket ve bireylerle ilgili vergi soruşturması yürütmek isteyen ülkeler, Panama Belgelerini sızıntının kaynağından satın alarak incelemeler başlatmışlardır. Ayrıca sızıntının hemen ardından bazı şirket ve firmalar vergi otoritelerine başvurarak hesaplarının yeniden incelenmesini ve uzlaşma yoluna gitmeyi talep etmiştir (Trautman, 2016:812, BBC, 2016,). Ülkelerin resmi açıklamalarına dayanarak ICIJ'ın yaptığı derlemeye göre 2016 Nisan ile 2019 Nisan döneminde, Panama Belgelerinden kaynaklanan soruşturmalar sonucunda geri kazanılan vergi geliri yaklaşık 1.2 Milyar ABD dolarıdır. Ülkelerin vergi işlemlerinin tüm detaylarını paylaşmadıkları

göz önüne alınırsa esas gelirin daha fazla olabileceği tahmin edilmektedir. Ülke bazında elde edilen vergi geliri dağılımlarına aşağıda yer verilmiştir (Dalby ve Chapman, 2019).

Tablo 2: Panama Belgeleri İncelemelerinde Elde Edilen Vergi Geliri

Ülke	**Vergi Geliri (ABD Doları)**
Avustralya	92.880.415
Avusturya	2.725.869
Belçika	18.749.009
Kolombiya	88.884.000
Çek Cumhuriyeti	36.462.741
Danimarka	47.500.000
Ekvador	84.300.000
Fransa	135.696.000
Almanya	183.193.536
İzlanda	25.525.959
Litvanya	358.830
Lüksemburg	2.393.837
Malta	10.706.938
Meksika	21.568.200
Hollanda	8.283.390
Yeni Zelanda	410.400
Panama	14.132.128
Slovenya	1.000.000
İspanya	164.104.468
İsveç	19.295.056
İngiltere	252.762.000
Uruguay	1.000.000
Toplam	**1.211.932.776**

Kaynak: ICIJ

Mossack Fonseca ve benzer şirketlerin vergi cenneti ülkelerde sağladığı bu çok katmanlı gizlilik çemberi, paravan şirketler yoluyla matrah aşındırması yapmanın, kıyı ötesi bir banka hesabına sahip olmaktan çok daha sofistike ve karmaşık bir matrah aşındırma yöntemi olduğuna işaret etmektedir. Alstadsæter vd. (2018) Panama belgelerinden elde edilen verileri, vergi idarelerinden alınan bilgiler ışığında analiz etmiştir. Analiz, vergiden kaçınma yöntemlerine en çok, dünyanın en varlıklı %1'lik kesiminin en tepesinde bulunan %0,01'lik azınlığın başvurduğunu göstermektedir. Toplam serveti 45 milyon ABD dolarının üzerinde olan kişilerden oluşan bu kesimin,

matrah aşındırma yoluyla vergi matrahlarının ortalama %30'luk kısmını vergiden muaf tuttuğu tahmin edilmektedir (Alstadsæter vd. 2018).

2.3.3.6 Paradise Belgeleri

Paradise Belgeleri olarak adlandırılan belgeler 2017 yılının Kasım ayında Süddeutsche Zeitung (SZ) gazetesine isimsiz bir kaynak tarafından sızdırılan 1.6. TB büyüklüğünde veriden oluşmaktadır. Bu verilerin yaklaşık %70'i Appleby isimli kıyı ötesi bir hukuk firmasına aittir. Paradise Belgeleri (Paradise Papers) adı verilen belgeler de Appleby isimli hukuk firmasının kaynaklarından sızdırılan belgeleri içermektedir. Appleby, Bermuda merkezli, toplam 10 vergi cenneti ülkedeki şubeleri aracılığıyla faaliyet gösteren bir hukuk firmasıdır (Fitzgibbon ve Strakman, 2017). Appleby firmasının özellikle vergi stratejilerinde uzmanlaşmış bir şirket olması, bu şirketin kaynaklarından elde edilen bilgilerin de vergi planlaması özelinde olmasına yol açmıştır. Appleby şirketinin müşterilerinin vergi agresifliği düzeyinin Mossack Fonseca'nın müşterilerine kıyasla çok daha fazla olduğu görülmektedir. (Donovan, 2018:7) Paradise Belgelerini Panama Belgelerinden ayıran bir diğer önemli özellik de, Mossack Fonseca firmasının sunduğu hizmete göre daha elit bir hizmet sunan Appleby firmasının, dünyanın en zengin ve elit kişilerinden oluşan müşterilerinin kimlik bilgilerine doğrudan erişiminin olmasıdır. Bu nedenle doğrudan matrah aşındırma veya vergiden kaçınma amacı güden müşterilerin hem kimlik bilgilerine hem de agresif vergi planlaması stratejilerini açıklıkla görülmesini mümkün kılmıştır. İngiltere Kraliçesi Kraliçe 2. Elizabeth'in kişisel servetinin 10 milyon sterlinlik kısmının vergiden kaçınma amacıyla Cayman Adaları ve Bermuda'daki kıyı ötesi hesaplarda bulunduğunu, yine Nike, Apple, Amazon, Facebook, Uber gibi global şirketlerin agresif vergiden kaçınma taktiklerini ifşa etmiştir. Nike'ın vergiden kaçınma amacıyla elde ettiği karları düşük vergi oranı uygulayan veya hiç uygulamayan ülkelere kaydırdığı, böylelikle toplam vergi oranının küresel karının

%1,4'ü kadar olduğu kendi beyanlarında yer almıştır (ITEP, 2017:16). Bunun sebebi Nike markasının; kendi ürün haklarını satın almak amacıyla Bermuda'da kurduğu firmalara telif hakkı ödemesi yapması ve nihayetinde vergilendirilebilir karının çok düşük kalmasıdır. Nike Hollanda'da kurumlar vergisinden muaf olan bağlı ortaklıklar kurarak karlarını buraya aktarmaktadır. Hollanda'da bağlı ortaklıkların, şirketin genel merkezinde vergilendirileceği varsayılmaktadır. Şirketin genel merkezinin bulunduğu ABD'de ise, şirketin Hollanda'da vergilendirildiği varsayılmaktadır. Nike yetkilileri, yasadışı hiçbir uygulamada bulunmadıkları beyanında bulunmuşlardır, Paradise Belgeleri ile ortaya çıkan vergiden kaçınma yöntemlerinin en büyük önemi herhangi bir kanunu çiğnemeden neredeyse hiç vergi ödememenin mümkün olmasıdır (Süddeutsche Zeitung, 2017). Söz konusu sızıntılarda yer alan uygulamaların pek çoğunun vergi kaçakçılığı değil, vergiden kaçınma teşkil etmesi nedeniyle yasadışı bulunmamıştır. Ancak bu uygulamaların yarattığı vergi -dolayısıyla küresel refah- kaybı, genel olarak vergilendirme sisteminin sorgulanmasına yol açmıştır.

Kıyı ötesi finansa ilişkin veriler, kişilerin kendi açıklamalarından, veri sızıntılarından ve kıyı ötesi faaliyetlerin çok küçük orandaki şeffaf alanından elde edilmektedir. Bu nedenle bu tür gözlemlenebilir verilerin, gizli tutulanlardan daha farklı özellikler taşıması mümkündür. Veri sızıntıları yoluyla elde edilen bu veriler, tek bir şirketin verilerine dayandığı için, tüm kıyı ötesi aktivitenin özelliklerini yansıtıp yansıtmadığı konusu tartışmaya açıktır. Mossack Fonseca ve Appleby müşterilerinin verileri arasındaki nitelik farklılığı da buna örnek teşkil etmektedir (Donovan, 2018:18-19).

3. AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ REKABETİ

3.1 Avrupa Bütünleşmesinin Tarihçesi

Günümüzdeki en kapsamlı ekonomik ve siyasi bütünleşme örneği olan Avrupa Birliği'nin düşünsel temelleri çok eskiye dayanmaktadır. Birleşik bir Avrupa düşüncesini Eski Yunan ve Roma uygarlıkları dönemine kadar götürmek mümkün olsa da özellikle 1800'lü yıllarda J.J. Rousseau, Victor Hugo, La Rochefoucauld gibi düşünürler Avrupa ülkelerinin kendilerine yönelik tehditlere karşı durabilmek amacıyla kendi aralarındaki sorunları çözmesi gerektiğini savunmuşlardır (Türe, 2004:51-55). Bu amacın gerçekleşmesine yönelik ciddi girişimler ise 2. Dünya Savaşı'nın getirdiği yıkım sonucunda olmuştur. Savaş sonrasında Avrupa ülkeleri, hem bir daha böyle bir savaşın tekrarlanmasını önlemek hem de ekonomilerini düzeltmek amacıyla somut adımlar atmaya yönelmiştir (Gürlük, 2013:3). Ekonomik bütünleşme olmadan siyasi ve askeri birliğe ulaşılmasının mümkün olmayacağı düşüncesiyle, AB öncelikle ekonomik bir birlik modeli olarak şekillendirilmiştir. Bu çerçevede, 18 Nisan 1951'de Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu (AKÇT) kuran anlaşmanın Belçika, Federal Almanya, Lüksemburg, Fransa, İtalya ve Hollanda arasında imzalanmasıyla günümüzdeki Avrupa Birliği'nin temelleri atılmıştır. Bu anlaşma ile kömür ve çeliğin yönetimi AKÇT'ye verilmiştir. Bu anlaşma, Avrupa ülkelerinin egemenlik haklarını gönüllü olarak kısıtlayarak uluslar üstü bir Avrupa kurumuna devretmelerinin ilk örneğini oluşturmuştur (Boria, 2017:26).

1957 yılında ise, aynı 6 ülke kömür ve çelik dışındaki sektörlerde de ekonomik birlik kurulması amacıyla Roma Anlaşması'nı imzalamıştır. Bu ülkeler arasında ilk olarak "Ortak Pazar"ı daha sonra Avrupa Topluluğu olarak anılan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu (AET) kurulmuştur (Bilici, 2007:51). Topluluğun asıl amacı, "üye

devletlerin ulusal pazarlarını bütünleştiren ve bütün mal ve hizmetlerin iç pazarla aynı koşullarda arz edilip satılabileceği tek bir Pazar oluşturmak ve ekonominin bütün sektörlerinde ulusal ekonomik politikaları birbirine yakınlaştırarak üye devletleri tek bir topluluk halinde kaynaştırmak" olarak belirlenmiştir (Özsoy, 2002:69). Bahsedilen bu değerlere ulaşmak için ülkeleri birbirinden ayıran fiziksel ve yasal sınırlamaların kaldırılması gerekmektedir. Bu da öncelikle ticarete yönelik engellerin ve dış ticarete yönelik koruma politikalarının kaldırılmasını gerektirmiştir. Bu amaçla 1968 yılında üye ülkeler arasındaki gümrükler ve miktar kısıtlamalarının kaldırılmış ve üçüncü ülkelere karşı da ortak gümrük tarifesi uygulamasına geçilerek gümrük birliği kurulmuştur (Bilici,2007: 41).

1992 yılında Maastricht'te imzalanan "Avrupa Birliği Anlaşması" (ABA) ile AET; yalnızca ekonomik değil, aynı zamanda politik ve kültürel bir birlik olmanın ilk adımını atarak AB adını almıştır ve 1993 yılında gümrüklerdeki vergi ve diğer fiziksel, mali ve teknik engellerin kaldırılmasıyla "Tek Pazar" uygulamasına geçilmiştir (Bilici, 2007:40). 1997 Amsterdam Antlaşması, 2001 Nice Antlaşması ve nihayet 2009 Lizbon Anlaşması ile Avrupa bütünleşmesi ile Kurucu anlaşmalarda bütünleşmenin derinleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış, ayrıca 2002 yılında Avro'nun ortak para birimi olarak kabul edilmesiyle para birliği kurulmuştur. Son olarak "Avrupa 2020 Stratejisi: Akıllı, Sürdürülebilir ve Kapsayıcı Büyüme İçin Strateji" başlıklı metin kabul edilmiş ve yeni strateji metni ile Avrupa Tek Pazar'ı önündeki engellerin ortadan kaldırılması, nitelikli işgücüne yapılacak yatırımların arttırılması ve yenilikçiliğin desteklenmesi hedeflenmiştir (Turgan, 2013:14).

3.2 Avrupa Birliğinde Vergilendirme

Vergi politikası AB'de ülkelerin egemenlik alanı dâhilinde değerlendirilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin kararlar ülkelere bırakılmıştır. Vergi politikaları, AB hedefleriyle uyumlu olmak kaydıyla ülkelerin kendi ulusal öncelikleri çerçevesinde belirlenir. AB Kurumları ancak devletlerin tek başlarına çözüme ulaştıramadıkları konularda vergiyle ilgili kararlar alabilirler ve bu kararlar "oybirliği" ile alınır. Bununla uyumlu olarak AB'nin vergi salma yetkisi olmadığı gibi, bütçesi de vergi gelirlerinden kaynaklanmaz. AB bütçesi ülkelerin gönüllü katkıları ve KDV gelirlerinin belirli bir kısmından oluşur. AB'de vergi politikası ortak bir politika olarak görülmez. Bu nedenle diğer kamu maliyesi araçları gibi vergiler de AB kurumları tarafından ekonomik ve sosyal politika amaçları için kullanılamaz. AB politikasında ulusal sistemlerin standart hale getirilmesi de amaçlanmaz, yalnızca ülke politikalarının birbirleriyle ve Avrupa Topluluğu'nu kuran antlaşmayla uyumunu sağlamaya yönelik önlemler alınır.

AB'nin vergi politikasında önceliği hem kişilerin hem şirketlerin Tek Pazar'dan en etkin şekilde yararlanmasını sağlamaktır. Bu çerçevede AB'nin amacı sınır ötesi ekonomik faaliyetlerin önündeki vergisel engelleri kaldırmaktır. Ayrıca zararlı vergi rekabeti ile mücadele etmek ve vergi idareleri arasındaki iş birliğini teşvik etmek de AB'nin vergi politikası hedefleridir (Avrupa Komisyonu, 2001). Bu çerçeve AB kurumları vergi politikasını temel bir politika alanı değil, tek pazarın etkinliğinin sağlanması amacıyla kullanılacak bir araç olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle vergilendirmeye yönelik hedefler AB bütünleşmesinin hedeflerine göre şekillenmektedir. AB'de Tek Pazar uygulaması, piyasada birbiriyle ilişkide bulunan tarafların eşitliğinin sağlanmasını gerektirmektedir. Bu da eşitsizlik yaratabilecek her türlü faktörün ortadan kaldırılmasını gerekli kılar. Korumacı düzenleme ve politikaların ortadan kaldırılmasının önemli bir adımı vergilerde yapılacak düzenlemelerdir. Ülkelerin ulusal vergi

politikalarının, tek pazardaki fırsat eşitliğinin ve tam rekabetin önünde oluşturabileceği mevcut veya olası engelleri ortadan kaldırmak AB'nin vergi politikasının temelini oluşturmaktadır (Boria, 2017:195-210).

Tinbergen (1954) ekonomik entegrasyon kuramı çerçevesinde pozitif ve negatif entegrasyon ayrımını yapmıştır. Buna göre "pozitif entegrasyon" ülkeler arasında ortak politikaların oluşturulması ve bu politikaları uygulayacak ulus üstü kurumların yetkilendirilmesini ifade eder. "Negatif entegrasyon" ise üretim faktörlerinin serbest hareketine engel teşkil eden kısıtlamaların kaldırılmasıdır (Leibfried,2012: 39-40). AB düzeyinde vergi politikası negatif entegrasyonun öngörüldüğü bir alandır. AB kurumlarının vergi politikası "negatif vergilendirme" olarak da adlandırılmaktadır (Boria, 2017:189).

3.3 Avrupa Birliğinde Vergilendirme İlkeleri

AB'de vergi politikası ulusal egemenlik alanına bırakılmış bir politika alanı olup, AB kurumlarının müdahalesi ancak üye devletlerin etkin bir çözüm bulmakta yetersiz kaldığı durumlarda öngörülmüştür. AB çapında tüm vergilerin uyumlaştırılması zorunlu olmamakla birlikte, üye devletlerin vergi politikalarını tasarlamada ve vergi anlaşmalarında AB Kurucu Anlaşmalarında yer alan iki temel prensip olan *ayrımcılık yapmama ilkesini* ve *dört temel özgürlüğü* (insanların, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı) gözetmeleri gerekmektedir. Dolaylı vergiler alanında uygulanan bir diğer ilke de *vergi uyumlaştırması* ilkesidir. [5]

AB'nin en önemli hedeflerinden biri Birlik içinde bir iç pazar oluşturulmasıdır. Fırsat eşitliğine ve tam rekabete dayalı bu piyasa yapısının oluşturacak *dört temel*

[5]bkz.https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/lisbon-treaty-tax-legislation-eu_en

özgürlüğün sağlanması ilkesi temel bir amaç olarak benimsenmiştir. Birlik içinde sağlanması öngörülen serbest dolaşım dört temel özgürlüğü kapsamaktadır (Boria, 2017:26):

i) Malların serbest dolaşımı

ii) Kişilerin serbest dolaşımı

iii) Hizmetlerin serbest dolaşımı

iv) Sermayenin serbest dolaşımı

Üye ülkelerin korumacı vergi politikaları özellikle malların serbest dolaşımına en önemli engeli teşkil etmektedir. Negatif entegrasyon çerçevesinde üye devletlerin vergi politikalarının bu dört özgürlüğe engel olmayacak biçimde oluşturulması ve engel olan uygulamaları kaldırması gerekmektedir.

Ayrımcılık yapmama ilkesi, AB vergi politikasının esas felsefesini temsil etmektedir. Bu ilke, ABİDA'nın 110.maddesinde yer alan, "üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine kendi benzer ürünlerine uyguladığından farklı bir iç vergi uygulayamayacağı" hükmü ile yasalaşmıştır. Üye ülkelerin kendi ürünlerine koruma sağlayacak nitelikte iç vergi koymalarını yasaklayan bu madde dışında, ayrımcılık yapmama ilkesine yönelik yasal düzenlemeler Avrupa Adalet Divanı kararları ile oluşturulan ikincil mevzuat ile desteklenmiştir. Daha detaylı olarak, ayrımcılık yapmama ilkesi bir üye devletin, vergi sistemini, diğer üye devletlerde gelir elde ettiklerinde kendi vatandaşlarına karşı ayrımcılık yapmak için kullanmasının yasaklanmasıdır. AB'de ayrımcılık yapmama ilkesi, hiç kimsenin milliyetinden dolayı, farklı bir muameleye maruz kalmaması anlamını taşımaktadır. Vergi mevzuatında milliyet, ikamet yeri ile ilişkilendirildiği için hiçbir üye devletin, kendi vergileme alanında ikamet edenlere, diğer

ülkelerde ikamet edenlerden ayrıcalıklı vergisel avantajlar tanınmamasını ifade etmektedir (Mason, 2011:1023).

Vergi uyumlaştırması genel anlamıyla, ekonomik birlik veya gümrük birliği kurma sürecinde bulunan ülkelerin vergi konusundaki iş birliğini ifade etmektedir (Gülçur, 1980:1). Diğer bir tanımıyla vergi uyumlaştırması, ekonomik bir birliğe üye devletler arasında etkili bir iş birliği oluşturulması, sürekli ve dengeli genişlemenin sağlanması, ticaret ve rekabette saptırıcı etki yaratabilecek vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması gibi amaçlarla üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002:123). Avrupa Birliğinde ise vergi uyumlaştırması politikasının amacı, üye ülkelerin vergi sistemlerini tek ve eşit hale getirmeyi ifade etmez. Bunun yerine, üye ülkeler arasında ticaret saptırıcı ve rekabeti bozucu vergi oranları veya vergi yapısı farklılıklarının ortadan kaldırılarak birlik içinde rekabete ve etkinliğe dayalı bir ticaret yapısının oluşturulması sürecini ifade eder (Kopits, 1992:3). Üye ülkeler Birlik kurallarına uydukları sürece, ulusal önceliklerini uygun vergi sistemleri oluşturmakta serbesttirler, ancak katma değer vergilerinde uyumlaştırma öngörülmüştür. Zira dolaylı vergiler İç Pazar'da mal ve hizmetlerin serbest dolaşımına engel oluşturabilmektedir. Doğrudan vergilendiremeye ilişkin konularda ise, vergilerde koordinasyon öngörülmüş olmakla birlikte bu uyumlaştırma anlamına gelmemektedir (Avrupa Komisyonu, 2015:4, Avrupa Komisyonu, 2001:1).

3.4 Avrupa Birliğinde Vergilendirmenin Kaynakları

AB hukukunun kaynakları genel olarak iki başlık altında incelenebilir:

i) AB Anlaşmaları ile oluşturulan birincil mevzuat.

ii) AB kurumları tarafından çıkarılan hukuki düzenlemelere dayanan ikincil mevzuat.

Avrupa Birliği'nin temelini, yani birincil mevzuatı oluşturan antlaşmalar, 1951 yılında Paris'te imzalanan AKÇT'yi kuran Antlaşma, 1957 yılında Roma'da imzalanan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'dır. Kurucu Antlaşmalar olarak da bilinen bu belgeler arasına, 1992 yılında Maastricht'te imzalanan Avrupa Birliği Antlaşması (ABA) da dahil olmuştur. Kurucu Antlaşmalarda çeşitli tarihlerde değişiklikler de yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerin en önemlileri şu belgeler aracılığıyla gerçekleştirilmiştir: Avrupa Tek Senedi (1987), Avrupa Birliği Antlaşması (1993), Amsterdam Antlaşması (1999), Nice Antlaşması (2003) ve Lizbon Antlaşması (2009) (Altıntaş, 2007:2, Baykal, 2013:5).

Kurucu Antlaşmalardan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma (Roma Anlaşması), çeşitli tarihlerde yapılan değişikliklerle, içeriğinin yanı sıra, ismi bakımından da değişikliğe uğramıştır. Öncelikle, 1 Kasım 1993 tarihinde yürürlüğe giren ABA ile Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın adı Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma olarak değişmiştir. 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren Lizbon Antlaşması ise, Avrupa Topluluğu'nu Kuran Antlaşma'nın adını Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma (ABİDA) olarak değiştirmiştir (Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, 2011:6). Gelinen aşamada, AB'nin anayasal çerçevesini ABA ve ABİDA teşkil etmektedir. Bu anlaşmalar, üye ülkelerin bütünleşmesine yönelik ana değerler ve prensipleri belirlenmekte ve AB'nin temel hukuki çerçevesi oluşturulmaktadır. Bu kapsamda AB vergi hukuku da birincil dayanağını bu iki Anlaşmada yer alan hükümlerden almakta olup, ikincil kaynaklar olan karar, tüzük, direktif vb. düzenlemelerle desteklenmektedir. (Boria, 2017:54)

3.4.1. Birincil Kaynaklar

AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli ve çerçevesi ABİDA'nın 110 ila 112. maddeleri arasında belirlenmiştir. Bu maddeler, AB kurumları nezdinde vergilendirmenin temel prensibi olan *"ayrımcılık yapmama ilkesi"*ni yansıtacak biçimde düzenlenmiştir. Bu madde üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine karşı yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme sistemi kurmalarının önüne geçilmesi ve ulusal vergi yasalarının ayırımcılık yapmama prensibine uymaları amaçlanmaktadır. Buna göre, vergi düzenlemeleri ile doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlanamaz. ABİDA'da yer alan vergi politikalarına ilişkin diğer düzenlemeler ise Anlaşma'nın 113. ve 115. Maddelerinde bulunmaktadır. 113. Madde, Birlik dahilinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını içerirken (*tax harmonization*), 115. maddede ise iç pazarın kurulmasına ve işleyişine doğrudan etkisi olan yasal ve idari kurallarının yakınlaştırılması hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede dolaysız vergilerle uyumlaştırma değil, yakınlaştırma (*tax approximation*) öngörülmüş ve yakınlaştırma tek pazarı doğrudan etkileyen konularla sınırlı tutulmuştur.

3.4.2. İkincil Kaynaklar

ABİDA'nın 249. Maddesi, Avrupa Konseyi ve Avrupa Komisyonuna tüzük, direktif, karar, tavsiye ve görüş şeklinde hukuki düzenlemeler çıkarma yetkisi vermektedir. Bu düzenlemeler, AB hukukun ikincil kaynaklarını oluşturmaktadır. Bu uygulamalardan tüzükler, direktifler ve kararlar ülkeler açısından bağlayıcı ve uyulması zorunlu düzenlemelerdir. *Tüzükler*, ulusal yasalarla eş yetkili metinlerdir ve üye devletlerin ulusal meclislerinden çıkmış gibi doğrudan uygulanma zorunluluğu vardır. *Direktifler;* ülkelerin uymasının zorunlu olduğu ancak yürürlüğe girmesi için üye ülkelerde ilave düzenleme yapılmasını gerektiren bir mevzuat türüdür. Vergi mevzuatının uyumlaştırılması veya yakınlaştırılmasına yönelik uygulamalar çoğunkukla direktifler aracılığıyla

gerçekleştirilmektedir. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ile ilgili çok sayıda direktif mevcuttur. *Kararlar* ise genellikle bir veya birkaç üye devlete, özel bir kişiye veya işletmeye yönelik olarak çıkarılmaktadır. *Tavsiyeler* ve *görüşler* uyulması zorunlu olmayan metinlerdir. Bunlar daha ziyade temenni niteliğinde olup, uygulanıp uygulanmayacağına üye devletler karar verebilir. Bu birincil ve tali kaynaklara ek olarak, uluslararası anlaşmalar ve yargı kararları gibi düzenlemeler de AB vergi hukukunun kaynakları arasında yer almaktadır. Uluslararası anlaşmalar, ortaklık anlaşması ve iş birliği anlaşması şeklinde olurken, yargı kararları AB'nin temel yargı organı olan Avrupa Toplulukları Adalet Divanı kararlarıdır. Bu kararlar üye ülkeler için bağlayıcı nitelik taşımaktadır (Bilici, 2004:244 Göçmen ve Baykal, 2013:320-334)

3.5 Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması

3.5.1. Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması

Dolaysız vergiler; kazanç ya da servet üzerinden alınan, herhangi bir işlem gerektirmeyen vergilerdir. Gelir vergileri ve kurumlar vergisi dolaysız vergilere örnek olarak gösterilebilir. AB kurucu anlaşmalarında dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ülkelerin ulusal egemenlik alanları dâhilinde görülen bu vergilere ilişkin karar alma haklarını AB kurumlarına devretmekte isteksiz davranmaktadırlar. Dolaysız vergiler alanında AB'ye yetki devri ancak ABİDA'nın 115. maddesi çerçevesinde, iç pazara ve tam rekabete engel oluşturan durumlarda, oy birliği ve önceden danışma usulleri uygulanarak yapılabilmektedir (Avrupa Parlamentosu, 2018:2). AB'nin kuruluş aşamasında dolaysız vergilerin uyumlaştırılması yönünde bir düşünce bulunmamasına rağmen, bütünleşme sürecinde ülkelerin hem vergi yapıları hem de vergi oranları arasındaki önemli farklılıkların serbest piyasa işleyişi önünde önemli bir engel teşkil edebileceği görülmüştür (Nerudova,

2004:139). Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması alanındaki çalışmalar daha çok kurumlar vergisinin uyumlaştırılması alanında yoğunlaşmış, gelir vergisi uyumlaştırması ikinci planda tutulmuştur. Kurumlar vergisinin uyumlaştırılmasına yönelik politika önerileri Neumark Raporu (1962), Zeitel ve Segre Raporları (1966), Van Den Tempel Raporu (1970), Burke Raporu (1980), Delors Raporu (1989), Ruding Raporu (1992) gibi çalışmalarda yer almıştır. Bu raporlarda ekonomik ve parasal birliğin sağlanması amacıyla kurumlar vergisinde en azından yakınlaştırmaya gidilmesinin önemi vurgulanmıştır. 1990 yılında yayınlanan iki ayrı direktif[6] ile şirket birleşmelerinin vergilendirilmesi uyumlaştırılmış ve bağlı kuruluşların çifte vergilendirilmesine karşı önlem alınmıştır. Çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak, kurumlar vergisi oranlarını uyumlaştırmak ve üye devletler tarafından yatırımı teşvik etmek için sunulan vergi indirimlerinin tam şeffaflığını sağlamak için bir eylem planı önerilmiştir. (Bilici, 2004:252).

Avrupa Komisyonu 2001'de yayınladığı bir çalışma raporunda üye ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi sistemlerin etkinsizliğini dile getirmiştir (Avrupa Komisyonu, 2001). Bu etkinsizliğin önemli bir nedeni, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki bağlı kuruluşları için farklı muhasebe kayıtları tutmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum, karların gerçek kaynağının belirlenmesini zorlaştırmakta ve bu şirketlere karlarını düşük vergi uygulayan bölgelere aktarma olanağı sağlamaktadır. Transfer fiyatlarına ilişkin olarak da hem firmalar hem ülkeler arasında anlaşmazlıklar yaşanmaktadır (Valenduc, 2018:5). 27 farklı dolaysız vergilendirme düzeninin bir arada olması da AB'de giderilemeyen önemli ticaret engellerinen biri olarak değerlendirilmiştir (Herzig, 2011:2). Bu etkinsizlikleri azaltmak amacıyla Avrupa Komisyonu 2004 yılında,

[6] 90/434/EEC ve 90/435/EEC.

uluslu şirketlerin çeşitli bağlı ortaklıklarının karlarının nasıl paylaştırılacağını hesaplamak amacıyla bir formül oluşturulmasına dayanan, "paylara ayırma" (*formula apportionment)* yöntemini esas alan bir vergi matrahı konsolidasyonu yapılmasını önermiştir. Üye Ülkelerin çoğunluğu çeşitli alternatifler arasından Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB) önerisini uygun bulmuştur. Bunun üzerine bir CCCTB çalışma grubu oluşturularak 2011 yılında firmaların varlıkları, personeli ve cirosundan yola çıkarak oluşturulan ağırlıklı bir formül dâhilinde kazançların ortak bir vergi matrahı ile vergilendirilmesi önerisi sunulmuştur (Valenduc, 2018:6). Vergi politikasını ulusal egemenliklerinin önemli bir unsuru olarak değerlendiren üye ülkeler arasında konuya ilişkin bir mutabakat sağlanamaması sonucunda bu öneri geri çekilmiştir (Chen, 2019:9). Ancak ilerleyen yıllarda, çok uluslu şirketlerin efektif vergi yüklerinin ne kadar düşük olduğunun kamuoyunda geniş yer bulması ciddi bir siyasi baskı yaratmıştır. OECD nezdinde yürütülen BEPS önerilerini AB seviyesinde resmileştiren Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi (*Anti Tax Avoidance Package*) 2016 yılında kabul edilmiştir (Valenduc, 2018:5). Bu çerçevede, hem AB içindeki farklı vergi kurallarından kaynaklanan etkinsizliklerin artması hem de BEPS projesinin yarattığı ivme, vergi politikalarının yeniden gündeme gelmesine yol açmıştır. Komisyon tarafından 2016 yılında önerilen taslakta, ortak matrah ve konsolidasyon unsurlarını birbirinden ayıran iki aşamalı bir öneri sunulmaktadır. Böylelikle öncelikle bir Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (*common corporate tax base-CCTB*) ve ardından bir ortak konsolide kurumlar vergisi matrahı (*CCCTB)* oluşturulacaktır. CCCTB, zorunlu bir adım olmakla birlikte buna aşamalı bir geçiş sağlanacaktır (Avrupa Parlamentosu, 2018:2). İki aşamalı uygulamanın tercih edilmesinin sebebi, ülkeler arasında mutabakata varmayı hızlandırmaktır. Bu yeni öneride, daha önce AB politikasında yer almayan bazı unsurlar öne çıkmaktadır. Yeni

CCCTB yalnızca çifte vergi uygulamalarını azaltmayı değil aynı zamanda ülkeler arasındaki düzenleme farklılıklarını azaltarak vergiden kaçınma pratiklerinin de önüne geçmeyi hedeflemektedir (Avrupa Parlamentosu, 2018:2). CCTB/CCCTB taslağının kabul edilmesi, topluluk kuralları gereğince oybirliği ile karar alınmasını gerektirdiğinden ve dolaysız vergiler üye devletler nezdinde politik açıdan hassas bir alan olarak görüldüğü için henüz bir mutabakata varılması mümkün olmamıştır (Chen, 2019: 9-10). AB içerisinde tek ve ortak bir kurumlar vergisi oranı kabul edilmesi politika hedefleri arasında yer almamaktadır. CCCTB ile hedeflenen, AB kurucu anlaşmalarından belirtilen 4 temel özgürlüğü zedeleyen ve agresif vergi planlamasını özendiren farklılıkların ortadan kaldırılması yoluyla adil bir ortam (*level playing field*) sağlanmasıdır. Doğrudan vergilendirme konusunda AB düzeyinde karar alınması; vergi kaçırmanın önlenmesi ve çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması amaçlarıyla meşru olabilmektedir. Kurumlar vergisindeki kısmi uyumlaştırma, rekabeti bozucu etkilerin (özellikle yatırım kararlarında) ve vergi rekabetinin önlenmesi ve manipülatif muhasebe tekniklerinin yaygınlığını azaltma amacı taşımaktadır (Avrupa Parlamentosu, 2018:2).

3.5.2. Avrupa Birliğinde Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması

AB'de katma değer vergisi (KDV) ve tüketim vergisi için büyük ölçüde vergi uyumlaştırmasına gidilmesi gerekli bir önlem olarak görülmüştür, çünkü dolaylı vergiler malların serbest dolaşımına ve İç Pazar içindeki hizmetlerin serbest arzına engel teşkil edebilmektedir (Avrupa Komisyonu, 2001:1). Gelir ya da mülk üzerinden alınmayan vergiler olarak tanımlanan dolaylı vergiler KDV, özel tüketim vergisi, ithalat vergileri, enerji ve diğer çevresel vergilerden oluşmaktadır. AB'de vergiler ulusal egemenlik alanının bir parçası olarak değerlendirilse de KDV ve özel tüketim vergisi alanında büyük ölçüde vergi uyumlaştırmasına gidilmesi gerekli bir önlem olarak görülmüştür, çünkü dolaylı vergiler malların serbest dolaşımına ve iç pazarda hizmetlerin serbest arzına engel

teşkil edebilmektedir (Remeur, 2015: 6). Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, ABİDA'nın 113. Maddesinde yer almaktadır. AB bütünleşmesini önemli bir gereği olarak görülen dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar AET'nin erken bütünleşme dönemlerine kadar dayanmaktadır. AB'deki mali farklılıkların giderilmesi için ilk olarak 1960 yılında toplanan ve AB vergi politikalarının esaslarını belirleyen Neumark Komitesi incelemelerinden sonra 1962'de yayımladığı raporda, ortak bir pazar kurulması ve üye ülkeler arasında serbest rekabetin geliştirilmesi için gümrük sınırları ile vergi sınırlarının kaldırılmasını önermiştir (Karluk, 1960:320). Gümrük vergilerinin terk edilmesi ve üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesi uygulanmasına 1968 yılında başlanmıştır. (Tunçer, 2003:285). Neumark Raporu (1962), üye devletlerde uygulanan birbirinden farklı muamele vergilerini kaldırarak Birliğin ortak gider vergisi olarak KDV'yi kabul etmiştir. Bu çerçevede diğer muamele vergilerinin kaldırılarak KDV'nin kabul edilmesine yönelik 1. Direktif ile KDV'nin uygulama esaslarını belirleyen 2. Direktif 1967 yılında yürürlüğe girmiş ve 1970 yılına kadar üye ülkelerin gider vergisi olarak KDV'yi yasal sistemlerine dâhil etmesi zorunlu kılınmıştır. 1977 yılında kabul edilen 6. Direktif ile daha ileri düzeyde bir uyumlaştırmanın yasal çerçevesi çizilmiştir. İlerleyen yıllarda çeşitli direktiflerle değişikliğe uğrayan 6. Direktif, AB nezdinde KDV uyumlaştırmasının temel yasal metnini oluşturmakta ve yapılan değişikliklerle güncelliğini korumaktadır. 6. Direktif ile KDV konusuna giren işlemlerin neler olduğunu ve mükellefleri açık bir biçimde tanımlamış ve uyumlaştırılan KDV matrahı büyüklüğünün belirli bir oranının üye ülkeler tarafından genel bütçeye ödenmesini (2019 itibarıyla yüzde 0,3) öngörmüştür (Bilici, 2007:185). Ortak KDV Sistemine ilişkin Direktif ile belirlendiği şekilde, üye devletler kendi standart oranlarını tespit etmekte serbest olmakla birlikte, belirlenmiş minimum eşik oranın altında standart KDV oranı uygulayamazlar. Söz konusu minimum eşik oran yüzde 15'tir. Üye ülkeler yüzde 5'ten

düşük olmamak şartıyla üç farklı indirimli oran uygulayabilirler (Alganer, 2010; İktisadi Kalkınma Vakfı, 2011: 15-17). KDV uyumlaştırmasının ikinci aşaması 1993 yılında Tek Pazar'ın kurulması ile olmuştur. 1993 yılında Tek Pazar kurulduğunda ve vergisel sınırlar kaldırıldığında dolaylı vergilendirmede de bir geçiş rejimi getirilmiştir. Kaynak temelli vergi ve varış yeri temelli vergilendirme sisteminin karışımından meydana gelen ve sınır kontrollerini kaldıran bu sistem halen uygulanmaktadır (İktisadi Kalkınma Vakfı, 2011: 15-17). AB ortak KDV sisteminde nihai tüketicilere ve kayıtlı olmayan alıcılara belli bir değerin altındaki satışlar hariç olmak üzere varış yeri ilkesi uygulanmaktadır (McLure akt. Ferhatoğlu 2006:12). 1993 yılında Ortak Pazarın hayata geçirilmesiyle birlikte Birlik içindeki sınırlar ortadan kalmıştır. AB Komisyonu, ülkeler arasındaki mali sınırların ortadan kalkarak ortak Pazar uygulamasını hayata geçirmek amacıyla ülkeler arasındaki ticarette sınır kontrollerini gerektiren ve KDV'nin etkin bir şekilde tahsilini sağlayan kaynak ilkesi yerine varış yeri ilkesinin benimsenmesini hedeflemiştir. AB KDV mevzuatının en önemli belgesi ise, 2006/112/EC KDV Direktifi'dir. Söz konusu Direktif, mevzuatın tek bir parça haline gelmesini sağlayan çeşitli hükümleri bir araya getirmek suretiyle, 6. KDV Direktifini yürürlükten kaldırarak KDV mevzuatının temel yasal metni olarak onun yerini almıştır. Bu değişiklik AB'nin topluluk stratejilerine uygun olarak "basitleştirme, modernizasyon, daha eşit uygulama ve idari iş birliği" üzerinde odaklanmıştır (Alganer, 2010:151). AB'de uygulanan bir diğer dolaylı vergi türü ise özel tüketim vergisidir. Özel tüketim vergisi, tütün, alkol ürünleri ve enerjiden alınmaktadır. 1993 yılında sınırların kalkmasıyla farklı ülkelerdeki farklı uygulamaların rekabeti bozucu etkisi ön plana çıkmış ve bu tarihten itibaren özel tüketim vergisinin uyumlaştırmasına yönelik çalışmalar hızlanmıştır. AB mevzuatı tüm üye ülkelerde aynı ürünler üzerinden ve aynı şekilde özel tüketim vergisi alınmasını ve en az belirlenen

minimum oran üzerinden vergilendirilmesini amaçlamaktadır (Avrupa Komisyonu, İnternet Kaynağı).

3.6 Avrupa Birliğinde Vergi Rekabeti

Dünya üzerinde en gelişmiş ekonomik bütünleşme modeli olan AB entegrasyonu, vergi rekabetine yönelik çalışmalar açısından da önemli bir inceleme alanı teşkil etmektedir. Davies ve Voget (2008) AB genişlemesinin ülkeler üzerindeki vergi rekabeti baskısını artırıp artırmadığını incelemişler ve AB üyesi ülkelerin, diğer üye ülkelerin vergi oranlarına karşı, AB üyesi olmayan ülkelerden daha duyarlı olduğunu gözlemlemişlerdir. Clausing (2007) de benzer sonuçlara ulaşmıştır. Winner (2005) ekonomik yönden daha fazla bütünleşmiş ülkelerin kurumlar vergisi yüklerinin işgücünden alınan vergilere kıyasla daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Bretschger ve Hettich (2002) ile Rodrik'in (1997) çalışmaları, uluslararası entegrasyon arttıkça kurumlar vergisi oranlarının azaldığını göstermektedir. Adam, Kammas ve Lagou (2013) ise, küreselleşme göstergeleri ile kurumlar vergisi oranları arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. AB nezdinde verginin tamamen ülkelerin yetki alanına bırakılan bir politika olması, AB üyesi ülkeler arasında vergi rekabetinin söz konusu olabileceği anlamına gelmektedir. Küreselleşmenin artması AB ülkeleri arasındaki vergi rekabetini de hızlandırmıştır. Davies ve Voget (2008) ile Podviezko vd. (2018) özellikle 2004 ve 2007 yıllarındaki iki genişleme dalgası neticesinde Birliğe nispeten daha düşük vergi oranlarına sahip toplam 13 yeni üye ülkenin katılması ile artış gösterdiğini belirtmektedir.

Bu bölümde, AB ülkelerindeki vergi oranları, vergi gelirleri ve toplam vergi yükünün vergi türleri arasındaki dağılımının son 25 yıllık dönemde nasıl değiştiği

incelenerek, temel vergi rekabeti modelinin varsayımlarıyla uyumlu olup olmadığı değerlendirilmektedir.

3.6.1. Avrupa Birliğinde Vergi Oranları [7]

3.6.1.1 Avrupa Birliğinde Kurumlar Vergisi Oranları

Tablo 3'te 1995-2019 döneminde AB üyesi ülkelerinde uygulanan en yüksek kurumlar vergisi oranları ve değişimleri verilmektedir.

Tablo 3: AB Üyesi Ülkelerdeki En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (1995-2019)

Ülke	1995	2000	2005	2007	2008	2009	2015	2016	2017	2018	2019	1995-2019	1995-2008	2008-2019
Belçika	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	29,6	29,6	-26%	-15%	-13%
Bulgaristan	40,0	32,5	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-75%	-75%	0%
Çekya	41,0	31,0	26,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-54%	-49%	-10%
Danimarka	34,0	32,0	28,0	25,0	25,0	25,0	23,5	22,0	22,0	22,0	22,0	-35%	-26%	-12%
Almanya	56,8	51,6	38,4	38,4	29,4	29,4	29,8	29,8	29,9	29,9	29,9	-47%	-48%	2%
Estonya	26,0	26,0	24,0	22,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-23%	-19%	-5%
İrlanda	40,0	24,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-69%	-69%	0%
Yunanistan	40,0	40,0	32,0	25,0	35,0	35,0	29,0	29,0	29,0	29,0	28,0	-30%	-13%	-20%
İspanya	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-29%	-14%	-17%
Fransa	36,7	37,8	35,0	34,4	34,4	34,4	38,0	34,4	44,4	34,4	32,0	-13%	-6%	-7%
Hırvatistan	25,0	35,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0	18,0	18,0	-28%	-20%	-10%
İtalya	52,2	41,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,3	31,3	27,8	27,8	27,8	-47%	-40%	-11%
Kıbrıs	25,0	29,0	10,0	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-50%	-60%	25%
Letonya	25,0	25,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	20,0	20,0	-20%	-40%	33%
Litvanya	29,0	24,0	15,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-48%	-48%	0%
Lüksemburg	40,9	37,5	30,4	29,6	29,6	28,6	29,2	29,2	27,1	26,0	24,9	-39%	-28%	-16%
Macaristan	19,6	19,6	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	10,8	10,8	10,8	-45%	9%	-49%
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0%	0%	0%
Hollanda	35,0	35,0	31,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-29%	-27%	-2%
Avusturya	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-26%	-26%	0%
Polonya	40,0	30,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-53%	-53%	0%
Portekiz	39,6	35,2	27,5	26,5	26,5	26,5	29,5	29,5	29,5	31,5	31,5	-20%	-33%	19%
Romanya	38,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-58%	-58%	0%
Slovenya	25,0	25,0	25,0	23,0	22,0	21,0	17,0	17,0	19,0	19,0	19,0	-24%	-12%	-14%
Slovakya	40,0	29,0	19,0	19,0	19,0	19,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	-48%	-53%	11%
Finlandiya	25,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	-20%	4%	-23%
İsveç	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	21,4	-24%	0%	-24%
Birleşik Krallık	33,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	20,0	20,0	19,0	19,0	19,0	-42%	-15%	-32%

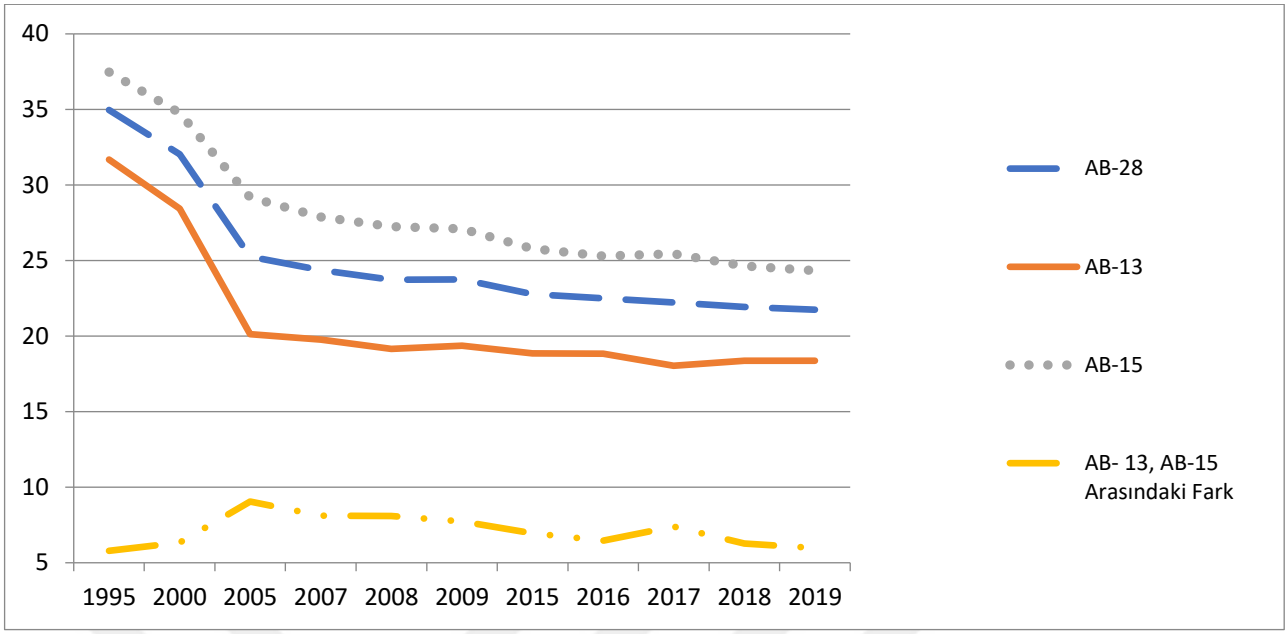
[7]Bu bölümde yer alan vergi oranlarının tümü "2019 Taxation Trends in European Union" Raporundan edinilmiştir.

Ortalama														
AB-28	35,0	32,0	25,3	24,4	23,7	23,7	22,8	22,5	22,2	21,9	21,7	-38%	-32%	-8%
AB-13	31,7	28,4	20,1	19,8	19,1	19,4	18,8	18,8	18,0	18,4	18,4	-42%	-40%	-4%
AB-15	37,5	34,8	29,2	27,9	27,2	27,1	25,8	25,3	25,4	24,6	24,3	-35%	-27%	-11%

Kaynak: *2019 Taxation Trends in EU*

Söz konusu 25 yıllık zaman diliminde, kurumlar vergisi oranlarında AB ortalamasında %38 oranında bir azalma olduğu görülmektedir. 2008-2019 döneminde de küresel finansal krizin etkilerinin azaltılması amacıyla oranlarda kademeli bir azalış gözlenmiştir. Kriz sonrasında AB nezdinde alınan önlemler vergi rekabetini kısıtlayıcı etki yaratsa da resesyondan çıkılması ile ülkelerin vergi rekabeti araçlarını kullanma kabiliyeti artmıştır. Kriz sonrası dönemde (2008-2019) AB-13 ülkelerinin vergi oranları nispeten daha dengelidir. En büyük azalış 7.7 puanlık vergi oranı azalışı ile Macaristan'da gözlemlenmiştir. AB-15 ülkelerinde vergi oranlarının azalışı daha belirgindir. En ciddi azalış 11,2 puanlık vergi indirimine giden İngiltere'de görülmektedir. İngiltere'yi İtalya, İsveç ve Belçika takip etmektedir. 1995-2018 döneminde AB-15 ülkeler grubunda kurumlar vergisi oranlarının azalışı ortalama %35 olarak gerçekleşirken, AB-13 ülkelerinde ise ortalama kurumlar vergisi %42 oranında azalmıştır. Bu değişim, ekonomik entegrasyonla birlikte vergi matrahlarının hareketliğinin ve dolayısıyla vergi rekabetinin artmasıyla açıklanabilir. İki farklı ülke grubu arasındaki farklılığın ise iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi AB'nin eski üyelerinin (AB-15) ekonomileri yeni üyelere kıyasla çok daha güçlü olması ikincisi ise yeni üye ülkelerin (AB-13) bütünleşme öncesinde eski üyelere oranla daha düşük vergi oranları uygulamasıdır (Podviezko vd, 2019:4).

Grafik 1: AB Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Dinamikleri (1995-2019)



Kaynak: *2019 Taxation Trends in EU*

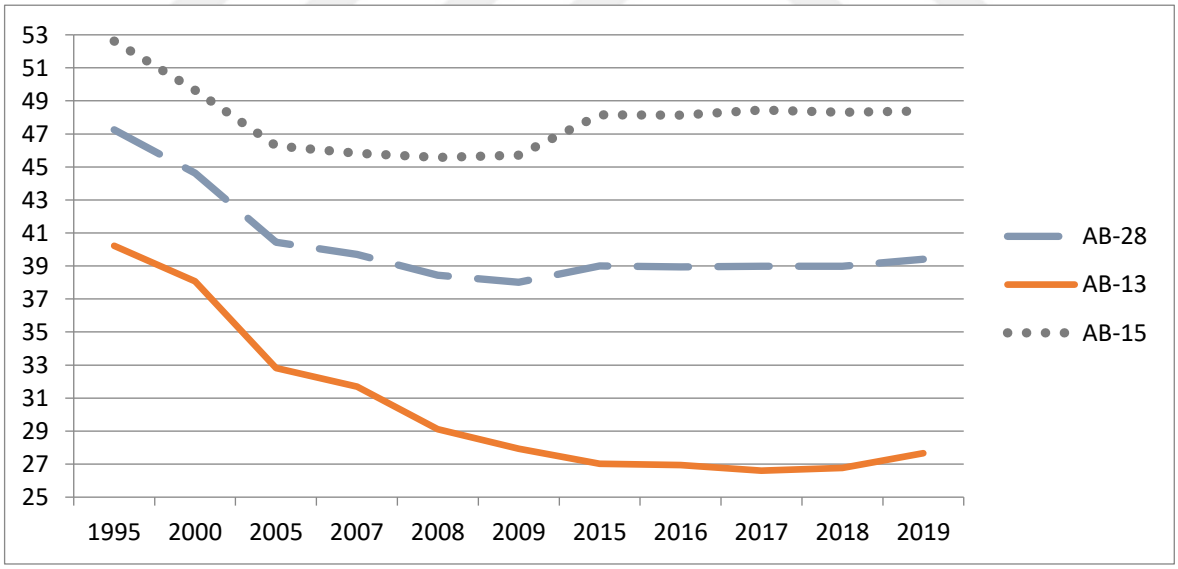
Grafik 1'de kurumlar vergisi oranlarının yıllar içindeki değişimi daha belirgin bir şekilde izlenebilmektedir. AB-13 ülkelerinin AB'ye katılımının ardından kurumlar vergisi oranlarında ani bir azalış meydana geldiği görülmektedir. Aynı şekilde, başlangıçta daha düşük vergi oranlarına sahip bu ülkelerin AB'ye katılımı, AB-15 ülkelerinin vergi oranlarına da yansıyarak aşağı yönlü bir etki yaratmıştır. İki ülke grubunun ortalama vergi oranları arasındaki fark, entegrasyonun başlangıcı olarak görebileceğimiz 2005 yılında 10.4 puanlık en yüksek seviyesine ulaşmıştır ancak entegrasyon devam ettikçe giderek azalmış ve 2019 yılına gelindiğinde başlangıçtaki 6.6 puanlık farkın da altına düşerek 6.2 puana gerilemiştir. Bu eğilim, ülkeler arasında ekonomik bütünleşme sonucunda artan vergi rekabetinin etkilerini yansıtmakta ve vergi rekabeti neticesinde ülkelerin vergi oranlarının yakınsaması hipotezini desteklemektedir.

3.6.1.2 Avrupa Birliğinde Gelir Vergisi Oranları

Grafik 2, 1995-2019 döneminde gelir vergisi tariflerinde yer alan AB ülkelerindeki en yüksek gelir vergisi oranlarının değişimini göstermektedir. Grafikten

görüldüğü üzere, kurumlar vergisi oranlarında olduğu gibi, gelir vergisi oranları da son 25 yılda giderek azalmıştır. 25 yıllık dönemde AB ortalama gelir vergisi oranı, %17'lik bir azalışla %47,2'den %39,4'e gerilemiştir.Uluslararası vergi rekabeti, esas olarak kurumlar vergisi oranları üzerinde azaltıcı etki yaratmaktadır. Ancak Ganghof (2006) ve Genschel'in de savunduğu üzere, (2008) kurumlar vergisi oranlarında düşüş, gelir vergisi oranları üzerinde bir *spillover* etkisi yaratmaktadır. Kurumlar vergisi oranları azaldıkça, hükümetler kişisel gelir vergilerini de azaltmaya mecbur kalmaktadır. Zira kurumlar vergisi ve kişisel vergi oranları arasındaki fark büyüdükçe, bireyler, kişisel gelirlerini kurumsal alana kaydırarak vergiden kaçınmaya yönelmektedir. Bu eğilimi sınırlamak amacıyla ülkeler, gelir vergisinde de indirime gitmeyi tercih etmiştir (Brooks ve Hwong, 2019:812). Bu kapsamda kişisel gelir vergilerindeki azalışın da uluslararası vergi rekabetine bir yanıt olarak ortaya çıktığını söylemek mümkündür.

Grafik 2: Avrupa Birliği'nde En Yüksek Gelir vergisi Oranları (1995-2019)



Kaynak: *2019 Taxation Trends in EU*

Yukarıdaki grafikte göze çarpan bir diğer faktör, vergi oranlarındaki azalış eğiliminin 2008 sonrasında sınırlanmış olmasıdır. Tablo 4, ülke grupları bazında vergi oranı değişimlerini özetlemektedir.

Tablo 4: Avrupa Birliği'nde Marjinal Gelir vergisi Oranlarının Değişimi (1995-2019)

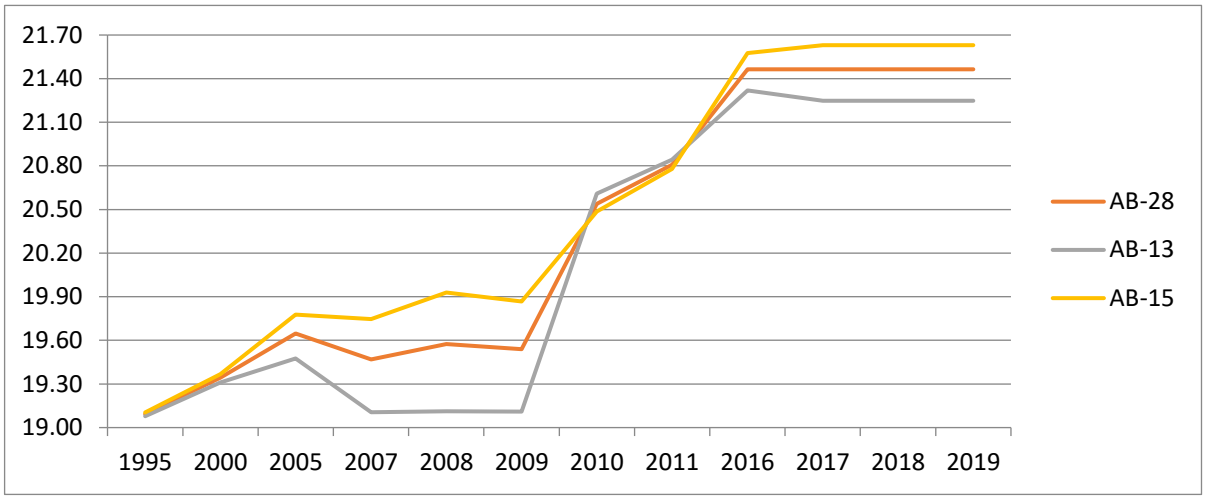
Ülke \ Dönem	1995-2019	1995-2008	2008-2019
AB-28	-17%	-19%	3%
AB-13	-31%	-28%	-5%
AB-15	-8%	-13%	6%

Tablodan da görüldüğü üzere, küresel finansal kriz sonrasında, gelir vergisi marjinal oranlarındaki azalış eğilimi özellikle AB-15 ülkelerinde sona ermiş, hatta bu 10 yıllık dönemde vergi oranları artırılmıştır. AB-28 ortalamasında da artış gözlemlenmektedir. Küresel vergi rekabeti baskısı altında kurumlar vergisi oranlarını yükseltme imkânları azalan ülkeler, ekonomik kriz sonrasında artan harcama ihtiyaçlarını karşılamak üzere gelir vergisini tercih etmiştir. AB-13 ülkelerinde azalış trendi devam etse de aynı durum geçerlidir. Bu ülkelerde de vergi oranlarındaki düşüşün ivmesi yavaşlamış; 1995-2008 dönemindeki %28'lik azalış oranı 2008-2009 döneminde %5'e gerilemiştir.

3.6.1.3 Avrupa Birliğinde Katma Değer Vergisi Oranları

Son 25 yıllık dönemde göze çarpan önemli bir gelişme KDV'nin öneminin giderek artmasıdır. James (2010) bu eğilimin sebeplerini tartışan literatürün kapsamlı bir özetini sunmaktadır. Konu, bu bölümde AB ülkeleri nezdinde genel olarak incelenmiştir. Grafik 3'te 1995-2019 yılları arasında KDV oranlarının değişimi gösterilmektedir.

Grafik 3:Avrupa Birliği'nde En Yüksek KDV Oranları



Kaynak: *2019 Taxation Trends in EU*

İlgili dönemde AB ülkelerinde ortalama en yüksek KDV oranları %19,1'den %21.5'e çıkmış ve %12.4'lük bir artış göstermiştir. Bu artış AB-13 ülkelerindeki %11,4'lük artışa kıyasla AB-15 ülkelerinde daha belirgindir. AB-15 ülkelerinde KDV oranları ortalama %13, 4 oranında yükselmiştir. 2000-2006 yılları arasında her iki ülke grubunda da azalış gösteren KDV oranlarında 2008 yılındaki küresel finansal kriz ve onu izleyen resesyonun ardından artış görülmektedir. Vergi oranlarının dönemler bazında değişimi Tablo 5'te gösterilmektedir. Özellikle AB-13 ülkelerinin KDV oranları önceki 20 yıllık süreçte sabitken, 2008-2019 döneminde %11,2 oranında yükselmiştir. AB-15 ülkelerindeki artış ise 1995-2008 döneminin yaklaşık iki katı olarak gerçekleşmiş ve %8,5 olmuştur.

Tablo 5: Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Oranlarının Değişimi (1995-2019)

Ülke \ Dönem	1995-2019	1995-2008	2008-2019
AB-28	12,4%	2,5%	9,7%
AB-13	11,4%	0,2%	11,2%
AB-15	13,2%	4,3%	8,5%

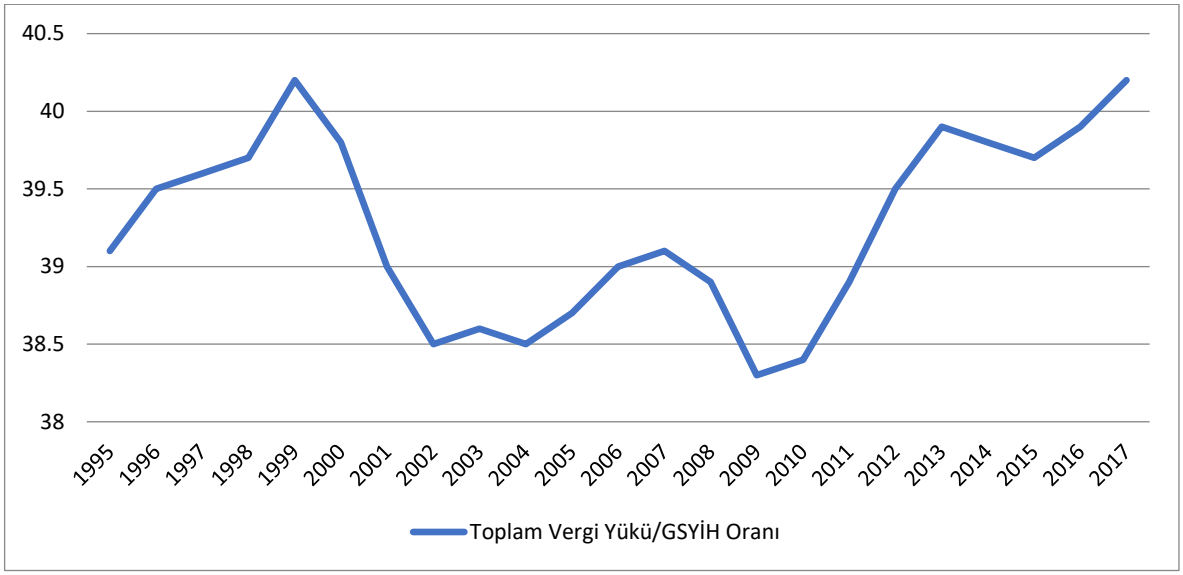
Ülke grupları arasındaki bu farklılık aynı dönemdeki gelir vergisi oranlarının değişimi incelendiğinde daha anlamlı olmaktadır. Küresel finansal kriz sonrasında her iki ülke grubunda da kurumlar vergisi oranları aşamalı olarak azalmaya devam etmiştir. Bu nedenle resesyon döneminde artan gelir ihtiyacı; AB-15 ülkelerinde gelir vergisi oranlarındaki artışla telafi edilmiştir (bkz. Tablo 4). Gelir vergisi oranlarında artış yapmayan AB-13 ülkelerinde ise, azalan gelirlerin KDV oranındaki artışla telafi edildiği görülmektedir.

3.6.2. Avrupa Birliğinde Vergi Gelirleri

3.6.2.1 Avrupa Birliğinde Toplam Vergi Gelirleri

Vergi rekabetinin kamu maliyesi üzerindeki etkisi yalnızca vergi oranlarındaki değişimler ile değil, hükümetlerin belirli bir vergi oranı üzerinden ne kadar vergi alabildiği ile de ilişkidir. Grafik 4'te, toplam vergilerin gayri safi yurt içi hasılaya oranındaki değişim görülmektedir. Söz konusu dönemde AB ortalamasında bu oranın finansal kriz ve resesyon dönemlerindeki azalış dışında artış trendi gösterdiği görülmektedir. Bu çerçevede ülkeler arasındaki vergi rekabetinin ülkelerin vergilendirme eğilimini azaltmadığını söylemek mümkündür.

Grafik 4: 1997-2017 Dönemi Toplam Vergi Geliri/GSYİH Oranı (%)[8]



Kaynak: *Eurostat, gov_10a_taxag*

3.6.2.2 Avrupa Birliğinde Türlerine Göre Vergi Gelirleri

Tablo 6'da vergi gelirlerinin seçilmiş vergi türleri bazında dağılımı incelenmiştir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 1997 yılındaki 2.2'lik payının %2 oranında artarak 2.7'ye yükseldiği görülmektedir. Vergi oranlarındaki azalışa rağmen toplam kurumlar vergisi gelirlerinin artışını açıklayan iki sebep bulunmaktadır. İlk olarak, düşük vergi oranlarının matrah genişlemesine neden olması veya Birlik içine yabancı sermaye akışlarının çekilmesine neden olmaktadır. Ayrıca incelenen dönemde firma karlılığın artmış olması da kurumlar vergisi gelirlerini artırıcı etki yaratmaktadır. İkinci etken ise dördüncü AB genişlemesidir. 1995 yılında Birliğe Avusturya, Finlandiya ve İsveç'in katılmasıyla AB üyesi ülke sayısı 15'e yükselmiştir. Daha önce ekonomik entegrasyona dahil olmayan ve daha yüksek vergi oranları uygulayan bu üç ülkenin verilerinin dahil olması, toplam kurumlar vergisi gelirlerini artırmıştır. Ancak zaman içerisinde bu ülkelerin vergi oranları da diğer üye devletlere yakınsamıştır. Bu eğilim,

[8] Bu bölümde kullanılan verilerin Eurostat kodları: Toplam vergiler: d2_d5_d91_d61_m_d995, kurumlar vergisi: d51b_c2, gelir vergisi: d51a_c1, kdv: d211, net sosyal güvenlik katkıları: d61

kurumlar vergisi gelirlerinin 2000 yılından sonraki trendinden görülebilmektedir. Buna karşılık, kurumlar vergisi gelirleri 20 yıllık dönem göz önüne alındığında artmıştır. Bununla birlikle, gelir vergisi ve KDV gelirlerinin de aynı dönemde istikrarlı biçimde arttığı görülmektedir.

Tablo 6: AB Ülkelerinde Vergi Türlerine göre Gelirlerin GSYH'ye Oranı (%) (1997-2017)

	Toplam Vergi Gelirleri	KDV	Gelir vergisi	Kurumlar Vergisi	Sosyal Güvenlik Katkıları
1997	39,1	6,3	8,9	2,2	14,4
2000	39,8	6,7	9,4	3,0	13,1
2005	38,8	6,6	8,8	2,9	12,9
2008	38,9	6,6	9,2	2,9	12,9
2009	38,4	6,4	9,1	2,2	13,4
2010	38,4	6,7	8,9	2,4	13,2
2011	38,8	6,9	8,9	2,4	13,2
2015	39,6	7,0	9,4	2,4	13,0
2016	39,9	7,0	9,3	2,6	13,2
2017	40,1	7,0	9,4	2,7	13,3

Kaynak: *Eurostat, gov_10a_taxag*

İncelenen dönemde, KDV ve gelir vergisi gelirlerinde istikrarlı bir artış olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirlerindeki yaklaşık %2 oranındaki artışla birlikte değerlendirildiğinde bu durum, kurum karlarını vergilendirme olanağı azalan devletlerin, kamu harcaması ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla emek ve tüketim vergilerinden gelir elde etme eğiliminde olduğunu göstermektedir.

3.6.2.3 Vergi Yükünün Dağılımı

Tablo 7'te son 20 yıllık dönemde AB genelindeki vergi gelirlerinin vergi türleri arasındaki dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 7: Vergi Türlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı (%) (1997-2017)

	Kurumlar Vergisi	Gelir vergisi	KDV	Sosyal Güvenlik Katkıları	Diğer	Toplam
1997	7,3	21,9	16,2	35,9	18,7	100,0
1998	7,0	23,2	16,4	33,7	19,7	100,0
1999	7,1	23,2	16,7	33,4	19,6	100,0
2000	7,6	23,6	16,7	32,9	19,2	100,0
2005	7,4	22,7	17,1	33,3	19,5	100,0
2008	7,4	23,6	17,0	33,2	18,8	100,0
2009	5,7	23,6	16,7	35,0	19,0	100,0
2010	6,1	23,1	17,5	34,4	18,9	100,0
2011	6,3	22,9	17,7	34,1	19,0	100,0
2015	6,2	23,6	17,6	32,9	19,7	100,0
2016	6,5	23,3	17,5	33,1	19,6	100,0
2017	6,7	23,4	17,6	33,1	19,2	100,0

Kaynak: *Eurostat, gov_10a_taxag*

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, 1997-2017 yılları arasında yaklaşık %9,4 oranında azaldığı görülmektedir. Ancak azalış trendi küresel finansal krizle birlikte kesintiye uğramıştır. 2009-2017 arasında kurumlar vergisinin bütçe içerisindeki payı %14 oranında artmıştır. Bu artışın nedenleri arasında küresel finansal krizin ardından kurumlar vergisi oranlarındaki artışın yavaşlaması (bkz.

Tablo 3o 3), ülkelerin gelir artırıcı önlemler alması, vergiden kaçınma ile mücadelenin hızlanması ve vergi rekabetiyle mücadeleye yönelik uluslararası koordinasyon çabalarının artması gösterilebilir. 1997-2017 döneminde gelir vergisinin payı %6, KDV'nin payı ise %8 oranında artmıştır. Temel vergi rekabeti teorisyenleri, küreselleşme ile birlikte vergi yükünün hareketli üretim faktörlerinden hareketsiz üretim faktörlerine kayacağını öngörmüşlerdir. Bu öngörünün AB ülkeleri için son 20 yıllık dönemde geçerli olduğu görülmektedir. KDV'nin de esas olarak emek üzerinden alınan bir vergi olduğu düşünüldüğünde vergi bileşimi giderek azalan oranlı hale gelmektedir. 2009-2017 döneminde gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %0.9 oranında azalmıştır. Ancak küresel finansal krize rağmen KDV gelirlerinin vergi bileşimi içindeki önemi artmaya devam etmiştir.

3.7 Avrupa Birliğinin Vergi Rekabeti Kavramına Yaklaşımı

Zararlı vergi rekabeti ile mücadele; AB hukukundaki ilk ve esas kaynağını ABİDA'daki vergilendirme hükümlerinden almaktadır (Saraç, 2006:168). Önceki bölümlerde incelenen bu hükümlerde, serbest rekabet piyasasındaki eşit koşulların vergiler yoluyla zedelenmemesi ve rekabeti bozucu vergisel uygulamaların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. ABİDA'da dolaysız vergilerde uyumlaştırma gerekliliği açıkça belirtilmekle birlikte; dolaysız vergilere ilişkin olarak açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki AB kurumları düzeyindeki, kurumlar vergisine yönelik girişimler rekabetin korunması temel ilkesine dayanmaktadır. Özellikle kurumlar vergisinin uluslararası sermaye hareketleri üzerinde son derece etkili olması, kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin de 1990'lı yıllardan itibaren AB gündeminde yer almasına yol açmıştır. Avrupa Komisyonu 1980 yılında, ülkelerin vergi alanındaki egemenliklerini, ulusal egemenliklerinin en önemli dayanağı olarak kabul etmiştir (Avrupa Komisyonu akt. Podviezko, 2019). Böylelikle vergi politikası ulusal egemenlik yetkisinin vazgeçilmez ve devredilemez bir unsuru olarak kabul edilmiştir. Daha sonra bu kural, yargı kararlarında da sıkça dile getirilen temel bir değer olarak benimsenmiştir. Ancak zarar verici vergi rekabetinin, ortak pazarın işleyişini ve serbest rekabet ilkelerini zedeleyebilecek etkileriyle AB çapında mücadele edilmesi gerektiği de kabul edilmektedir. Zarar verici vergi rekabeti ile mücadeleye yönelik olarak getirilen kurallar, serbest piyasanın etkinliğinin korunması çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede üye ülkelerin zararlı vergi rekabeti olarak değerlendirilen uygulamaları, AB kuruluşlarının müdahalesine konu olabilmektedir (Boria, 2017:165-167).

Sonuç olarak AB hukukunda vergilendirme her ne kadar, ulusal egemenlik yetkileri çerçevesinde değerlendirilse de vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konuları ile birlikte zarar verici vergi rekabeti de ülke sınırlarını aşan ve AB'nin müdahale edebileceği

bir alan olarak ele alınmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2015:10). İzleyen bölümlerde AB kuruluşları tarafından yapılan zararlı vergi rekabetiyle mücadele çalışmaları incelenmiştir.

3.7.1. Ruding Raporu

1990 yılında Avrupa Komisyonu, zararlı vergi rekabetine ilişkin bir Rapor hazırlamak üzere Onno Ruding başkanlığındaki, vergi alanındaki bağımsız uzmanlar ve iş dünyası temsilcilerinden oluşan bir komiteyi görevlendirilmiştir. Rapor'un amacı üye ülkeler arasındaki kurumlar vergisi oranı farklılıklarının ortak pazarın işleyişinde bozulmalara yol açıp açmadığının incelenmesidir. Ayrıca komitenin, olası etkinsizlikleri ortadan kaldırmak için ne gibi önlemler alınabileceğini de araştırması istenmiştir. Uzmanlar komitesinin hazırladığı Rapor 1992 yılında tamamlanmış olup, ülkeler arasında kurumlar vergisi farklılıklarının yatırım kararlarını ve sermaye hareketleri üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır (Ulutaş akt. Eroğlu, 2015: 44). Bu etkinsizliğin ortadan kaldırılması amacıyla Ruding raporunda, vergi oranı uyumlaştırılması fikri öne çıkarılmış ve tüm üye ülkelerin kurumlar vergisi oranlarının minimum yüzde 30 düzeyinde tutulması gerektiği önerisi getirilmiştir (Devereux, 2002:451). Söz konusu Rapora üye ülkelerin maliye bakanları tarafından, önerilerinin uygulanabilir olmadığı yönünde eleştirilere konu olmuştur (Radaelli, 1999:668). AB'de vergilendirmeye ilişkin kararlarda oybirliği kuralı geçerli olduğu için, Ruding Raporunda yer alan önerilerin uygulanması mümkün olmamıştır.

3.7.2. Monti Paketi

AB'nin zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye yaklaşımı, 1990'lı yılların ortalarına geldiğinde yöntem değiştirmiştir. Bu çerçevede bağımsız vergi uzmanları ve iş dünyası temsilcilerinden ziyade, doğrudan Avrupa Komisyonu'nda görevli vergi uzmanlarının

görüşüne başvurulmuştur. Daha küresel ve kapsayıcı bir bakış açısı tercih edilmiştir. 1996 yılında Verona'da yapılan ECOFIN toplantısında, bu yeni yaklaşım ilan edilerek Tek Pazar'ın işleyişinde etkinliğin sağlanması amacıyla vergi kayıplarını önlemeye ve istihdamı artırmaya yönelik bir anlayış öne çıkarılmıştır. Bu çerçevede Avrupa Komisyonu üyesi Mario Monti tarafından hazırlanan Raporda zararlı vergi rekabeti, yalnızca bozucu vergi oranları açısından değil, işsizlik, mali yapılardaki bozulma ve kurumlar vergisi oranlarındaki dibe doğru yarış nedeniyle vergi yükünün emek gücüne kaymasına neden olan kapsamlı bir sorun olarak ele alınmıştır. Mücadele yönünde atılacak adımların da AB düzeyinde güçlü bir iş birliğinin gerekli olduğu ortaya konulmuştur (Radaelli, 1999). Bu rapor çerçevesinde, ECOFIN Konseyi'nin onayı ile Aralık 1997'de zararlı vergi rekabetiyle mücadeleye yönelik stratejik bir önlemler paketi yayımlamıştır. İlgili Komiserin ismiyle Monti Paketi olarak anılan bu önlemler paketinde dört temel unsur yer almaktadır:

- Şirketlerin Vergilendirilmesinde İş Davranış Kuralları (Code of Conduct for Business Taxation) uygulanması
- Sermaye gelirlerindeki bozucu vergilerin kaldırılması (banka faiz ödemelerinden alınan vergide minimum bir vergi oranı belirlenmesi önerisi)
- Bağlı şirketler arası faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerine yönelik düzenlemeler getirilmesi.

3.7.3. İş Davranış Kuralları

ECOFIN Konseyi tarafından 1997 yılında kabul edilen önlemler paketinin en önemli unsuru olan İş Davranış Kuralları *(Code of Conduct for Business Taxation)* işletmelerin vergilendirilmesinde zarar verici vergi rekabetini önlemeyi amaçlamaktadır. İş Davranış Kuralları yasal olarak bağlayıcı değildir ancak siyasi bir uzlaşma niteliği

taşımaktadır. Bu haliyle AB hukukunun yumuşak hukuk kategorisinde yer almaktadır (Boria, 2017:169). Söz konusu siyasi uzlaşı çerçevesinde üye ülkeler iki alanda taahhütte bulunmaktadırlar: Bunlardan ilki, yatırımları cezbetmek amacıyla yeni rekabetçi doğrudan vergi uygulamaları getirilmemesini sağlamaktır *(stansdtill clause)*. İkinci olarak ise, üye ülkelerdeki zarar verici vergi rekabeti niteliği taşıyan uygulamaların aşamalı olarak kaldırılması öngörülmektedir *(rollback clause)* (Kemmerling, 2011:597). İş davranış kuralları çerçevesinde zarar verici vergi rekabeti, üye ülkeler arasında artan çatışmaların sebebi olarak görülmüş ve AB düzeyinde güçlü bir işbirliği ile ele alınması gereken bir sorun olarak değerlendirilmiştir (Boria, 2017:170). İş davranış kuralları hangi uygulamaların zarar verici nitelikte olduğuna karar vermemiştir. Bu amaçla üye ülke temsilcilerinden "İş Davranış Kuralları" grubu oluşturulurken, yapılacak çalışmaların iki yılda bir gözden geçirilmesine yönelik bir gözden geçirme mekanizması öngörülmüştür. Grup düzenli incelemeler yürüterek, üye ülke rejimlerini değerlendirmiş ve zarar verici olan vergi uygulamalarını saptanmasına yönelik çalışmalar yapmıştır. 1999 yılında, Primarolo Raporu olarak anılan çalışma yayımlanmıştır. Değerlendirme kapsamına alınan 270 uygulamadan 66'sı potansiyel zarar verici uygulama olarak sınıflandırılmıştır (Öz, 2004:117). İş davranış kuralları çerçevesinde, vergisel bir uygulamanın zarar verici olup olmadığının belirlenmesinde yol gösterici kriter; vergi teşvikinin uygulandığı ülkede geçerli olan efektif vergi oranının diğer ülkelerde uygulanan efektif vergi oranından daha düşük veya sıfır olarak uygulanmasıdır. 2003 yılında ECOFIN toplantısında üye ülkeler ve bağlı topraklarında yer alan 66 adet zararlı vergi uygulamasını aşamalı olarak kaldırılmasına yönelik Kararı kabul etmiştir (Bilici, 2004:278). Bu kararla İş Davranış Kuralları, aday ülkeler için katılım şartı olarak belirlenmiştir (Kemmerling, 2011:596). Mevcut üye ülkelerdeki uygulamalardan ise 2000 yılından önce kabul edilenler için özel uygulama (*grandfather clause*) getirilerek kaldırılma tarihleri uzatılmıştır. Bugün bu 66

uygulamanın tümü kaldırılmış veya kaldırılma çalışmalarına başlanmıştır (Avrupa Konseyi, 2019). İş davranış kuralları çalışma grubu hem *standstill* hem de *rollback* önlemlerinin uygulanmasını takip ederek düzenli olarak Avrupa Konseyine raporlamaya devam etmektedir (Avrupa Konseyi, 2019).

3.7.3.1 Devlet Yardımı Yasağının İş Davranış Kuralları Kapsamında Uygulanması

İş Davranış Kuralları, üye ülkeler açısından bağlayıcı değildir ve bunlara uyulmaması yasal bir yaptırım içermez. AB'de vergi politikasına yönelik kararların oybirliği ilkesiyle alınması kuralı nedeniyle yaptırım uygulanması zaten son derece zordur. Ancak zarar verici vergi rekabetiyle mücadelenin önem kazanması, daha etkili mücadele yolları gerektirmiştir. Bu nedenle "devlet yardımı yasağı" kuralı, ABAD tarafından zarar verici vergi uygulamalarını da kapsayacak şekilde yorumlanmıştır. Zararlı vergi rekabetine yol açan vergisel uygulamaların çoğunlukla devlet yardımı niteliği taşıdığı görülmektedir. Her iki uygulama da yatırımcının maliyetinin azaltılması açısından yakınlık göstermektedir. Bu yakınlık, ABİDA'da yer alan Devlet Yardımlarına ilişkin kuralların İş Davranış Kurallarında düzenlenen uygulamalar için de uygulanabileceği sonucunu doğurmaktadır. Böylelikle, 2003 yılında aday ülkeler açısından bağlayıcı nitelik taşıması kararlaştırılan İş Davranış Kuralları AB-15 ülkeleri açısından da büyük ölçüde yaptırım taşıyan bir nitelik kazanmaktadır (Kemmerling, 2011:596). ABİDA'nın 107. Maddesi devlet yardımlarını düzenlemektedir. Vergi karakterinde de olabilen devlet yardımları bu maddenin 1. Bendinde: *"Bir üye devlet veya hangi şekil altında olursa olsun devlet kaynakları vasıtasıyla yapılan ve* ***belirli işletmeleri veya ürünleri kayırarak üye devletler arasındaki ticareti etkileyip rekabeti bozan veya bozma riski taşıyan yardımlar****"* olarak tanımlanmıştır (Bilici, 2004:273). Zarar verici vergi rekabeti uygulamalarının devlet yardımı niteliği taşıması durumunda madde 107

kapsamında değerlendirilebileceği, Avrupa Komisyonu'nun konuya ilişkin yayımladığı bir Tebliğ[9] ile ifade edilmiştir (Boria, 2017:171). Bu uygulama İş Davranış Kurallarının hukuki önemini artırmış ve üye ülkelerin vergi sistemlerinin doğrudan değerlendirilebilmesini sağlamıştır. Komisyon pek çok üye ülkedeki zararlı vergi rekabeti uygulamaları aleyhine, devlet yardımları maddesine dayanarak inceleme başlatmıştır. Bu incelemelerin pek çoğu üye ülkelerin haksız bulunması ile sonuçlanmıştır (Boria, 2017:171, Radaelli, 2008:327).

3.8 Küresel Finansal Kriz ve Veri Sızıntıları Sonrasında Uygulanan Vergi Rekabetiyle Mücadele Politikaları

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. Çok uluslu şirketler ve çok zengin bireylerin vergi davranışları; yalnızca ekonomistler ve vergi uzmanlarının değil sıradan vatandaşın da bilgi sahibi olduğu bir konu haline gelmiştir. Hem küresel finansal kriz neticesinde artan regülasyon ve kamu harcaması ihtiyacı hem de vergi rekabetinin yarattığı vergi geliri kayıplarının dikkat çekmeye başlaması, devletleri bu alanda aldıkları tedbirleri artırmaya yöneltmiştir. Veri sızıntılarının da etkisiyle bu tedbirler özellikle çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ve vergi cenneti

[9] C-384 sayılı ve 12/10/1998 tarihli Tebliğ

statüsündeki ülkelerin gizlilik ve bilgi paylaşımı politikalarına yönelik olmuştur. Ayrıca üçüncü bir etki olarak, vergi rekabeti ile çok taraflı mücadele çalışmalarının birincil platformu olarak görülen G-20'nin vizyonunu takiben OECD, 2013 yılında BEPS ile mücadeleye yönelik 15 eylem alanı belirlemiş ve 2015 yılında her bir eyleme ilişkin Raporlarını tamamlamıştır. Ülkelerin söz konusu Raporlarda yer alan tedbirleri ulusal mevzuatlarına entegre etmeleri beklenmektedir. Zararlı vergi rekabetiyle mücadelede önemli bir aktör olan AB kurumlarının ve AB üye ülkelerinin konuya tepkisi de uluslararası kamuoyunda merakla takip edilen bir konu haline gelmiştir. Tüm bu küresel gelişmeler AB nezdindeki vergi rekabeti ile mücadele çabalarının da yeni bir boyut kazanmasına yol açmıştır. Bir önceki bölümde belirtildiği üzere, "İş Davranış Kuralları" nezdinde yürütülen faaliyetler, küresel eylem stratejisi ile uyumlu olacak biçimde kapsamlı biçimde yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca Paradise Belgeleri (2017) gibi özellikle AB üyesi veya AB üyelerinin bağlı toprağı olan ülkelerdeki vergiden kaçınma/vergi kaçırma yöntemlerini afişe eden veri sızıntıları, AB kurumları üzerindeki kamuoyu baskısını artırarak bu konuya ilişkin de bir dizi tedbir alınmasını gerekli kılmıştır.

Doğası itibarıyla zaten karmaşık önlemler gerektiren zarar verici vergi rekabetiyle mücadele politikaları, Ortak Pazar'da uygulanmak istendiğinde daha da zorlaşmaktadır. Çünkü AB anlaşmalarıyla güvence altına alınan temel özgürlükler, sermayenin de serbest dolaşımının sağlanmasını ve korunmasını gerektirmektedir. Sermayenin, vergi yükünü azaltmak amacıyla yer değiştirmesi de bu özgürlüğün kapsamına dâhildir. Yine de BEPS uygulamaları ile mücadele, OECD'nin BEPS Eylem Planı projesinden daha önce AB hukukunda kendine eylem planları, direktifler ve komisyon kararları ile yer bulmuştur. BEPS projesi ile getirilen önlemler ve küresel kamuoyundaki baskının artması da zararlı uygulamalarla mücadelenin AB müktesebatına entegre edilmesi sürecini hızlandırmıştır.

3.8.1. Agresif Vergi Planlaması ve Vergiden Kaçınma ile Mücadele

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yasal olarak tanımlanmış, kesin sınırları ve yaptırımları olan davranışlardır. Ancak vergi planlaması, hem ulusal hem de uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde yasal bir hak olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi yükünü azaltma amacıyla yapılsa dahi AB hukukundaki temel haklarla uyumludur. Ancak küreselleşmenin artmasıyla çok uluslu şirketlerin vergi yükünü azaltmak amacıyla başvurduğu vergi planlaması araçlarının, küresel adalet ve eşitliği tehdit edecek noktaya gelmiştir (Zucman, 2019:36-37). 2008 yılında yaşanan finansal krizin getirdiği ekonomik bunalımla birlikte, uluslararası agresif vergi planlaması ve BEPS uygulamalarından doğan uluslararası endişe giderek artmıştır. Böylelikle vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve daha önceden yasal olarak görülen vergi planlaması arasındaki sınırların yeniden tartışılması ihtiyacını ortaya çıkmıştır. G-20, 2012 yılındaki Los Cabos zirvesinde vergi planlamasına karşı uluslararası bir önlem alınmasına yönelik çağrıda bulunmuştur. 2012 yılında Avrupa Komisyonu vergide sahtecilik ve vergi kaçırma ile mücadele etmek amacıyla yeni bir eylem planı[10] kabul etmiştir. Bu eylem planı, otomatik bilgi değişim, agresif vergi planlaması, zararlı vergi rekabeti, vergi yönetişimi, dijital vergilendirme, kurumlar düzeyinde ülkeler arası şeffaflık ve KDV uyumu gibi konularda önlemler içermektedir. Alınan önlemler arasında iyi vergi yönetişimine yönelik bir platform kurulması da dâhildir (Avrupa Komisyonu, 2015:70). Eylem Planı ile birlikte, "Agresif Vergi Planlamasına Yönelik Tavsiye Kararı" da kabul edilmiştir[11]. Bu kararla agresif vergi planlaması kavramına AB hukukunda ilk kez yer verilmiştir. Agresif vergi planlaması tanımı yapılarak gerekli önlemler sıralanmıştır. Söz konusu kararda agresif vergi planlaması; "vergi yükümlüğünün azaltılması amacıyla vergi sisteminin teknik

[10]Action Plan COM(2012) 722 final of 6 December 2012.
[11] Recommendation C (2012) 8806 of 6 December 2012.

özelliklerinden veya farklı vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanmak" olarak tanımlanmıştır (Meldgaard vd.2016:16). AB'nin 2012 yılı aralık ayında yayınladığı bu dokümanlar vergi rekabetiyle mücadeleye yönelik politika yapıcılığında yeni bir döneme işaret etmektedir. Yeni politika anlayışı G-20 ve OECD öncülüğünde sürdürülen mücadele anlayışı ile paralellik taşımaktadır. Agresif vergi planlaması ve diğer zarar verici vergi rekabeti araçlarına yönelik çok daha kapsamlı bir bakış açısıyla mücadele edilmesini içermektedir (Avrupa Komisyonu, 2015:70). Şeffaflık Paketi *(Transparency Package)* olarak anılan ve 2015 yılı mart ayında yayımlanan "Vergiden kaçınma ve Vergi Kaçırma ile Mücadele Amacıyla Şeffaflık" konulu Komisyon direktifi[12] ile üye ülkeler arasında daha adil bir rekabet ortamı yaratabilmek amacıyla daha şeffaf bir AB vergi mevzuatı oluşturulmasını amaçlanmaktadır. Zararlı vergi rekabeti uygulamaları çoğunlukla, mükelleflerin karmaşık mevzuat yapıları ve sistemlerdeki şeffaflık eksikliğini kendi lehine kullanması sonucunda başarıya ulaşmaktadır. 2015 Haziran ayında kurumlar vergisine yönelik düzenlemelere giden Avrupa Komisyonu "Kurumlar Vergisi Eylem Planı"nı yayımlamış ve AB nezdinde vergilendirmenin daha adil ve daha etkin olmasını sağlamak üzere çeşitli araçlar geliştirmiştir. Eylem planında; Ortak Konsolide kurumlar vergisi matrahının (CCCTB) yeniden gündeme getirilmesi[13], Üye Devletlere vergi tabanlarını korumalarını sağlayacak yeni çözümler sunulması; vergi engellerinin kaldırılması ve işletmelerin sınır ötesi faaliyetlerinin daha cazip hale getirilmesi yoluyla iş ortamının iyileştirilmesi ve vergi konularında AB düzeyinde yönetişimin iyileştirilmesine yönelik öneriler bulunmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2015:71-72).

[12] European Commission (2015), Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance, COM(2015) 136 final.
[13] Bkz. Bölüm 3.5.

3.8.2. Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi

AB'nin OECD tarafından yürütülen BEPS projesine yanıtı, Komisyon tarafından 2016 yılında kabul edilen "Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi" (*Anti Tax Avoidance Package)* olmuştur. Söz konusu paket dört ayrı belge içermektedir. Bu belgeler, Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi (*Anti Tax Avoidance Directive-ATAD*), Etkin Vergilendirme İçin Dış Strateji Tebliği, otomatik bilgi değişimi direktifinde değişiklik yapılması ilkesini içeren "Revize İdari İşbirliği Direktifi" ve vergi anlaşmalarına "gerçek iktisadi faaliyet" testinin eklenmesi önerisini içeren "Vergi Anlaşmaları Tavsiye Kararı"ndan oluşmaktadır (Dourado, 2016:1).

Tablo 8: AB Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi

Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi			
Çerçeve Tebliğ			
Vergiden Kaçınma ile Mücadele Direktifi	**Vergi Anlaşmaları Tavsiye Kararı**	**Revize İdari İş birliği Direktifi**	**Etkin Vergilendirme İçin Dış Strateji Tebliği**
Personel Çalışma Belgesi			
Agresif Vergi Planlaması Çalışması			

Kaynak:https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

Bu belgelerden en önemli olanı, ATAD önerisidir. ATAD kapsamında yer alan önlemler AB'nin zarar verici vergi rekabeti ile mücadelede kapsayıcı bir araç olmak üzere tasarlanmıştır. (Dourado, 2016:1). ATAD önerisi vergi yükünü azaltmak amacıyla gerçekleştirilen vergi planlama düzeneklerini hedef almaktadır. Bu şekilde vergi

yükümlülerinin hem vergi düzenlemelerini amacına aykırı olarak kendi çıkarına olacak şekilde yorumlamaları, hem de ulusal vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanma yoluyla çıkar elde etme davranışlarının önüne geçilecektir. (Dourado, 2016:1). ATAD ile vergiden kaçınmayı önlemek üzere tasarlanmış ve yasal olarak bağlayıcı olan 5 kural belirlenmiştir[14]:

1. Faiz Sınırlaması Kuralı: Sanal borçlanma yoluyla vergi yükünün azaltılmasına karşı uygulanır.
2. Çıkış Vergisi Kuralı: Firmaların varlıklarının yer değiştirmesi sırasında vergiden kaçınmayı önlemeyi amaçlar.
3. Vergiden Kaçınma Karşıtı Genel Kural: Diğer kuralların dışında kalan vergiden kaçınma stratejilerine karşı uygulanır.
4. Yurtdışı Bağlı Ortaklık Kuralları: Firma Karlarını düşük veya sıfır vergili ülkelere kaydırılmasını önlemeyi amaçlar.
5. Hibrit Uyuşmazlıkları Önleme Kuralı: BEPS 2 Numaralı Eylem Planında yer alan İndirim ve Dahil Edilmeme, Çifte İndirim ve Dolaylı İndirim ve Dahil Edilmeme uygulamalarını önlemeyi amaçlar.

ATAD, bu haliyle AB hukuku nezdinde bağlayıcı bir nitelik taşımamaktadır. Üye ülkelerde uygulanabilmesi için, gerekli hukuki süreçlerden geçerek ülke mevzuatlarına dâhil edilmelidir. 2018 yılı sonuna kadar tüm ülke mevzuatlarına dâhil edilmesi öngörülmüş olmakla birlikte daha sonra bu süre 2019 yılı sonuna kadar uzatılmış ve farklı

[14] bkz. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

hükümler için 2021 yılı sonu ve 2024 yılı sonuna kadar olmak üzere ek süreler verilmiştir (Lang, 2018:240).

3.8.3. Avrupa Birliği Vergi Cennetleri Listesi

Vergi rekabeti kavramı, tanımı gereği birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir konu olduğu için vergi rekabetine yönelik olarak atılacak adımların da ulusal veya bölgesel olmaktan ziyade küresel olarak ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle AB kuruluşları tarafından alınan kararlarla AB içinde vergi suiistimallerinin (vergi kaçırma, vergiden kaçınma, matrah aşındırması, kar kaydırma vb.) önüne geçilmesi, vergi rekabetiyle mücadelede yeterli bir önlem değildir. AB dışındaki üçüncü ülkelerin de iş birliğine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü esas faaliyetini AB sınırlarında gerçekleştiren firmaların vergilendirilebilir gelirlerini vergi cennetlerine aktarmasının önünde herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır. Bir önceki bölümde incelenen "Vergiden Kaçınma ile Mücadele Paketi"nin 4 bileşeninden biri olan "Etkin Vergilendirme İçin Dış Strateji" tebliği ile vergi rekabeti üçüncü ülkeler açısından ele alınarak, bütüncül bir yaklaşım oluşturulması amaçlanmaktadır. Vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması için son derece önemli olan gizlilik ve anonimlik, vergi cennetlerinin sunduğu en önemli avantajlardan biridir. Şeffaflıktan uzak iş yapma biçimleri, karmaşık ve kamuoyuna kapalı mevzuat yapısı ve katı müşteri gizliliği kuralları, vergi suiistimalleri için son derece elverişli bir ortam sağlamaktadır. Özellikle vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması ilk bakışta yasadışı herhangi bir unsur içermemektedir. Bu nedenle vergiden kaçınma, vergi idaresi ve mahkemeler tarafından aksi ispatlanmadığı sürece yasaldır. Vergi cennetlerinin sunduğu şeffaflıktan uzak iş yapma şekli; suç faaliyetleri için olduğu kadar vergiden kaçınma veya vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak da sıklıkla kullanılmaktadır.

Ülkelerin vergi cenneti olarak listelenmesi ve bu listenin ilan edilmesi; vergi cenneti ülkeler için son derece önemli olan gizlilik ve anonimliğin ortadan kaldırması sebebiyle etkili bir mücadele yöntemi olarak kabul edilmektedir. Ülkelerin kara listeye alınması, söz konusu ülkelerin düzenlemelere uymasını sağlamanın bir yöntemidir. İsim açıklama ve utandırma yaklaşımının *(name and shame approach)* vergi cenneti ülkeleri iş birliğine teşvik etmek konusunda etkili bir politika aracı olduğu daha önceki tecrübelerden görülmüştür. Agresif vergi planlaması stratejilerinin ifşa edilmesi hem şirketler hem de vergi cenneti ülke açısından olumsuz reklama ve itibar kaybına yol açtığı için, zararlı uygulamalardan vazgeçilmesini sağlamaktadır. AB'nin "vergi alanında iş birliği yapmayan ülkeler", bir diğer deyişle vergi cennetlerine yaklaşımı da bu ülkelerin objektif standartlar kullanılarak açıkça vergi cenneti olarak tanımlanması ve herkese açık listeler halinde duyurulması şeklinde olmuştur (Dourado, 2016:443) . 8 Kasım 2016'da AB Konseyi "Vergi alanında iş birliği yapmayan bölgelere dair AB listesinin oluşturulmasına yönelik kriterler" konusundaki Konsey Sonuçlarını kabul etmiştir. 2016 yılında İş Davranış Kuralları Grubu, Konsey tarafından AB üyesi olmayan ülkeleri vergi saydamlığı, adil vergilendirme ve BEPS uyumluluğu açısından incelemek üzere görevlendirilmiştir. Vergi cenneti ülkeler listesinin oluşturulması önerisi başlangıçta üye ülkeler nezdinde tereddütle karşılanmıştır. Ancak 2016 yılında ortaya çıkan Panama Belgeleri skandalı sonrasında gizlilik arayışı içinde olan kişi ve şirketlerin amaçlarına ulaşmak için elverişli vergisel düzenlemeler uygulayan ülkelerden yararlandığı açıkça görülmüştür (EPRS, 2018:2). Yasal veya yasadışı vergi planlaması yöntemlerini gün ışığına çıkaran bu veri sızıntısı ile vergi cennetlerinin küresel servetin gizlenmesi konusundaki rolü bir kez daha gündeme gelmiş ve bu ülkelerin şeffaflığa zorlanması konusundaki AB iradesi güçlenmiştir (Dourado, 2016). Şeffaflık, adil vergi rekabeti ve BEPS kapsayıcı çerçevesine katılım bir ülkenin vergi cenneti olmadığını gösteren 3 temel

kriter olarak belirlenmiştir. Ayrıca sıfır veya çok düşük düzeyde uygulanan kurumlar vergisi oranı da bir kriter olarak kabul edilmiştir. Bu kriterleri sağlamayan ülkelerin belirlenmesi süreci üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar, vergi düzenlemeleri incelenirken her ülkenin potansiyel risk seviyesini ortaya çıkaracak tarafsız bir puan tablosu oluşturulması; puan tablosuna dayanarak belirlenen üçüncü ülkelerin taranması ve riskli uygulamalarını kriterlere uygun hale getirip getirmeyeceklerine ilişkin bir diyalog ortamı oluşturulması ve son olarak, iş birliği yapmayan ülkeler listesinin kabul edilmesidir. Listeleri oluşturma sürecinde toplam 92 ülke taranmıştır. Bunlardan 20'sinin kriterleri karşıladığı görülmüş, geri kalan 72'sinden ise eksiklikleri gidermeleri istenmiştir. Bu ülkelerin taahhütlerine uyum düzeyinin kontrol edilmesi ve gözlemlenmesi öngörülmüştür. Kriterleri karşılamayan ülkelerden; kriterlere uyma taahhüdünde bulunmamış ya da verdikleri taahhütler yetersiz görülen ülkeleri içeren "Vergi alanında iş birliği yapmayan ülkeler listesi" ilk kez 5 Aralık 2017 tarihinde yayımlanmıştır. Liste, AB üyesi olmayan 17 ülkeden oluşmaktadır: Panama, Grenada, Trinidad ve Tobago, St. Lucia, Barbados, Tunus, Namibya, Bahreyn, Birleşik Arap Emirlikleri, Moğolistan, Makao, Güney Kore, Palau, Guam, Marshall Adaları, Samoa, Amerikan Samoası, Cayman Adaları, Bermuda, Man Adası, Guernsey, Jersey 48 diğer ülke ise, izleme listesine alınmıştır. İzleme listesi –veya gri liste-; bu ülkelerin taahhütlerinin tatmin edici bulunmadığı ve AB tarafından yakın biçimde takip edileceği anlamına gelmektedir. Liste, 2017 yılından itibaren 4 defa güncellenmiştir. Taahhütlerini yerine getiren veya tatmin edici taahhütlerde bulunan ülkeler listeden çıkarılmakta ve zararlı vergi uygulamaları benimseyen ülkeler listeye eklenmektedir. Mart 2019'da güncellenen

listede 8 ülke yer almaktadır: Amerikan Samoası, Fiji, Guam, Umman, Samoa, Trinidad ve Tobago, Amerika Birleşik Devletleri Virgin Adaları, Vanuatu[15].

3.8.4. Avrupa Birliğinde Veri Sızıntılarına Verilen Tepkiler

2009'dan bu yana vergi şeffaflığı konusunda alınan tüm iki taraflı ve çok taraflı önlemlerin kıyı ötesi finansla mücadelede yetersiz kaldığı, medyaya yansıyan veri sızıntılarıyla görülmüştür. Böylelikle vergi cennetlerine ve agresif vergi planlamasına ilişkin tartışma yeniden ivme kazanmıştır. Vergi alanında şeffaflığın sağlanmasına yönelik uluslararası önlemlerin yetersizliğinin küresel düzeyde sorgulandığı bir süreç başlamıştır. Özellikle Panama ve Paradise belgeleri ünlülerin, çok uluslu şirketlerin ve büyük servetlere sahip kişiliern gelirlerini vergi cennetlerine nasıl kolayca aktarabildikleri ortaya çıkmıştır. (Dourado, 2018:100). Veri sızıntıları, Avrupa kamuoyunda da önemli bir tepkiye yol açmış ve Parlamentoda ciddi tartışmaların başlamasına sebep olmuştur. Panama Belgelerinden bir yıl sonra ortaya çıkan ve yine önemli bir sızıntı olan Paradise Belgeleri de bu yöndeki kamuoyu baskısını ve siyasi iradeyi güçlendirerek karar alma sürecini hızlandırmıştır. Küresel finansal krizden itibaren hem dünya çapında hem AB nezdinde vergi rekabetiyle mücadele ve şeffaflık sağlanması alanında pek çok adım atılmasına rağmen, getirilen düzenlemeler öneri ya da çerçeve politika boyutunu aşmamıştır. Ancak veri sızıntıları neticesinde bu konudaki adımların öneri boyutundaki "yumuşak hukuk" kurallarından uzaklaşılarak hukuki bağlayıcılığı olan normlarla ve düzenlemelere dönüştüğü görülmektedir.

3.8.4.1 Kıyı Ötesi Sızıntısına Verilen Tepkiler

2012 yılından önce, Avrupa Komisyonu vergi rekabetini önlemeye yönelik çalışmalarında vergiden kaçınma, vergide şeffaflık ve vergi cennetleri gibi konular

[15]Bkz. https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/

nadiren ele alınmaktaydı. Hatta Avrupa Parlamentosu Araştırma Servisi (EPRS) tarafından yapılan vergi cennetleri ve off-shore finansal hizmetler konusundaki ilk çalışmanın 2013 yılında yapıldığı görülmektedir. AB kurumlarının bu konuya bir anda yükselen ilgisinin nedeni 2013 yılında ICIJ'ın yaklaşık 12.000 şirketin gizli denizaşırı hesaplarına ilişkin 2,5 milyon belgeyi yayımladığı "Kıyı Ötesi Sızıntısı"dır. Söz konusu sızıntılar o tarihe kadar kıyı ötesi finans ve vergi cennetleri ile ilgili elde edilen en büyük hacimli veri olma özelliği taşımaktadır (Telesca, 2017:4). Kıyı Ötesi Sızıntıları neticesinde vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması konuları AB'deki politika yapıcıların dikkatini ilk kez çekmiştir. Kaybedilen vergi gelirlerinin görünür hale gelmesi ve miktar büyüklüğünün ortaya çıkması hem vatandaşlar hem politika yapıcılar açısından vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması gibi konuları öncelik haline getirmiş ve zararlı vergi rekabeti ile mücadele politikasının yön değiştirmesine yol açmıştır (EU Obsever, 2013).

3.8.4.2 Lüksemburg Sızıntısına Verilen Tepkiler

2014 yılı Kasım ayında, Lüksemburg Büyük Dükalığı'nın 343 şirket ile yaptığı vergiden kaçınmaya yönelik gizli anlaşmalar kamuoyuna sızdırılmıştır. Lüksemburg sızıntılarının ardından Avrupa Parlamentosu Şubat 2015'te "TAXE" adı verilen özel bir komisyon kurulmasına karar vermiştir. Söz konusu komisyonun görevi, vergi kanunlarında AB devlet yardımları yasağı ve vergilendirme ilkelerinin nasıl uygulandığını incelemektir. TAXE Komitesinin görevi Kasım 2016'da sona ermiş ve yerine benzer özelliklere sahip yeni bir araştırma komitesi (TAXE 2) kurulmuştur. Ancak yeni komitenin görevleri arasında hem AB çapında hem de uluslararası düzeyde zararlı vergi rejimlerini incelemek bulunmaktadır. Söz konusu Komite'nin nihai raporu 2016 yılı Temmuz ayında Parlamentoya sunulmuştur (Grondona, 2018:13). Bu raporda vergi

cenneti ülkelere karşı uygulanacak yaptırımlar arasında vergi cenneti ülkeler listesinin oluşturulması, aracıların sorumluluğunun dikkate alınması, muhbirlerin korunması gibi öneriler yer almaktadır.

3.8.4.3 Panama Belgelerine Verilen Tepkiler

3.8.4.3.1 PANA Komitesi

2016 yılında, "Panama Belgeleri" sızıntısının hemen ardından, Avrupa Parlamentosu, bir komite (PANA Komitesi) kurmuştur. Bu komitenin görevi, üye ülkelerde kara para aklama, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi konularda AB hukukunun ne kadar etkili uygulandığını araştırmaktır. Ekim 2017'de, PANA Komitesi nihai soruşturma raporunu tamamlamış ve Aralık 2017'de, Avrupa Parlamentosu ve Komisyon'a sunulmak üzere bir öneri metni kabul etmiştir. (Avrupa Parlamentosu, 2018:5). Parlamento'da kabul edilen nihai Tavsiye metni, Avrupa Komisyonu'na ve Üye Devletlere yöneliktir. Panama Belgeleri ile ortaya çıkan zararlı vergi uygulamaları ile nasıl mücadele yöntemleri ve bu bağlamda mevcut mevzuatın nasıl uygulanması gerektiği konularında öneriler içermektedir. Tavsiye belgesinde ayrıca bazı AB Üye Devletlerinin kara para aklama ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmekte başarısız oldukları ve AB'nin bu konuda küresel liderlik rolü oynamasının gerekli olduğu dile getirilmektedir. Komite'nin 18 ay boyunca yürüttüğü inceleme ve soruşturmalar neticesinde Avrupa Komisyonu'na ve Konsey'e sunulan metin 206 öneri içermektedir. Bunlardan öne çıkanlar aşağıda özetlenmiştir[16]:

<u>Mevzuat Önerileri:</u>

[16] European Parliament recommendation of 13 December 2017 to the Council and the Commission following the inquiry into money laundering, tax avoidance and tax evasion (2016/3044(RSP))

- CCCTB ve Ülke Bazında Raporlama (CBRC)'ye yönelik mevcut yasa teklifleri üzerinde uzlaşıya varılarak bunların ivedilikle yürürlüğe konulması,
- Üye Ülkeler arasındaki vergi iş birliğini artırmaya yönelik bir mevzuat oluşturulması,
- Denetim, vergi ve danışmanlık hizmetlerinin birbirinden ayrılması da dâhil olmak üzere vergi sistemi aracıları için (avukatlar ve muhasebeciler gibi) bir yasal çerçeve oluşturulması ve yasadışı vergi planlaması işlemlerinden sorumlu tutulmalarını sağlayacak caydırıcı kurallar getirilmesi,
- Veri sızıntısı sağlayan kişilerin (muhbirlerin) koruma altına alınmasını sağlayacak bir yasal çerçeve oluşturulması.

AB Kurumlarının İşleyişi:

- Kurucu Anlaşmalarda yapılacak değişiklikler ile vergiye ilişkin konularda karar alma sürecinde oybirliği kuralından nitelikli çoğunluk kuralına geçişin sağlanması.

Vergi Cennetleri:

PANA Komitesinin nihai raporunun yayımlanmasından hemen önce Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen "Avrupa Birliği Vergi Cennetleri" Listesi de Raporda geniş yer bulmuştur. Bu yöndeki çalışmalar desteklenmekle birlikte AB kara listesinin yalnızca AB üyesi olmayan ülkeleri kapsaması eleştirilerek en az 4 AB üye ülkesinin de bu listede yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca listenin hazırlanmasında sivil toplum kuruluşlarından da destek alınması önerilmiştir.

Ayrıca söz konusu listede yer alan gri alandaki 47 ülkenin taahhütlerinin yakından incelenmesi ve yerine getirilmemesi durumunda etkili yaptırımlar uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

3.8.4.3.2 Şirketlerin Gerçek Sahiplerinin Açıklanması Zorunluluğu

AB, 2016 yılında Paris ve Brüksel'de yaşanan saldırılar ile Panama ve Paradise Belgeleri sızıntıları neticesinde terörizm ve kara para aklamaya karşı bir eylem planı[17] başlatmıştır. Bu kapsamda henüz 2015 yılında kabul edilen 4 No'lu AB Kara Para Aklama ile Mücadele Direktifi (AMLD 4) daha kapsamlı önlemler alınmasını sağlamak amacıyla gözden geçirilerek güçlendirilmiş ve değiştirilmiştir. Bu çerçevede 5 No'lu AB Kara Para Aklama ile Mücadele Direktifi (AMLD 5) 9 Temmuz 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Beckett, 2019:111). Yeni direktif ile getirilen en önemli değişiklik şirketlerin, diğer tüzel kişilerin ve tröstlerin gerçek sahiplerinin, bir başka deyişle gerçek lehdarların (*beneficial owner*) belirlenmesine yönelik kurallardır. Bu çerçevede, tüm şirketlerin gerçek lehdarlarının kamuya açık bir sicile kaydedilmesi; tröstlerin gerçek lehdar bilgilerinin emniyet güçleri ve vergi idarelerine ve kara para ile mücadele yürüten diğer sektörlere açık olması zorunlu kılınmıştır. Bu hükümlere uymayan şirketlere yaptırımlar öngörülmüştür. Ayrıca tüm üye ülkelerin kendilerine bildirilen gerçek lehdar bilgilerini teyit etme zorunluluğu getirilmiş ve tüm bu kuralların kripto para birimlerine de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır[18]. Üye ülkelerin bu hükümleri Ocak 2020 tarihine kadar ulusal mevzuatlarına dâhil etmeleri gerekmektedir (Beckett, 2019:116). AMLD, paravan şirketler ve diğer vergi planlama mekanizmaları ile mücadelede çok taraflı bir yaklaşım benimsenmesi açısından önem taşımaktadır. Zira kara para aklama faaliyetleri

[17] COM/2016/05, Communication from The Commission To The European Parliament And The Council on an Action Plan for strengthening the fight against terrorist financing.
[18] 2018/843 No'lu AB Direktifi (Directive (EU) 2018/843 of The European Parlıament And Of The Council)

tüm ülkelerce suç olarak kabul edilmekle birlikte bu suçların tanımı, kapsamı ve yaptırımları arasındaki farklılıklar ülkelerin adli iş birliğini ve ayrıca bilgi alışverişini zorlaştırmaktadır. Bu farklılıklar vergi yükünü azaltmayı veya kara para aklamayı amaçlayan kişilerce istismar edilebilmektedir. Küresel çapta şeffaflık ve bilgi değişimine yönelik ülkeler arası çalışmalar genellikle ikili anlaşmalarla yürütülmektedir. Bu sorunun çok taraflı bir yaklaşımla ele alınması, tüm üye ülkelerde gerçek lehdarların kayıt altına alınmasına yönelik mevzuatlarını güçlendirmesini sağlayarak yukarıda bahsedilen uyumsuzluğun yarattığı riskleri azaltacaktır (Vail, 2017:147).

3.8.4.3.3 Muhbirlerin Korunması Direktifi

Bir banka çalışanının ihbarı ile ortaya çıkan Lüksemburg sızıntıları ve eski bir şirket çalışanın ihbarı ile ortaya çıkan Panama Belgeleri gibi skandallar, muhbirlere yönelik düzenlemelerin gündeme gelmesine yol açmıştır. AB mevzuatında muhbirler, işyerlerinde karşılaştıkları ve kamu zararı yaratabilecek kanun ihlallerini bildiren kişiler olarak tanımlanmaktadır (Avrupa Komisyonu, 2018:1). Avrupa Komisyonu, yolsuzlukla mücadele amacıyla muhbirlerin yeterli ölçüde korunmamasından kaynaklı maliyetin AB nezdinde yıllık 6 ila 10 milyar Avro arasında olduğunu tahmin etmektedir (Avrupa Komisyonu, 2017:15). AB Parlamentosu tarafından 12 Mart 2019'da kabul edilen direktifte iş yerlerindeki hukuk dışı durumları korku duymadan yetkili makamlara bildirmelerinin sağlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu direktif yasa haline getirilerek yürürlüğe girdiğinde hem kamu hem de özel sektörde çalışan muhbirlerin korunması sağlanacaktır. Ayrıca bu kişilerin aileleri ve yakınları ile gizli bilgi sağlayan tarafsız kişiler de koruma kapsamında olacaktır.[19] Direktif kapsamında kamu alımları, finansal hizmetler, kara para aklama ve terör finansmanının önlenmesi, ürün güvenliği, ulaşım

[19] Bkz. https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20190410IPR37529/protecting-whistle-blowers-new-eu-wide-rules-approved

güvenliği, çevrenin korunması, radyasyondan korunma ve nükleer güvenlik, gıda ve yem güvenliği, hayvan sağlığı ve refahı, halk sağlığı, tüketicinin korunması, mahremiyetin korunması ve kişisel veri ve ağ ve bilgi sistemlerinin güvenliği, Birliğin mali çıkarlarının korunması, rekabet ve devlet yardımı kuralları veya vergi kaçınma konuları dâhil olmak üzere iç pazar kurallarının ihlali gibi pek çok konuda AB kurallarının ihlalini yetkililere bildirenlere korunma sağlanacaktır.[20]

3.8.4.3.4 Aracıların Sorumluluğu

Panama Belgeleriyle ortaya çıkan önemli bilgilerden biri de; vergiden kaçınma ve vergi kaçırma işlemlerinde vergi danışmanlarının ve vergi aracılarının sorumluluğu olmuştur. Vergi uzmanları, hukuk uzmanları, idareciler, yatırım danışmanları gibi danışmanların ya da hukuk firmaları, muhasebe firmaları, tröstler, bankalar, vb. aracıların kıyı ötesi finansın her aşamasında kilit rol oynadığı görülmüştür. Özellikle tüm bu hizmetleri bünyesinde toplayan 4 büyük küresel mali danışmanlık şirketinin (*big four*) kıyı ötesi hareketleri kolaylaştırdığı ortaya çıkmıştır. (De Groen, 2017:1)

Bu kapsamda aracı ve danışmanların vergi kaçırma ve vergiden kaçınma üzerindeki etkisini en aza indirmek amacıyla Avrupa Konseyi, 13 Mart 2018 tarihinde bir taslak direktif üzerinde uzlaşıya varmıştır. Bu kapsamda, vergi danışmanları, muhasebeciler ve avukatlar gibi, vergi planlaması şemalarını tasarlayan ve / veya teşvik eden aracıların, potansiyel olarak agresif kabul edilen programları, üye ülkelerde ilgili makamlara bildirmeleri gerektirecektir. Üye devletlerin ise edindikleri bilgileri merkezi bir veri tabanı aracılığıyla otomatik olarak birbirleriyle paylaşmaları gerekmektedir. Üye devletlere, şeffaflık tedbirlerine uymayan aracılara ceza vermekle yükümlülüğü

[20] COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(COD) European Parliament legislative resolution of 16 April 2019 on the proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the protection of persons reporting on breaches of Union law

getirilmiştir. Üye Devletlerin bu direktifi 31 Aralık 2019 tarihine kadar ulusal yasalarına ve düzenlemelere aktarması gerekmektedir. Yeni raporlama gereklilikleri ise 1 Temmuz 2020'den itibaren uygulanmaya başlanacaktır.[21]

3.8.4.4 Paradise Belgelerine Verilen Tepkiler

PANA Komitesi'nin çalışmalarını tamamlamasının ardından Panama ve Paradise Belgelerinin etkilerini incelemek ve yeni mücadele yolları bulmak amacıyla TAX3 Komitesi kurulmuştur. Komite'nin araştırma kapsamı vergi cenneti olarak değerlendirilebilecek AB üyesi ülkeleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. TAX3 Komitesi görev süresi boyunca Washington, Letonya, Man Adası, Estonya ve Danimarka'ya inceleme ziyaretleri düzenleyerek komiserler, bakanlar, savcılar, araştırmacı gazeteciler, vergi uzmanları, muhasebeciler, bankacılar ve STK temsilcileri dahil olmak üzere çeşitli uzmanlarla görüşmeler gerçekleştirmiştir (Vidal, 2019:1). Komite'nin hazırladığı nihai rapor Mart 2019'da Parlamento tarafından kabul edilmiştir. Rapor'da yer alan önerilerin pek çoğu hali hazırda Parlamento'nun gündeminde yer alan konular olmakla birlikte bu Rapor, Parlamentonun agresif vergi planlaması ile mücadele ve vergi şeffaflığını arttırma konusundaki kararlılığının bir göstergesi olmuştur (Van der Jagt, 2019:2).

[21]Bkz. https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2018/03/13/corporate-tax-avoidance-agreement-reached-on-tax-intermediaries/

3.9 Avrupa Birliğinde Veri Sızıntılarının Mali Demokrasiye Etkisi

3.9.1. Mali Demokrasi Kavramı

Çalışmamızın ilk bölümünde (bkz. Bölüm 1.1.2) tarihsel süreç içerisinde vergilendirme ve bütçe hakkının, demokrasilerin gelişmesinde kritik bir rol oynadığına değinilmişti. Demokrasilerin gelişmesiyle devletin egemenliği vatandaşlara olan sorumluluğu ile tanımlanmaya başlamıştı. Demek ki, egemenliğin mali alandaki görünümü ve ayrılmaz bir parçası olan "mali egemenlik" de devletin vatandaşlara karşı mali sorumluluklarını yerine getirmesiyle ilişkilidir. Mali egemenlik; vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme yetkilerini ve sorumluluklarını içermektedir (Çağan, 1982:6). Bu yetkilerin meşru biçimde kullanılması ancak vatandaş ve devlet arasında bir mali sözleşme kurulması ile mümkün olur. Bu sosyal optimum noktasında vatandaşlar; kendi tercihlerine uygun kamu hizmetlerine ulaşacakları inancıyla, hoşlanmadıkları bir davranış olan vergi ödemeye gönüllü olarak razı olurlar (Lenton vd., 2017:8). Demokrasi ile bütçe hakkının bu yakın ilişkisi, günümüzde de demokrasinin işlerliğini sağlayan temel unsurlardan biri olmaya devam etmektedir. Asil vekil ilişkileri çerçevesinde yürütme organına devredilen bütçe hakkı esas olarak vatandaşların mali alandaki tercihlerini politikaya yansıtmak amacını taşır. Seçimler yoluyla halktan parlamentoya devredilen bu yetki, parlamentolar aracılığıyla da yürütme organlarına devredilerek hizmetlerin gerçekleşmesi sağlanmaktadır. Bütçe ve demokrasi birbirine bu kadar yakın iki kavram olması, ikisi arasındaki bağlantının zayıflamasına yol açan tüm etmenlerin dikkatle incelenmesini ve çözüm yolları bulunmasını da önemli kılmaktadır.

Bu çerçevede, bir ülkedeki vatandaş tercihlerinin maliye politikası alanına aktarılmasına engel olacak her gelişme, demokrasiye ve mali egemenliğe de zarar verecektir. 1980'li yıllardan itibaren bu bağı zayıflatan bazı gelişmeler ortaya çıkmıştır.

Öncelikle küreselleşmenin artması ve kitle iletişiminin yaygınlaşması vatandaş-devlet ilişkilerinin yeniden tanımlanmasına yol açmıştır. Ayrıca aynı dönemde kamusal borç yükü sürdürülemez hale gelmiş ve krizler artmıştır. Bu da kamu kaynaklarının etkin kullanımına yönelik yeni arayışlar ortaya çıkarmıştır. Bu arayışlara verilen yanıtlar öncelikle "yönetim" kavramının yerine "yönetişim" kavramının geçmesi yönünde olmuştur. Yönetişim, kamu maliyesi alanındaki bütçe hakkinin sahibi olan yurttaşların siyasal katılımını artırarak temsili demokrasiyi belli ölçüde doğrudan demokrasiye yaklaştırmayı hedefler. Bu modern kamu maliyesi anlayışında mali saydamlık, hesap verebilirlik ve vatandaşın bilgi edinme hakkı esastır. Böylelikle kamu harcamalarında savurganlığın önüne geçilmesi amaçlanır. Katılımcı bütçe, cinsiyete duyarlı bütçe gibi modern bütçeleme türleri, yukarıda bahsedilen mali sözleşmenin dolayısıyla demokrasinin yeniden güçlendirilmesine yönelik adımlardır (Çağan, 2009:6-7; Koç, 2017:444-445). Kamu gelirlerinde etkinliğin sağlanmasının bir adımı olarak ise, bağımsız bütçe ofisleri politika sahnesine çıkmıştır. 1980'li yıllardan itibaren yapısal uyum çalışmaları ve IMF reformlarının temelini oluşturan bu bağımsız ofislerin mükelleflerin vergiye uyumunu ve vergi gelirini artıracağı savunulmaktadır (Lenton vd., 2017:29). Hükümetlerin uygulayacakları maliye politikalarının önceden belirlenen yasalarla sınırlandırılması anlamına gelen mali kurallar da bu anlayışın bir parçasıdır. Temel mali değişkenler üzerine konulan daimi nitelikteki sayısal sınırlamalar yoluyla kamu harcamalarında etkinlik; bütçe dengesi, borçlanma gibi göstergelerde öngörülebilirlik sağlanması hedeflenmiştir (Kopitz ve Symansky, 1998:1).

Mali demokrasi kavramı ise şeffaflığın azalması, bütçe açıklarının sürdürülemez hale gelmesi ya da vergi gelirlerinin azalması gibi problemleri birbirinden ayrı sorunlar olarak değil, bir bütün olarak değerlendiren kapsayıcı bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır. Çağan'a (2009:3-4) göre, bütçe üzerindeki parlamenter kontrolü engelleyen ya da güçleştiren nedenler arasında kamu borçlanması, bütçe dışı ödenekler vb. gibi

faktörlerin yanında "zorunlu kamu harcamaları" da bulunmaktadır. Temsili demokrasilerde, bütçe sürecinde meclislerin etkisini azaltan etmenler incelendiğinde, kanunların pek çoğunun geçmiş hükümetler tarafından çıkarıldığı ve eski hükümetlerin kalıcı harcamalar için taahhütte bulunulduğu görülmektedir. Eski yasa yapıcılardan devralınan politika ve harcama mirasları (*inherited policy, inherited spending*) ne kadar fazlaysa, yeni hükümetin mali alandaki *(fiscal space)* hareket kabiliyeti o kadar azalmaktadır. Bu durumda, yeni hükümetin politika belirleme şansı kalmamakta, bütçeleme süreci yalnızca bir formaliteye dönüşmektedir. Mali demokrasi kavramı da toplum-bütçe ilişkisini zedeleyen faktörlerden biri olan zorunlu harcamaları veya harcama mirasını ele alarak; maliye politikası yapım sürecindeki etkinsizliğin kökenlerini ve sonuçlarını analiz etmektedir.

Mali demokrasi esas olarak, hükümetlerin, seçmen tercihleri doğrultusunda maliye politikası izleyebilme kapasitesine sahip olması anlamına gelmektedir (Steuerle, 2010:876). Bir diğer deyişle, karar vericiler seçmen tercihlerini gerçek hayata aktarabilecek özgürlüğe ve otonomiye sahip olmalıdır (Gencshel, 2012:1). Bir ülkede üretilen ekonomik büyümenin getirilerinin nasıl kullanılacağına dair seçmenler ve politika yapıcıların sahip olduğu takdir yetkisinin genişliği, o ülkedeki mali demokrasinin düzeyini belirlemektedir (Steuerle, 2016:3). Streeck (2012:5), çoğu demokratik devletin kronik bütçe açıklarını kamu borcundaki artışla finanse ettiğini ve bunun sonucunda kıt mali kaynakların dağılımı üzerinde git gide daha az söz hakkına sahip olduğunu belirtmektedir. Buna göre daha önceki hükümetlerin uygulamaya koyduğu ve düzenli harcama gerektiren kamu politikaları yıllar içinde birikmektedir. Bu politikaları değiştirmek son derece güç olmakta ve zamanla harcama mirası artmaktadır. Borç faizleri ve harcama mirası birlikte düşünüldüğünde vergi gelirlerinin önemli bir kısmı daha seçimler yapılmadan bu harcamalara tahsis edilmiş olmaktadır. Demokratik seçimin

harcama üzerindeki etkisi azalmakta ve mali demokrasiyi giderek aşındırmaktadır. Harcama mirasının seçilmiş hükümetlerin ve parlamentoların manevra alanını kısıtlayacağı ve devletlerin sosyal sorunlara cevap verme kapasitesini azaltacağı fikri yeni değildir (Pierson 1998, 2001; Rose 1990; Rose- Davies 1994; Rose-Karran 1987). Küresel finansal kriz sonrasında, devletlerin borç kriziyle birlikte egemenlik krizlerinin de ortaya çıkması tartışmaları bu alandaki yoğunlaşmayı artırmıştır (Streeck, 2010:5).

Zorunlu harcamaların mali demokrasiyi aşındırmasının altında yatan temel mekanizma; her yeni hükümetin kendinden önce gelen on yıllar, kuşaklar belki de yüzyıllar boyunca kümülatif olarak biriken harcama taahhütlerini devralmasıdır. Kamu harcama politikaları genellikle sonsuza dek devam etmek üzere tasarlanır ve bunları yürürlükten kaldırmak bu programlardan yararlananların muhalefetiyle karşılanır. Bu nedenle uygulamada, hükümetler çok az programı yürürlükten kaldırmakta, kendilerinden beklenen değişimi yeni taahhütlerde bulunarak gerçekleştirmektedir. Bu da giderek artan bir harcama yüküne yol açmaktadır. Bir siyasetçinin kendinden sonraki dönemleri düşünmeden verdiği, o anda küçük görünebilecek harcama sözleri, on yıllar içinde birikerek sürdürülemez açıklara yol açmakta ve nihayet mali demokrasiyi sekteye uğratmaktadır. Demokratik seçimlerle iktidara gelen hükümetler, vatandaşların taleplerine yanıt verecek mali alandan yoksun kalmaktadır. Kamu harcamalarındaki bu atalet tamamen faydasız değildir, geçmiş politikaların devralınması sayesinde, olmazsa olmaz nitelikteki kamu hizmetleri kesintisiz olarak sürdürülebilmektedir. Ancak bu kümülatif harcama taahhütlerinin etkisi genellikle ekonomide bir ölü ağırlık *(dead-weight)* yaratarak, etkin politikaların dışlanmasına *(crowding-out)* yol açabilir (Rose, 1990). Biriken harcama mirasları yeni seçilen hükümetlerin aniden ortaya çıkacak sosyal veya ekonomik sorunlara yanıt verme kapasitesini de azaltacaktır (Pierson, 1998). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi harcamalarının da zorunlu harcama tanımına dahil

edilmesi gereklidir. Vergi harcamaları, bir devletin vergi sistemi aracılığıyla yaptığı kamu harcaması olarak tanımlanabilir. Ekonomik veya sosyal bir amaca ulaşmak amacıyla alacağı vergi gelirinin bir kısmından vazgeçmektedir. Vergi muafiyeti, vergi indirimi, vergi istinası, vergi ertelemeleri ve vergi kredileri şeklinde uygulanabilir. Devlet muhasebesi içinde kaybedilen vergi geliri olarak görülse de mali demokrasi üzerinde yarattığı etki açısından zorunlu harcamalarla aynıdır. Hem vergi istisna ve muafiyetleri hem de kalıcı veya zorunlu harcamalardaki artışlar, hükümet bütçesindeki esneklik alanın azaltır ve mevcut yasa koyucuların değil seleflerinin kararlarını yansıtır (Tekin ve Gürçam, 2015:1; Steuerle, 2014:149-150).

Harcama mirası ya da zorunlu harcamaların bir diğer özelliği de ekonomi büyüdükçe harcamaların da artacağı şekilde tasarlanmış olmalarıdır. Bu nedenle ekonomik büyüme dönemlerinde gelirlerin harcamalardan daha hızlı artarak yeni hükümetlere mali takdir yetkisi yaratması mümkün olmamaktadır. Bu harcamalar, otomatik olarak yenilenmesinin yanında otomatik olarak artış da göstermektedir. Sosyal güvelik sistemi üzerinden düşünülecek olursa, ekonomik genişleme nedeniyle ücretlerin yükselmesi, gelecekteki emeklilere daha yüksek emekli maaşı ödenmesine yol açacak ve yeni hükümetin hareket alanını daraltarak mali demokrasiye zarar verecektir (Steuerle, 2012:154-155).

Bir ülkede mali demokrasiden bahsedilebilmesi için, o ülkede modern demokrasinin resmi (de jure) gerekliliklerinin (eşit oy hakkı, temsil ilkesi vb.) bulunması yeterli değildir. Zira demokratik seçimler, ancak verilen oyların politika değişikliği yaratabilmesi durumunda demokratik kontrolün bir aracı olarak görülebilir. Mali demokrasi için, esas olarak demokrasinin fiili (de facto) gerekliliklerinin de sağlanması gerekmektedir (Steuerle, 2008:1). Mali demokrasinin fiili göstergesi, hükümetlerin

mevcut maliye politikasını değiştirecek ve demokratik şekilde yapılan oylamalar sonucunda ortaya çıkan maliye politikası seçimlerini uygulayabilecek esnekliğe sahip olmasıdır (Dietsch, 2015:1). Mali politikaların belirlenmesinde özerkliğe sahip olmayan bir devletin, toplumun geneli tarafından talep edilen yeniden dağılım ve sosyal hedeflere yanıt vermesi de mümkün olmayacaktır.

Mali demokrasinin göstergelerine ve ölçülmesine ilişkin çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Rozensky (2017) bir ülkedeki mali demokrasinin belirleyicilerini tespit etmek üzere yaptığı testlerde, bir ülkedeki zorunlu harcamaların oranının temel olarak büyüme hızı ve oranı, borç oranı, işsizlik oranı ve nüfusun yaşlanmasına bağlı olarak değiştiği sonucuna ulaşmıştır. Ancak mali demokrasiyi sayısal ölçen ilk analiz Eugene Steuerle tarafından yapılmıştır. Steuerle (2010) çalışmasında bir ABD bütçesi için bir mali demokrasi endeksi oluşturarak, mali demokrasiyi sayısal olarak incelenebilir ve yıllık olarak takip edilebilir hale getirmiştir. Endeks esas olarak ihtiyari ve zorunlu harcamalar arasında bir ayrım yapmaktadır. Söz konusu endeks; kamu borcu ve faiz ödemeleri gibi zorunlu harcamalar çıkarıldıktan sonra geriye kalan kamu gelirlerinin yüzdesini ifade etmektedir. Zorunlu harcamalardan sonra elde kalan gelir ne kadar fazlaysa mali demokrasinin o derece etkin işlediğini söylemek mümkün olacaktır. Steuerle'nin geliştirdiği endeks şimdiye kadar ABD, Almanya, Çekya ve Türkiye bütçelerine uygulanmıştır.

Bu endeksin ABD Federal Bütçesine uygulanması neticesinde, mali demokrasi açısından 1970'li yıllardan itibaren giderek azalan bir trend görüldüğü ortaya çıkmıştır. 1970 yılına %60 olan oran yıllar boyunca giderek azalmış 2009 yılında ilk kez 0'ın altına düşmüştür. Mali demokrasi endeksinin sıfırdan daha az olması, o yıl daha bütçe kongreye sunulmadan önce, tüm gelirlerin önceden belirlenmiş harcamalara tahsis edilmiş olduğu

anlamına gelmektedir. Streeck (2010) ise söz konusu endeksi Alman bütçesi için uyarlayarak Almanya'da da benzer bir trend bulunduğunu gözler önüne sermiştir. 1970'lerden itibaren Almanya'da mali demokrasi ABD'dekinden daha fazla azalış göstermiştir. Özellikle işsizlik ödemeleri ve artan sosyal devlet harcamaları, Alman bütçesinin esnekliğini kısıtlamıştır. 1990'larda düşük faiz oranlarının etkisiyle endeks yükseliş göstermiştir. Ancak 2001 ve 2009 krizleriyle en düşük oranları görmüştür. Yine de Almanya'da endeks 0'ın altına düşmemiştir. 1995-2009 yılları için Çek Cumhuriyeti için de mali demokrasi endeksi hesaplanmıştır. 1995-2009 döneminde endeks değerinin yaklaşık yüzde 50'sini kaybetmiştir. Endeksteki bu düşüş, sosyal harcamalardaki belirgin artış ile AB bütçesi ve faiz ödemelerinin artışından kaynaklanmıştır (Rozensky, 2012: 45-55). Türkiye için oluşturulan mali demokrasi endeksinde, 1950-2018 yıllarının verileri analiz edilmiştir. 1950 yılında 0 düzeyinde görülen mali demokrasi endeksi 1960'lı yıllarda dalgalı bir seyir izlese de toparlanmıştır. Askeri darbelerin etkisiyle iniş çıkışlı bir seyir izleyen endeks, 1970'lerin ikinci yarısından itibaren yükseliş göstermiştir. 2001 ve 2009 krizleri, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de mali demokrasi endeksinin en düşük olduğu dönemler olmuştur (Akça vd., 2019:98-99).

Steuerle'ye göre ekonomilerin karşı karşıya olduğu önemli sorunların temelinde mali demokrasideki bu azalış bulunmaktadır. Uzun vadeli bütçe sürdürülebilirliğin azalması, gelecekteki ekonomik dalgalanmalara karşı önlem alma gücünün zayıflaması, bütçelerin giderek tüketime odaklanmasından kaynaklanan mali katılaşma ve sosyal harcamalara ilişkin eskiyen politika seti nedeniyle kapsayıcı büyüme sağlanamaması şeklindeki dört esas sorun aslında politikacıların mali alanda karar alma ve değişim yapma güçlerinin azalmasından kaynaklanmaktadır. Bu mali demokrasi sorununu çözmeden alınacak tüm önlemler bu sorunları çözmede yetersiz kalacaktır. Tüm bunlar elbette yeni ortaya çıkmış sorunlar değildir ancak sorunun bu kadar büyümesinin temel

nedeni, gelecekteki harcama ve vergiler üzerine geçmişten taahhüt konulmasıdır. Bu dört soruna karşı geliştirilen tepkilerin mali demokrasiyi dikkate almaması, sorunun çözülmesini zorlaştıracaktır. Bu nedenle yukarıda bahsedilen yönetişim ilkeleri, mali kurallar veya bağımsız bütçe ilkeleri gibi girişimler esas sorunu değil yalnızca semptomları çözmeye yönelik olduğundan kalıcı çözüm sağlamayacaktır. Bu dört ekonomik sorunu çözebilmek için hem mevcut hem de gelecek nesiller açısından mali demokrasinin artırılmasını sağlayacak reformlar yapılması gerekmektedir. Kalıcı politikalar oluşturmak önemli olsa da mali demokrasi endeksinin sıfır olduğu veya sıfıra yaklaştığı bir durum, gelecek ve mevcut seçmenlere mali kararlar açısından hiçbir söz hakkı tanınmaması anlamına gelmektedir. Ayrıca siyasetçiler açısından vergi kısıntıları ve harcama artışlarını gelecekteki bütçe dönemlerine erteleme imkanı tanımaktadır (2012:159-169).

3.9.2. Uluslararası Vergi Rekabetinin Mali Demokrasiye Etkisi

Mali demokrasiye yönelik çalışmalar çoğunlukla kamu maliyesinin harcama boyutunu incelemektedir. Ancak mali demokrasi üzerinde kamu harcamaları kadar önemli bir tehdit oluşturan bir diğer unsur da kamu gelirleridir. Devletin gelir toplamasının önüne yeni engeller çıkması veya var olan engellerin etkisinin artması da hükümetlerin politika belirleme alanını daraltmaktadır. Bu engellerden bir tanesi de uluslararası vergi rekabetidir (Genschel, 2012:1). Vergi rekabetinde bulunan ülkelerin vergilendirmeye yönelik kararlarında özgürlükleri kısıtlanmaktadır. Önceki bölümlerde incelendiği üzere, 1980'li yıllardan itibaren giderek artan bir etkiye sahip olan vergi rekabeti 1998 yılında OECD'nin "Zarar Verici Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Sorun" Raporu ile küresel bir sorun olarak kabul edilmiştir. OECD'nin vergi rekabetini küresel bir politika alanı olarak belirlemesinin nedenleri arasında; vergi rekabetinin ulusal vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerine yönelik bir tehdit oluşturması da bulunmaktadır

(OECD, 2013a: 47). OECD nezdinde vergi rekabeti, bir devletin istediği hizmetleri sunması için yeterli olacak geliri elde etmesine ve toplumun geneli tarafından talep edilen yeniden dağılım hedeflerine ulaşmasının önüne geçebileceği düşünülmektedir (OECD, 1998: 14). Gelişen teknolojiyle birlikte artan küreselleşme, hareketli vergi tabanlarının ülkeler arasında yer değiştirmesini son derece kolaylaştırmıştır. Bu da ülkelerin sermaye üzerinden ve çok uluslu şirketlerden alacakları vergilerin oranını belirleme özgürlüklerini önemli ölçüde daraltmıştır.

Hem bu çalışmanın 3. Bölümünde AB ülkeleri nezdinde yapılan inceleme hem de literatürdeki pek çok ampirik çalışma, özellikle 1980'li yıllardan itibaren vergi rekabetinin artmasıyla birlikte, çalışanlardan ve tüketimden alınan vergilerin nispi olarak daha fazla arttığını; sermayeden alınan vergilerin ise göreli olarak azaldığını göstermektedir. Bu durum ülkelerdeki vergi yapısının fiili olarak azalan oranlı bir yapıya dönüşmesine yol açmaktadır. Bu çerçevede gelir ve kurumlar vergiler resmi olarak artan oranlı bir vergi yapısı öngörmüş olsa bile, ulus devletin karar alma mekanizmasının dışındaki faktörler (diğer ülkelerin vergi oranları) nedeniyle bu amacın gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Buradan anlaşılmaktadır ki, vergi rekabeti nedeniyle ortaya çıkan mali demokrasi problemi, harcama alanında olduğu gibi geçmişte uygulanan genişletici iktisat politikalarının birikmesi nedeniyle değil, diğer ülkelerin vergi politikaları (uluslararası dışsallıklar) sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ancak bir ülkenin kendi seçtiği politikaları uygulama özgürlüğünü azaltması ve eylem kapasitesini daraltması şeklindeki aynı sonucu doğurmaktadır. Demek ki, mali demokrasiden bahsedebilmek için, vatandaşların tercihini yansıtan bir şekilde ekonomik ve hukuki kurumları tesis etmede ve uygulamada tam bir özerkliğe sahip olmalıdır. Dietsch (2015) maliye politikası alanında özerkliğin iki göstergesi olduğunu savunmaktadır: bunlardan ilki ülkelerin bütçe büyüklüğünü belirlemede özerkliğe sahip olmaları; ikincisi ise

yeniden dağıtım düzeyini belirlemede özerkliğe sahip olmalarıdır. Bu çerçevede, vergi gelirlerinin uluslararası vergi rekabetinden ne şekilde etkilendiğini görmek için toplam vergi gelirlerinin ve vergi oranlarının yapısını incelemek faydalı olacaktır.

3.9.2.1 Vergi gelirleri açısından etkisi

Öncelikle, küresel vergi rekabetinin ülkelerin vergileme kapasitelerini ne ölçüde kısıtladığını anlamak amacıyla, vergi gelirleri yönünden mali özerklik incelenecektir. Bu çalışmanın ilgili bölümünde AB ülkeleri için ve pek çok ampirik çalışmada OECD ülkeleri nezdinde görüldüğü üzere, 1980'li yıllardan itibaren ülkelerin vergi gelirleri büyük ölçüde sabit kalmıştır. Vergi rekabeti teorisyenlerinin, küreselleşmenin ülkeleri sonunda sıfır vergili bir duruma sürükleyeceğini öngören vizyonunun gerçekleşmediği görülmektedir. Bu durum, bazı akademisyenler tarafından vergi rekabetinin ülkelerde mali egemenlik kaybına yol açmadığı ve devletlerin hala vergi politikalarını tam bir otonomi içinde belirleme gücüne sahip olduğu olarak yorumlanmıştır. Ancak bu önermenin geçerli olmadığını öne sürmemizi mümkün kılacak veriler mevcuttur. Bunlardan ilki kamu borçlanma düzeyidir. İkincisi ise kamu harcamalarını artırıcı nitelikte olmasına rağmen, bu etkiyi yaratmayan ekonomik ve demografik faktörlerdir. Öncelikle, vergi rekabetinin etkili olmaya başladığı 1980'li yıllardan itibaren kamu harcamaları artış eğiliminde olmuştur. Kamu gelirleri aynı kalırken vergi gelirlerinin sabit kalmasının giderek artan bir kamu borcuna yol açtığı da görülmektedir. Ayrıca, eğer küreselleşmenin getirdiği baskılar olmasaydı, vergilerin toplam GSYİH içindeki payının sabit kalmak yerine artış göstereceğini tahmin etmek güç değildir. 1960—1980 yılları arasında vergi gelirleri/GSYİH oranı sürekli artmıştır. Ayrıca 1980'li yıllardan sonra meydana gelen GSYH'deki artış, finans sektörünün büyümesinin de etkisiyle kurum karlarında çok büyük artışlar meydana gelmesi gibi ekonomik faktörlerin *ceteris paribus*

vergi gelirlerinin ülke ekonomisi içindeki payını artırması beklenmektedir. Ekonomik yapıdaki değişikliklerin yanında demografik yapıda da bu yönde değişiklikler meydana gelmiştir. İş gücüne katılımın artması ev içi ücretsiz emeği azaltarak sosyal harcama talebini artırmıştır. Cinsiyet eşitliğini toplumda daha çok yer bulması ve gelir eşitsizliğinin artması da sosyal transferlere olan talebi artırması öngörülen gelişmelerdir. Ancak tüm bu gelişmelere rağmen vergi gelirlerinin 30 yıl boyunca hemen hemen sabit kalması, hükümetlerin vergileme kapasitelerinin kısıtlandığına dair bir gösterge olarak kabul edilebilir (Brooks, 2019).

Kurumlar vergisi gelirlerinin de yıllar içinde, düşük oranda da olsa, arttığı görülmektedir. Ancak bu artış büyük ölçüde şirket karlılıklarının çok fazla artmasından ve kurumlar vergisi oranlarının düşmesine karşılık matrah genişlemesi meydana gelmesinden kaynaklanmaktadır (Stewart ve Webb, 2006). Bu nedenle matrah genişlemesinden kaynaklanan artışın uzun süreli olmayacağı ve vergi rekabetinin gelir etkisinin gelecekte hissedileceğini savunan araştırmacılar bulunmaktadır (Kramer, 1998). Ayrıca kurumlar vergisi oranlarındaki azalışın gelir vergisine aynı oranda yansımamış olması, kişisel gelirlerin kurumlara aktarılması şeklinde ortaya çıkan bir tür vergi sığınağı uygulamasına yol açmıştır. Varlıklı kişiler, vergiden kaçınmak amacıyla kişisel gelirlerini kurumsal gelire kaydırmaktadır. Bu da kurumlar vergisi gelirlerini artıran bir etki doğurmaktadır (Ganghof, 2008).

3.9.2.2 Vergi bileşimi açısından etkisi

Vergi gelirlerinin miktarı dışında, vergi yükünün bileşimi de vergi politikasının önemli bir ayağını oluşturmaktadır. Temel vergi rekabeti modeli, vergi rekabetinin ülkelerin hareketli vergi matrahlarından vergi alma gücünü azaltacağını ve vergi

yükününün emek ve tüketime kayacağını savunmaktadır. Bu çerçevede; emek, tüketim ve sermayeden alınan vergilerin oranlarının aynı dönemdeki gelişimi incelendiğinde; ülkelerin vergi gelirlerinin düzeyini sabit tutmayı başarmasının; vergi yapılarındaki önemli değişimler pahasına olduğu görülmektedir. 1980'li yıllardan itibaren kurumlar vergisi oranları giderek azalırken; tüketim ve işgücü gibi hareketsiz faktörlerden alınan vergi oranı göreli olarak daha çok artmıştır. Vergi bileşimindeki bu değişimin nedeni seçmen tercihlerinin değişmesi ya da başka bir politika değildir, bu değişim büyük ölçüde küreselleşmeden kaynaklanmıştır (Brooks, 2019; Hwong, 2019).

Bu çerçevede; ülkelerin uluslararası vergi rekabetine yanıt olarak bütçe büyüklüklerini sabit tutabilmek için vergi sistemlerinin yeniden dağılım etkisini gözden çıkarmış oldukları görülmektedir. Zira hem artan teknoloji hem de artan sermaye kontrolleri neticesinde vergiden kaçınma olanakları çok artmış ve yakalanması imkânsız olacak kadar karmaşık bir nitelik kazanmıştır. Ayrıca vergi tabanlarını tamamen kaybetmekten korkan ülkeler en zengin kesimi ve çok uluslu şirketleri giderek daha düşük oranda vergilendirilmeye başlamıştır. Bu durum tüketim ve işgücünden alınan vergi yükünü göreli olarak artırırken resmi olarak artan oranlı olan vergi sisteminin fiili olarak azalan oranlı bir hale gelmesine yol açmıştır. Oysa vatandaşların sosyal transferlere bakışı ve adalet anlayışları, vergi sisteminin yeniden dağıtıcı etkisiyle ortaya konulmaktadır. Bu etkinin ortaya çıkmaması, toplumsal adalet algısının mali sisteme yansıtılamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum vergi sisteminin yapısı üzerindeki demokratik kontrolü mekanizmasının ortadan kalktığının ve hükümetlerin vergi sistemlerinin yapısı üzerindeki manevra alanının azaldığının bir göstergesidir.

Uluslararası vergi rekabeti, ülkelerin vergilemeye ilişkin kararlarındaki özerkliğini azaltmaktadır. Küresel ekonomiye entegre olan tüm ülkelerin hareketli

sermayeyi vergilendirme özgürlükleri azalmaktadır ve bu ülkeler zorunlu harcama gerekliliklerini yerine getirebilmek amacıyla işgücü ve tüketimi daha yüksek oranda vergilendirmek zorunda kalmaktadırlar (Genschel, 2012: 17).

3.9.3. Veri Sızıntıları Mali Demokrasi İlişkisi

Gazetecilik; yasama, yürütme ve yargı ile birlikte demokrasiyi ayakta tutan dördüncü kuvvet olarak kabul edilmektedir (Erdoğan, 2013:1). Medya veya gazetecilik; çoğulcu demokrasilerde yasama, yürütme ve yargı güçlerini gerektiğinde halk adına denetleyen, diğer üç kuvveti geliştiren ve halk adına gözeten bir kuvvet olarak işlev göstermektedir (Erdoğan, 1999:2; Gül, 2013:1). Gelişen teknoloji ve artan haberleşme olanakları ile birlikte internet, beşinci kuvvet olarak gündeme gelmiştir. Beşinci kuvvet, kamusal alanı etkileyen ancak diğer dört gücün parçası olamayan grupları ifade etmektedir. Ana akım medyaya bağlı olmayan ve medya tarafından denetlenmeyen bir gazetecilik alanı ortaya çıkmıştır. Ana akım medya tarafından görmezden gelinen konular siber alanda kendine yer bulmaktadır (Wards ve William, 2010:281-282). Sosyal hareketler veya kâr amacı gütmeyen kuruluşlar adına faaliyet gösteren blog yazarları, twitter yazarları, web sitesi yazarları beşinci kuvvetin temsilcileri arasındadır (Cooper, 2006). Geçtiğimiz 10 yılda meydana gelen teknolojik gelişmelerin sonucunda ortaya çıkan ve veri gazeteciliği veya ifşa gazeteciliği adı verilen araştırmacı gazetecilik türü, gazeteciliğin demokratik bir kuvvet olma rolünü yeniden gündeme getirmiştir. Araştırmacı gazeteciliğe odaklanan kar amacı gütmeyen kuruluşlar; yüzbinlerce kişiye ulaşan, hükümet politikalarını ve yasaların değişmesine yol açan, suçluların adalete teslim edilmesini ve tüketici haklarının korunmasını sağlayan yüksek etkili bir siber gazetecilik türü ortaya çıkarmıştır (Knight Foundation, 2013:4). Washington merkezli kâr amacı gütmeyen bir araştırmacı gazetecilik kuruluşu olan ICIJ'nin veri analiz ekibi, gazetecilik tarihindeki en büyük veri sızıntılarını haberleştirerek kamuoyuna sunmuştur. Kuruluşun

çalışma biçimi, dünya çapınca onlarca gazeteci ve haber kuruluşu ile iş birlikleri yaparak ham verilerin ilgili ülkelerdeki bağlama göre habere dönüştürülmesini sağlamaktadır. Zira elde edilen verinin büyüklüğü, tek bir ülkeye mensup gazetecilerin tek başına anlam kazandırmasını imkânsız hale getirmektedir (Konieczna ve Powers, 2017:4). ICIJ tarafından ortaya çıkarılan veriler, 2013 yılından itibaren vergiden kaçınmaya ilişkin haberlere odaklanmış ve bu konuda çeşitli kaynaklardan sızdırılan verilerin, ilgili her ülkeden uzmanlarca analiz edilerek dünya çapında haber yapılmasını sağlayacak projelere imza atılmıştır. 2013 yılından itibaren vergi kaçırmaya dair 6 veri sızıntısı gerçekleşmiştir. Bunlardan Panama Belgeleri 2.6 TB'lik veri hacmiyle tarihin en büyük veri sızıntısı olmaya devam etmektedir. Söz konusu veri sızıntılarının küresel kamuoyunda ve politika alanında yarattığı etki çok büyük olmuştur. Bu veri sızıntılarının, bir önceki bölümde uluslararası vergi rekabeti neticesinde aşınmaya uğradığını savunduğumuz mali demokrasi üzerinde de destekleyici etkiye sahip olması beklenmektedir.

Gazeteciliğin dördüncü kuvvet olarak işlevi bir anlamda yasama, yürütme ve yargı kuvvetlerinin sağlamasını yapmak olarak değerlendirilmektedir (Atalay 2018:3). Bu çerçevede Protess (1987), araştırmacı gazeteciliğin kamuoyu, politikacılar ve elitler üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Ettema ve Glasser (1998) ise gazeteciliğin demokrasiye işlerlik kazandırma fonksiyonunu ölçmek için dört kıstas belirlemiştir: kamuoyu yaratma, hesap verebilirlik sağlama, kalıcı etki yaratma ve birlik ve beraberliğe yol açma. Özellikle "kalıcı etki yaratma" kriteri, kendisini izleyen yazında sıkça yer almıştır. Konieczna ve Powers (2017), araştırmacı gazeteciliğin etkisini ölçmek için karar mekanizmalarını etkileme, kamuoyu görüşünü değiştirme ve kalıcı değişim yaratma kriterlerini kullanmıştır. Armağan'a (2012:2) göre ise, gazeteciliğin demokrasiye işlerlik kazandırma amacı, yalnızca sosyal hayattaki ciddi bir sorunu

inceleyip ortaya koymak ve bunların sorumlularına gerekli müeyyidelerin uygulanmasını sağlamak değildir. Bunların da ilerisinde çözüm önerileri üreterek karar mekanizmalarını etkilemek, kalıcı ve yapıcı yasalar çıkmasını sağlayarak toplumsal yaşamın düzenlenmesine ve yaşam kalitesinin yükseltilmesine katkı sağlayabilmektir (Armağan, 2012:2).

2013-2017 yılları arasında ICIJ'nin önderliğinde ortaya çıkarılan, vergisel konulara ilişkin vergi sızıntıları hem kamuoyu hem de siyaset gündeminde önemli bir yer edinmiştir. Bu bölümde; daha önce önce bölüm 2.4.2'de bahsedilen veri sızıntılarının mali demokrasi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olup olmadığı, yukarıdaki tanımlar çerçevesinde üç kriter dikkate alınarak değerlendirilmiştir. ICIJ'nin küresel kamuoyu nezdinde ifşa ettiği verilerin sonucunda; a) sorumluların yaptırıma uğraması b) karar mekanizmalarını etkilemesi, c) kalıcı bir etki yaratması etkilerinin ortaya çıkıp çıkmadığı incelenmiştir. Dördüncü olarak ise, bu türden ifşaatlar neticesinde kamu yararı ile özel hayatın gizliliği arasında ortaya çıkan ikilem tartışılmıştır. Gelişen teknoloji ile azalan mahremiyetin demokratik sistem üzerindeki etkilerine yer verilmiş, ayrıca veri sızıntılarının doğurabileceği diğer riskler değerlendirilmiştir. İncelemede, ICJ'nin web sitesinde yer alan *"impact (*etki)*"* etiketli haberler, küresel yayın organlarının haberleri, AB kuruluşlarının internet siteleri ve diğer akademik çalışmalardan yararlanılmıştır.

3.9.3.1 Sorumluların Yaptırıma Uğraması

Veri sızıntılarında yer alan verilerin pek çok ünlü kişi, politikacı ve büyük şirketler gibi kamuoyunun dikkatini çeken isimlere ait olması; bunlara uygulanacak yaptırımların da önemli hale gelmesine yol açmıştır. Veri sızıntıları neticesinde uygulanan her türlü idari, siyasi ya da mali yaptırım bu kriter kapsamında değerlendirilmiştir. Graves ve Shabbir'in (2019:14) incelemesi, Panama Belgelerinin ortaya çıkmasının ardından

belgelerde adı geçen ülkelerin %30'unda sorumlulara bir çeşit yaptırım uygulandığını göstermektedir. AB çapında, müşterilerinin paravan şirket kurmasına ve vergi kaçırmasına aracılık etme gerekçesiyle pek çok büyük banka aleyhinde ***idari ve cezai*** soruşturmalar başlatılmıştır. Bu soruşturmalar neticesinde İsviçre Sızıntılarının ardından İsviçre'de HSBC (BBC, 2015); Panama sızıntılarının ardından Almanya'da Deutche Bank, Belçika'da devlet bankası Belfius gibi bankalara polis baskınları düzenlenmiştir (Alecci, 2017). Malta'da Pilatus Bank kapatılmıştır (Graves ve Shabbir, 2019:4). İsviçre'de UEFA ofisleri de futbolda yolsuzluk iddiaları nedeniyle polis baskınına uğramış ve FIFA Etik komisyonu üyesi görevinden istifa etmiştir (The Guardian, 2016b). Ayrıca, Kıyı Ötesi Sızıntılarının ardından, Avusturya'nın önde gelen bankalarından Raiffeisen Bank'ın genel müdürü (Reuters, 2013); Panama Belgeleri'nin ardından ise Hypo Landesbank Vorarlberg Bankasının CEO'su (Reuters, 2016) istifalarını sunmuştur. ***Mali yönden***; veri sızıntıları ile ortaya çıkan ve vergi kaçırmaya ilişkin kanıt niteliği taşıyan veriler, vergi idarelerini harekete geçirmiş ve soruşturmalar başlatılmıştır. Yalnızca Panama Belgeleri neticesinde açılan soruşturmalardan elde edilen kayıp vergi geliri AB ülkelerinde 904 milyon Euro olmuştur[22] (ICIJ). Ulusal vergi idarelerinin yanında AB otoriteleri tarafından yapılan soruşturmalar da bulunmaktadır. Avrupa Komisyonu, Lüksemburg'un Fiat'a ve Amazon'a; Hollanda'nın Starbucks'a tercihli vergi avantajları sağladığına ve bunların AB Devlet Yardımları Yasağı uyarınca yasadışı olduğuna karar vermiştir. Fiat ve Starbucks'ın sebep olduğu toplam vergi kaybının yaklaşık 40-60 milyon Euro, Amazon'un sebep olduğu kaybın ise yaklaşık 250 milyon Euro olduğu saptanmıştır (Avrupa Komisyonu, 2015; Avrupa Komisyonu 2017). Bu tutarların üye devletler tarafından ilgili firmalardan tahsil edilmesi gerekmektedir. Bir diğer soruşturmada ise İrlanda'nın Apple'a yaklaşık 14 milyar Euro tutarında yasadışı

[22] Ülke bazında detaylı tablo için bkz. Bölüm 2.3,3.5.

vergi avantajı sağladığı belirlenmiştir (Avrupa Komisyonu, 2016). Miktarın büyüklüğü hem Apple hem İrlanda tarafından gerçek dışı bulunarak eleştirilmiştir (Chee, 2019). İrlanda'nın temyize gitmesi nedeniyle bu tutar şimdilik bir emanet hesabına aktarılmıştır (Hamilton, 2018). Hollanda'nın Nike'a sağladığı vergi avantajları da AB Devlet Yardımı Komitesi tarafından soruşturulmakta olup, bu avantajlarının değerinin yaklaşık 12 milyar Euro olduğu tahmin edilmektedir (Bowers, 2019). ***Siyasi yaptırımlar,*** mali ve idari olanlara kıyasla daha nadir görülmekle birlikte, İzlanda Başbakanı (Fitzgibbon ve Diaz-Struck, 2016) ve İspanya Endüstri Bakanı offshore hesaplarının açığa çıkmasının ardından istifa etmiştir (Minder, 2016:1).

3.9.3.2 Karar Mekanizmalarını Etkilemesi (Gündem Yaratması)

Karar mekanizmalarının etkilenmesi, yapılan haberin var olan bir sorunla ilgili olarak kamuoyunda ses getirmeyi ve kamuoyu gündemini değiştirmeyi başarması ile ilişkilidir (Konieczna ve Powers, 2016:6). Kamu politikalarını değiştirilmesi; öncelikle kamuoyu ve siyaset gündeminde değişime yol açacak ölçekte bir kamuoyu gündemi yaratılmasına bağlıdır. Panama Belgelerinin yayımlanmasından iki gün sonra OECD, Paris'te bir acil durum toplantısı çağrısında bulunarak vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadelede uluslararası koordinasyonun önemini vurgulamıştır. AB özelinde ise, Kıyı Ötesi sızıntıları parlamenterler tarafından vergiye yaklaşımın değişmesindeki dönüm noktası olarak tanımlanmıştır (Rettman, 2013). 2011 yılında gündeme gelen ancak destek bulamayan CCCTB paketi 2015 yılında politika gündemine yeniden dâhil olmuştur (Dover, 2019:42). Veri sızıntılarının ardından meydana gelen en önemli değişiklik, vergi kaçırma probleminin kamuoyunda algılanışı üzerinde olmuştur (Fitzgibbon, 2018:2). Daha önce vergi kaçırma kamuoyu nezdinde toleransla karşılanmakta ve "kimseye zarar vermeyen bir suç" olarak görülmekteydi. Ancak veri sızıntılarının ardından adil vergi

payından kaçınmak, hırsızlık olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (De la Feria, 2018:2). Veri sızıntıları; daha önce yalnızca vergi araştırmacıları veya ekonomistlerin ilgisini çeken bir konu olan vergi planlamasını, sıradan vatandaşların da gündemine taşımıştır. ICIJ'nin internet sitesi, Panama Belgelerinin yayımlanmasını izleyen 6 gün içinde 35 milyon kullanıcı tarafından ziyaret edilmiştir (Mazotte, 2016). Çok uluslu şirketler, kamuoyu nezdindeki itibarlarını yitirmişler ve vergiden kaçırma düzenleri ifşa edilen pek çok şirket protestolara maruz kalmıştır. Kendilerini Apple Paris mağazasına zincirleyen göstericiler 15 milyar Euro tutarındaki kayıp verginin ödenmesini talep etmiştir (Detrick, 2018). Mevcut durum, ana akım ve popülist politikacıları dahi önlem almaya zorlayacak bir "gündem bilinirliği" *(issue salience)* yaratmıştır. Veri sızıntıları neticesinde yaratılan farkındalık; vergi etiğinin artırılması ve bağlayıcı yasaların konulması için çok önemli bir fırsat yaratmıştır (Dover, 2019:41).

3.9.3.3 Kalıcı Etki Yaratması

Bu bölümde; veri sızıntıları neticesinde AB nezdinde kalıcı etki yaratan değişimler olup olmadığı incelenmiştir. Yürürlüğe konulan yeni kanunlar, idari düzenlemeler, reform çalışmaları, politika değişiklikleri ya da politika değişikliği yaratabilecek resmi girişimler vb. gelişmeleri kalıcı değişim yaratan etkiler olarak değerlendirilmiştir (Protess ve Leff, 1991:420; Ettema ve Glasser, 1998).

Avrupa Parlamentosu, Panama Belgelerinin yayımlanmasından yalnızca 3 ay sonra "Vergiden Kaçınma ile Mücadele Direktifi"ni (ATAD) (bkz. Bölüm 3.8.2) kabul ederek vergiden kaçınma davranışının olumsuz etkileriyle mücadele etmeyi amaçlamıştır. Bu direktif, AB'nin vergi politikasında çok önemli bir değişikliğe işaret etmektedir. Bu değişiklik iki açıdan incelenebilir. İlk olarak; AB'de prensip olarak dolaysız gelir vergileri üzerinde bir koordinasyon öngörülmemiştir. Bu türden vergilerle ilgili AB

düzenlemeleri "negatif entegrasyon" yani 4 temel dolaşım özgürlüğünü zedeleyecek işlemlerden uzak durulması ile sınırlı olmuştur. Ancak yeni direktif ile üye devletlerin ulusal mevzuatlarına dahil etmeleri gereken bir dizi hüküm getirilmiştir. Vergi konularında negatif entegrasyondan "pozitif entegrasyon"a geçildiği görülmektedir. İkinci politika değişimi ise vergi rekabeti ile mücadelede 1997 yılında İş Davranış Kuralları çalışmalarıyla başlayan sürece ilişkindir. İş davranış kuralları, vergi rekabetiyle mücadeleyi ülkeler için bağlayıcı olmayan, tavsiye niteliğinde kararlarla yani yumuşak hukuk araçları ile yürütmüştür. Ancak ATAD ve onu izleyen vergi rekabeti ile mücadele araçları üye ülkeler için bağlayıcı ve ulusal mevzuata geçirilmesi gereken sert hukuk kurallarına dönüşmüştür (Boria, 2017:119). Lüksemburg sızıntılarının ardından AB Komisyonunda 1 yıl süre ile kurulan TAXE komitesi, Panama ve Paradise Belgelerinin soruşturması amacıyla 3 defa süre uzatımına uğramıştır. TAXE 2 ve TAXE 3 Komiteleri kendilerine verilen sınırlı sürelerde faaliyet göstermiştir. Veri sızıntısı dosyalarında yer alan AB ülkeleri ve kurumları ile ilişkili suçları soruşturma görevi yürütmüşlerdir (bkz. Bölüm 3.8.4). 2019 Eylül ayında ise tüm geçici komitelerin yerini alacak bir kalıcı komite kurulması onaylanmıştır. Bu yeni komitenin amacı kara para aklama, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadele etmektir. Komitenin kalıcı hale gelmesiyle soruşturma süreçlerinin daha etkin takip edilebilmesi amaçlanmaktadır (Fiztgibbon, 2019:1).[23] AB'de 2015 yılında yayımlanan "4 Sayılı Kara Para Aklama ile Mücadele Direktifi (AMDL 4)" Paradise Belgelerinin yayımlanmasının hemen ardından güncellenmiştir. 2018 yılında yürürlüğe giren "5 Sayılı Kara Para Aklama ile Mücadele Direktifi (AMDL 5)" ndeki en önemli yenilik olmuştur (bkz. Bölüm 3.8.4.3.2). Veri sızıntıları neticesinde ortaya çıkan en önemli sorunlardan biri, çok katmanlı gizlilik uygulamaları nedeniyle vergi cennetlerindeki paravan şirketlerin gerçek sahiplerinin belirlenmesinin mümkün

[23] https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/icij-scrutiny-inspires-new-eu-tax-crimes-watchdog/

olmamasıdır. AMDL 5 ile AB nezdinde tüm şirketlerin sahiplerinin kamuya açık kayıtlarının oluşturulması hüküm altına alınmıştır. 2018 yılında vergi kaçırme ve vergiden kaçınmada bankacılar, muhasebeciler, vergi uzmanları gibi aracıların ve danışmanlık firmalarının etkisini azaltmak üzere bir direktif kabul edilmişitr. Bu çerçevede bu aracılara şeffaflık zorunluluğu getirilerek buna uymayanlara cezai yaptırım öngörülmüştür. Avrupa Parlamentosu tarafından 2019 yılında "Muhbirlerin Korunması Direktifi" kabul edilmiştir. Direktif, çalışanların işyerlerindeki hukuka aykırı işlemleri bildirmeleri durumunda onlara güvence sağlamaktadır. Muhbirlerin kendileri, aileleri ve yakınlarının güvence altına alınması hüküm altına alınmıştır.

3.9.3.4 Özel Hayatın Gizliliği ve Diğer Riskler

a) Özel Hayatın Gizliliği

Veri sızıntıları neticesinde vergi kaçakçılığının daha etkin biçimde tespit edilmesi sağlanmıştır. Bu sızıntılar hem ekonomik hem de sosyal açıdan yarar sağlamakta ve demokrasi açığının giderilmesine katkıda bulunmaktadır. Diğer taraftan, özel hayatın gizliliği temel bir insan hakkı olarak kabul edilmektedir. Bu da kamu yararı mahremiyet arasında bir ikilem ortaya çıkarmaktadır. Gündelik hayatın her aşamasının dijitalleşmesi, son 10 yılda mahremiyet ve kamu yararı arasında bir ikilem ortaya çıkarmıştır. Sosyal medya, arama motorları ve dijital haberleşmenin küresel biçimde yaygınlaşması sonucunda, kişilerin her davranışı sanal ortamda kaydedilmektedir. Bu da verilerin korunmasına yönelik yasal düzenlemelerin var olmaması ya da yeterince güçlü olmaması, sanal ortamda bırakılan "ayakizi"nin kolayca ulaşılabilir ve açıklanabilir olması sonucunu doğurmuştur. Veri izlemesi, terörizmin önlenmesi, suçla mücadele gibi kamu yararı taşıyan alanlarda kullanılmaktadır. Ancak toplumun bir yandan bireylere iyi hizmet verip bir yandan da özel alanı nasıl koruyacağı sorusuna net bir cevap vermek mümkün değildir. Lokke'ye göre özel alanın ilkesel olarak, yani

devletin dışında bir alan olarak kabulü, düzgün işleyen bir demokrasi için önemli bir koşuldur ve özgürlük kavramından ne anladığımızı ortaya koyan önemli göstergedir. Brandeis ve Warren, kamu yararına olsa dahi özel bilgilerin yayınlanmasına engel olarak temel esaslar oluşturulması gerektiğini savunmaktadır (1890 akt. Lokke, 2018). Özel hayatı korumak kamu yararını hiçe saymak anlamına gelmemektedir ancak vatandaşlar ne zaman kamusal alanda ne zaman özel alanda olduklarını bilmelidirler. Kısacası etkin işleyen bir demokraside özel bilgiyi kiminle paylaşacağına vatandaşın kendisinin karar vermesi esas olandır. Modern demokrasilerde vatandaşların çoğu; devletin güvenliği sağlama görevini yerin getirmek için kişisel verileri izlemesinin gerekli olduğunu düşünmektedir. Ancak günümüzde kaydedilen kişisel verilerin boyutu ve çeşitliliği düşünüldüğünde, ne kadar izlemenin meşru görülmesi gerektiği önemli bir tartışma oluşturmaktadır. Zira izlemenin yasal bir hedefi olsa bile demokrasi otoriter akımlara yenik düştüğünde bilgiler ve teknoloji hala el altında olacaktır. Liberal bir demokraside özgürlük ve güvenlik arasındaki denge içerisinde neleri meşru gördüğümüz bunların yasal mevzuatın en iyi nasıl düzenleneceği tartışması önem kazanmaktadır (Lokke, 2018:57).

b) Muhbirlerin Gündemleri

Sızdırılan veriler, hükümetlere dışsal kaynaklar tarafından iletilmektedir. Bu da haberi sızdıran muhbirin hangi bilginin sızdırılacağına ne zaman sızdırılacağına ve ne kadarının sızdırılmayacağına karar vermesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle veri sızıntıları, vergi otoritelerinin eline geçecek olan bilgilerin, muhbirlerin kişisel amaçlarına göre manipüle edilebilmesi riskini taşımaktadır. Örneğin bir siyasetçinin, rakibini gözden düşürmek üzere böyle bir veriyi sızdırması mümkündür. Elbette bu haber, yanlış amaçlarla sızdırılmış olsa bile değerlidir ancak verilerin politik manipülasyon

amacıyla kullanılması demokratik değerlere zarar vermektedir. Ayrıca, ham verileri işleyerek haber haline getiren aracı medya kuruluşlarının çıkarları ve bakış açıları da verilerin nasıl sunulduğunu etkileyebilecektir (Oeui ve Ring, 2018:578).

c) Kamuoyu Yaratmanın Olumsuz Etkileri

Veri sızıntıları, dünyadaki en güçlü kişiler ve şirketleri konu edinmeleri sebebiyle kamuoyunda geniş yer bulan olaylardır. Önceki bölümlerde tartışıldığı üzere, veri sızıntılarının gündem yaratması pek çok açıdan yararlıdır. Ancak bu durumun potansiyel risklerini de bulunmaktadır. Davranışsal psikoloji ve davranışsal iktisat hem bireylerin hem de hükümetlerin bütün kararlarının rasyonel olmayabileceğini göstermiştir. Rasyonel olmayan kararlar alma eğilimi, göz önünde olan konular söz konusu olduğunda daha çok ortaya çıkmaktadır. Oeui ve Ring'e (2018:579-81) göre, hükümetler sızıntıları sonucunda elde edilen bilgilere, geleneksel yollarla elde edilen bilgilerden daha güçlü tepkiler vermektedir. Çünkü bu sızıntılar hem hükümetin eksikliğine işaret etmekte hem de kamuoyunda büyük yankı uyandırmaktadır. Bu da veri sızıntılarına konu olan davranışlara yönelik olarak orantısız tepkiler verilmesi riskini ortaya çıkarmaktadır. Toplumda oluşan tepkiye yanıt olarak uygulanan yaptırımlar, politikanın fayda ve maliyetlerini doğru değerlendirilmemesine yol açabilir ya da bu politikanın doğuracağı diğer dışsallıkların göz önüne alınmaması riskini yaratabilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi mükelleflerinin, ikamet edecekleri veya yatırım yapacakları yeri belirlerken vergi oranlarını da dikkate alması yeni bir kavram değildir. Tiebout'un 1956 yılında geliştirdiği teorem, vergi mükelleflerinin yerel yönetimler arasında hareketli olduğunu varsaymaktadır. Buna göre, her vatandaş talep ettiği kamu harcamasına uygun vergi oranları sunan yerel yönetimde ikamet etmeyi seçecektir. Bu durum kamu harcamalarında etkinlik ve toplam refahta artış sağlayacaktır. Tiebout 'un bu teorisi, günümüzdeki vergi rekabeti uygulamalarının anlaşılması için bir başlangıç noktası teşkil etmektedir. Ancak Tiebout teoremi 1950'li yılların yavaş teknolojisine, ithal ikameci yaklaşımına, sermaye kontrollerine ve kambiyo sınırlamalarına göre şekillendirilmiştir. 1980'li yıllardan itibaren küreselleşme hız kazanmış ve ülke ekonomileri giderek her yönden birbiriyle entegre hale gelmiştir. Ticari ve finansal serbestleşme sonucunda ülkeler arasındaki ticari malların ve sermayenin dolaşımını kısıtlayan kurallar azaltılmış veya tamamen ortadan kaldırılmıştır. Kambiyo giriş çıkışlarına uygulanan kontroller terk edilmiştir. Küreselleşmenin çok önemli bir diğer ayağı da teknolojik gelişmelerdir. İletişim teknolojilerinin, özellikle internetin gelişmesi, ucuzlaması ve yaygınlaşması küresel entegrasyonu hızlandıran önemli bir etken olmuştur. Ulaşım maliyetlerinin azalması ve ulaşım ağlarının yaygınlaşması, dünyanın bir yerinden diğerine seyahat etmeyi kolaylaştırmış ve daha konforlu hale getirmiştir. Tüm bu gelişmeler, sermayenin, kişilerin ve malların ülkeler arasında çok kolay ve hızlı hareket edebilmesiyle sonuçlanmıştır. Üretim faktörlerinin hareketliliği arttıkça vergi oranlarına karşı duyarlılığı da artmıştır. Özellikle en hareketli üretim faktörü olan sermayenin vergi oranlarına olan duyarlılığı en yüksektir.

Küreselleşme ve gelişen teknolojik olanaklar sayesinde, sermayenin yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkeden, düşük veya sıfır vergili bir ülkedeki bir banka hesabına

aktarılması veya bu ülkelerden birinde bir paravan şirket kurulması yaygın bir uygulama haline gelmiştir. Ülkelerin hareketli vergi matrahlarını vergilendirmesi giderek zorlaşmıştır. Vergi tabanlarını, dolayısıyla vergi gelirlerini kaybetmek istemeyen ülkeler, özellikle sermaye üzerinden aldıkları vergiyi azaltmak veya çeşitli vergi avantajları sunarak, yani sermaye üzerindeki maliyetleri düşürerek vergi matrahlarını genişletmeye çalışmıştır. Vergi tabanını geri kazanmak isteyen ülkeler daha fazla vergi avantajı sunmak zorunda kalmış ve özellikle kurumlar vergisi oranlarına görülen bir "dibe doğru yarış" (*race to bottom)* başlamıştır.

1990'lı yıllarda Tiebout teoreminden yola çıkılarak geliştirilen modern vergi rekabeti teorisi, ülkelerin hareketli vergi matrahlarını cezbetme davranışlarını incelemektedir. Temel vergi rekabeti teorisinde, vergi rekabetinin etkilerine ilişkin görüşler ikiye ayrılmaktadır. İlk görüş, vergi rekabetinin olumsuz etkilerine odaklanmaktadır. Buna göre vergi rekabeti ülkeler arasında dibe doğru bir yarış başlatacak ve sonunda vergi oranları sıfıra düşecek veya sıfıra çok yaklaşacaktır. Hareketli vergi matrahlarını vergileme güçleri tamamen ortadan kalkan ülkelerin vergi gelirleri azalacak ve etkin kamu malı arzı sağlanamayacaktır. Dibe doğru yarış görüşünün aksine, Leviathan görüşü devletlerin vergi oranlarını düşürmek zorunda kalmasının faydalı olduğunu savunmaktır. Kaynağını kamusal seçim teorisinden alan bu görüşe göre vergi rekabeti, siyasilerin keyfi harcama kararlarını kısıtlayarak kamu harcamalarında etkinlik sağlayacaktır.

Yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayrımı, vergi rekabeti literatüründe sıkça tartışılan bir olgudur. Ülkelerin vergi rekabetinde bulunmasının nedeni her zaman kaybedilen vergi matrahını geri kazanmak veya kamu harcamalarını finanse etmek olmayabilir. Bazı ülkeler, yalnızca hareketli sermayenin başka ülkeler yerine kendi ülkelerine gelmesini

sağlamak amacıyla politikalar geliştirmektedir. Bu türden komşuyu fakirleştirme (*beggar thy neighbour*) politikaları vergi rekabetinin zarar verici alanında yer almaktadır. Ayrıca, ülkedeki tüm mükelleflere değil de yalnıza yabancı yatırımcılara veya yabancı sermayeye uygulanan vergi indirimleri ve vergi kolaylıkları da zarar verici vergi rekabeti uygulamaları olarak değerlendirilmektedir.

Vergi rekabetinin zararlı boyutunun bir diğer etkisi de mali egemenlik alanında ortaya çıkmaktadır. Devletler vergi rekabeti davranışları neticesinde birbirlerinin yalnızca vergi matrahlarına değil, vergileme yetkilerine ve mali egemenliklerine de zarar vermektedir. Daha önce devletin iktidarı gibi sınırsız ve mutlak bir yetki olarak görülen vergilendirme yetkisi, 18. yüzyıldan itibaren değişime uğramıştır. Demokratik hale gelen egemenlik kavramı, vergilendirmeye olan bakışı da değiştirerek devletin vatandaşa olan sorumlulukları çerçevesinde tanımlanmaya başlanmıştır. Demokratik ulus devletlerde vergilendirme, vatandaşlar ve devlet arasında yapılan sosyal sözleşmeyle şekillenmektedir. Günümüzde devletler, vatandaşların hükümdarı değildir. Devletlerin meşruiyeti, vatandaşlarına karşı olan demokratik sorumluluklarını yerine getirmelerine bağlıdır. Aynı şekilde vergilendirme de vatandaşların talep ettikleri kamusal malların arzı için ödemeye razı oldukları bir bedeli ifade etmektedir. Bu anlamda, kamu harcamalarının veya vergi oranlarının meşruiyeti de vatandaşlar tarafından mali demokrasi çerçevesinde kabul edilmiş olup olmadığına bağlıdır.

Bir ülkede mali demokrasiden bahsedilebilmesi için, demokratik bir rejimde vergi politikasının esas karar vericisi vergi mükellefleri olmalıdır. Bu çerçevede vergilerin düzeyi, bileşimi ve verginin yeniden dağıtım işlevine demokratik katılım yoluyla vergi mükellefleri karar vermelidir. Bu anlamda mali demokrasi, bir ülkede uygulanan maliye politikasının, vatandaşların tercihlerini yansıtması olarak

tanımlanabilir. Bu çalışmada da vergi rekabetinin mali egemenlik- dolayısıyla mali demokrasi- ile ilişkisi bu bakış açısıyla ele alınmıştır. Vergi rekabeti neticesinde ulus devletlerin sermayeyi vergileme güçlerinin aşınması, devletin mali egemenlik yetkisinin de facto olarak sınırlanması ve vergi politikasına seçmenlerin oyları yerine uluslararası gelişmelerin yön vermesi anlamına gelmektedir. Zira bir devlet, eğer vatandaşlarına karşı sorumluluklarını yerine getiremiyor; örneğin vatandaşları artan oranlı vergi sistemi talep etmekteyken, dolaylı vergileri artırarak fiilen azalan oranlı bir vergi sistemi oluşturuyorsa burada egemenlik ve mali demokrasi kavramlarının zarar gördüğü anlamına gelmektedir. Bu türden önemi kararları alma yetkisinin ulus devletin elinden alınması, devletlerin demokratikliğini ve dolayısıyla meşruiyetini sarsmaktadır.

Ortaya çıkan bu sorunlarla mücadelede devletlerin tek taraflı aldığı önlemler ve ulusal ekonomi politikası araçları yetersiz kalmıştır. Zira devlet egemenliği gibi devletlerin vergilendirmeye ilişkin güçleri de ancak o devletin ülkesi içinde geçerlidir. Birbiriyle geri dönülmez şekilde entegre olmuş ekonomilerin şekillendirdiği bir dünyada ortaya çıkan sorunların üstesinden ancak uluslararası iş birliği veya uluslar üstü müdahale ile gelinebileceği açık olarak görülmüştür. Bu kapsamda zararlı vergi rekabeti ile mücadele alanındaki uluslararası girişimlere G-7 ve G-20 platformları öncülük etmiştir. Mücadeleye yönelik uluslararası girişimler ise aktif olarak OECD ve AB nezdinde yürütülmektedir. Bu çalışmada özellikle AB tarafından yürütülen çalışmalar ve etkileri detaylı biçimde incelenmiştir. AB'nin zarar verici vergi rekabeti ile mücadele yaklaşımını belirleyen ilk girişim, 1997 yılında Şirketlerin Vergilendirilmesinde İş Davranış Kurallarının kabul edilmesi olmuştur. İş davranış kuralları ile, AB üyesi ülkelerin zarar verici vergi uygulamalarından vazgeçmeleri ve gelecekte de böyle uygulamalar getirmemelerini amaçlamaktadır. AB Komisyonu tarafından oluşturulan İş Davranış Kuralları Çalışma Grubu, üye ülkelerdeki vergi uygulamalarını inceleyerek zarar verici

nitelikte bulunanlar bir liste halinde yayımlanmış ve ülkelerden bu zararlı uygulamaları en geç 2005 yılında kadar kaldırmaları istenmiştir. İş Davranış Kuralları, tavsiye niteliği taşıyan bir siyasi uzlaşıdır. Dolayısıyla üye ülkeler açısından hukuki bağlayıcılığı yoktur. Aynı dönemde OECD tarafından yapılan çalışmalar da AB girişimlerine paralel niteliktedir. 1998 yılında yayımlanan Zararlı Vergi Rekabeti: Küresel Bir Sorun raporunda, vergi cenneti ve tercihli vergi rekabeti uygulamalarına sahip olduğu değerlendirilen ülkeler listelenmiştir. Ülkelerden bu uygulamalardan vazgeçmeleri istenmiş ve gelinen aşama 2006 yılında kadar düzenli İlerleme Raporlarıyla takip edilmiştir. 1990'lı yılların sonlarından başlayıp 2000'li yılların ilk yarısı boyunca devam eden süreç boyunca AB nezdinde zarar verici vergi rekabetiyle mücadele OECD çalışmalarıyla paralel olarak yumuşak hukuk kuralları çerçevesinde, yasal yaptırımı olmayan araçlarla yürütülmüştür. Ancak 2000'li yılların sonlarına gelindiğinde küresel olarak vergi rekabetiyle mücadele anlayışını değiştiren, birbiriyle dolaylı olarak da olsa ilişkili olan bazı gelişmeler meydana gelmiştir. Bunlardan en önemlisi 2008 yılında yaşanan küresel finansal krizdir. Bankaların ve diğer finansal kuruluşların krize girmesinin ardından hükümetler onları kurtarmak için destek ve kurtarma paketlerini devreye sokmuştur. Krizin etkilerinin ekonomik göstergeleri ve istihdamı olumsuz etkilemeye başlamasıyla genişletici maliye politikaları uygulamak durumunda kalınmıştır. Kamu harcamalarındaki bu artış ihtiyacının aksine vergi gelirleri krizle birlikte bir anda azalmıştır. Ekonomik büyüme dönemindeki matrah artışı ve yüksek kârlılık nedeniyle sabit tutulması mümkün olan kurumlar vergisi gelirleri hızla düşmüştür. Vergi sisteminin KDV ve diğer dolaylı vergilere bağımlı hale gelmiş olması, resesyon döneminde gelirleri olumsuz yönde etkilemiştir. Azalan gelirler ve artan harcama ihtiyacı kamu borçlarını artırmış ve Avrupa çapında borç krizlerine neden olmuştur. Bu konjonktürde zararlı vergi rekabeti uygulamaları ve vergi cennetlerinin yol

açtığı vergi geliri kayıpları daha önemli şekilde gündeme gelmiştir. Hem artan kamuoyu baskısıyla hem de bütçe açıklarıyla karşı karşıya olan siyasetçiler de küresel işbirliği ve koordinasyona yönelik olarak daha güçlü bir irade sergilemişlerdir. Ayrıca çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ve vergi cennetleriyle mücadele edilmesine yönelik bugüne kadar alınan önlemlerin kurumlar vergisi gelirlerini artırmaya yönelik bir fayda sağlamadığı görülmüş, bu nedenle daha bütüncül araçlarla yaklaşılması gerektiği görüşü öne çıkmıştır. Bu dönemde zararlı vergi rekabetiyle mücadele girişimleri, daha ziyade çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma stratejileri üzerinde yoğunlaşmıştır. 2013 yılında OECD, Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS) Projesini başlatmıştır. Agresif vergi planlaması ve vergiden kaçınma kavramları uluslararası vergi gündeminde daha çok yer bulmaya başlamıştır. Bu gelişmeler AB'nin zararlı vergi rekabetiyle mücadeleye bakışını da yeniden şekillendirmiştir. Bu yeni bakış açısı, Komisyonun 2012 yılında yayımladığı agresif vergi rekabetiyle mücadeleye yönelik tavsiye kararıyla resmi hale gelmiştir. Bu kararla agresif vergi planlaması ilk kez AB hukukunda yer almıştır. Bu karar, agresif vergi planlaması ve zarar verici vergi rekabeti uygulamaları ile çok daha kapsamlı bir bakış açısıyla mücadele edileceğinin işaretlerini içermektedir. 2015 yılında ülkeler arası banka bilgilerinin paylaşımına yönelik şeffaflık paketi ve Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) önerisini içeren kurumlar vergisi eylem planı kabul edilmiştir. CCCTB, çok uluslu şirketlerin küresel karlarının; toplam varlıkları, personel sayıları ve cirolarını belirli oranlarda dikkate alarak AB çapında ortak bir vergi matrahı oluşturulmasını ve vergi gelirinin AB ülkeleri arasında belirli bir ağırlıkla dağıtılmasını öneren bir kurumlar vergisi hesaplama yöntemidir. Bu yöntemle çok uluslu şirketlerin karlarını düşük vergili ülkelere kaydırarak vergi avantajı elde etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. 2016 yılında kabul edilen Vergiden Kaçınma ile Mücadele paketi ile, BEPS önlemleri AB mevzuatına dâhil edilmiştir. 2017 yılında İş Davranış

Kuralları Çalışma Grubu tarafından hazırlanarak Komisyon tarafından kabul edilen "Vergi Konularında İşbirliği Yapmayan Ülkeler Listesi" veya "AB vergi cennetleri listesi", AB'nin zararlı vergi rekabetiyle mücadeleyi yalnızca Birlik içindeki önlemlerle yürütmeyi hedeflemediğini, üçüncü ülkelerin davranışlarının yarattığı dışsallık ve mali yayılma (*spill over*) etkilerini de dikkate alan çok taraflı bir politika benimsediğinin göstergesi olmuştur.

2010'lu yılların ortalarına gelindiğinde, zararlı vergi rekabetiyle mücadele alanında, diğerleri gibi planlı olmayan, yeni bir etki ortaya çıkmıştır. Çok uluslu şirketlerin ve zengin kişilerin vergiden kaçınma davranışlarına ilişkin verilerin çeşitli muhbirler tarafından haber kuruluşlarına sızdırılmasıyla birlikte bu konularda daha önce var olmayan bir şeffaflık elde edilmiştir. Bu veriler Uluslararası Araştırmacı Gazeteciler Konseyi (ICIJ) aracılığıyla tüm dünyadaki haber kuruluşlarına dağıtılarak haber haline getirilmiştir. Bu belgeler, Lüksemburg Sızıntıları (2012), HSBC sızıntıları (2013), İsviçre Sızıntıları (2014), Panama Belgeleri (2016) ve Paradise Belgeleri (2017) olmak üzere birbirini izleyen 5 haber dizisinden oluşmaktadır. Veri sızıntıları, çok uluslu şirketlerin ve zengin kişilerin vergiden kaçınma davranışlarıyla ilgili, o güne kadar kimsenin sahip olmadığı bilgilerin, sansürsüz biçimde herkesin erişimine açık hale gelmesine yol açmıştır. Facebook, Amazon, Apple, Starbucks ve Nike gibi küresel ölçekte bilinirliği yüksek şirketler, ünlüler, eski veya hala görevde olan politikacıların kıyı ötesi finansal işlemlerine dair detaylar bu sızıntılar neticesinde kamuya sunulmuştur. Veri sızıntılarını; hem ortaya çıkarılmasındaki uluslararası işbirliği, hem de yol açtığı politika sonuçları itibarıyla zararlı vergi rekabetiyle mücadelenin bir aracı olarak değerlendirmek mümkündür.

Veri sızıntıları, zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda pek çok açıdan önem taşımaktadır. Öncelikle, vergi cennetlerinin sunduğu en önemli hizmetlerden biri olan bilgi gizliliği ortadan kaldırmıştır. Vergi cenneti ülkelerdeki banka bilgi gizliliği ve vergi mevzuatlarının şeffaf olmaması nedeniyle, kıyı ötesi finansın büyüklüğü ve yararlanıcılarına ilişkin çalışmalar yalnızca tahmin düzeyinde kalmıştı. Ancak bu bilgilerin ortaya çıkması, dünyadaki servetin büyük bir kısmının kıyı ötesi merkezlerde tutulduğunu gözler önünde sermiştir. Verilerin ortaya koyduğu rakamlar, bugüne kadar vergi rekabetiyle mücadele alanında atılan uluslararası adımların yetersiz kaldığını göstermektedir. AB ve OECD'nin zararlı vergi rekabetiyle mücadele yönündeki çabaları 1996 yılından beri devam etmekte olmasına rağmen, kıyı ötesi ekonomi giderek büyümekte ve alınan her önleme karşı yeni bir vergiden kaçınma yöntemi geliştirilmektedir. İkincisi, veri sızıntıları; zararlı vergi rekabeti neticesinde zedelenen mali demokrasinin güçlendirilmesine yardımcı olacak adımlar atılmasını sağlamıştır. Bu çalışmada AB üye ülkelerinde, veri sızıntılarını izleyen dönemde meydana gelen sosyal, ekonomik ve siyasi gelişmeler ile yasal düzenlemeler incelenmiştir. Bu gelişmelerin mali demokrasi üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu çerçevede, veri sızıntıları sonucunda; a) sorumluların yaptırıma uğraması, b) kamuoyu görüşünün değişmesi c) karar mekanizmalarını etkilenmesi sonuçlarının ortaya çıkıp çıkmadığı araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar, veri sızıntılarının yarattığı etkinin büyüklüğünü gözler önüne sermektedir. Küresel finansal krizin getirdiği ekonomik bunalımın ertesinde, bu verilerin işaret ettiği vergi kaybı hem vatandaşları hem siyasetçileri harekete geçirmiştir. Küresel ölçekte olduğu gibi AB ölçeğinde de veri sızıntıları; kamuoyu tepkisine, çeşitli soruşturmalara ve kalıcı etki yaratacak yeni yasal düzenlemelere yol açmıştır. Vergi kaçakçılığına yardımcı olan bankalara cezai yaptırım uygulanmış; açılan mali soruşturmalarla adil vergi payını ödemeyen kişilere ve Amazon, Nike vb. şirketlere para

cezası verilmiştir. İzlanda ve İspanya'da kıyı ötesi hesapları ortaya çıkan siyasetçiler istifa etmek durumunda kalmıştır. Daha önce kamuoyunda tepkiyle karşılanmayan bir durum olan vergiden kaçınma, artık şiddetle karşı çıkılan bir davranış haline gelmiştir. Veri sızıntıları neticesinde yaratılan farkındalık, yeni ve bağlayıcı adımların atılması için önemli bir fırsat oluşturmuştur. Kalıcı etki yaratma açısından; veri sızıntıları AB'de politika değişikliğinin itici gücü olmuştur. OECD'nin BEPS önlemlerini AB müktesebatına dâhil eden direktif olan ATAD, çok hızlı biçimde kabul edilmiştir. Yine daha önce tereddütle yaklaşılan bir politika olan AB vergi cennetleri listesi veri sızıntılarının ardından üye ülkelerce kabul edilmiştir. Panama Belgelerinin ifşa edilmesinin ardından şirketlerin gerçek sahipleri açıklanmasına yönelik kurallar sıkılaştırılmış ve muhbirlerin korunmasına yönelik bir direktif çıkarılmıştır. Üçüncü olarak, veri sızıntıları; zarar verici vergi rekabetiyle mücadelede şeffaflığın ve uluslararası iş birliğinin önemini çarpıcı biçimde ortaya koymuştur. Veri sızıntılarının haber haline getirilmesi, ICIJ tarafından koordine edilse de, tüm ülkelerden haber kuruluşlarının eşgüdümlü çalışmaları neticesinde mümkün olmuştur. Küresel öneme sahip bu verilerin her ülkenin kendine özgü koşullarında değerlendirilmesi, sivil alanda uluslararası bir iş birliği gerektirmiştir. Veri sızıntıları ile devletlerin egemenlik yetkileri çerçevesinde paylaşmayı reddettiği banka bilgileri, şirketlerin gerçek sahiplerine ilişkin bilgiler, şirketlere tanınan gizli imtiyazlar gibi bilgiler ortaya çıkmıştır. Böylelikle politika yapım alanında uluslararası kuruluşların çalışmalarına ışık tutmuştur.

Geleneksel olarak ulus devletler özellikle vergilendirme gibi, egemenliklerinin temeli olarak görülen bir alanda yetkilerini devretmeyi, paylaşmayı hatta bu alanda diğer ülkelerle bilgi paylaşmayı reddetmişlerdir. Bu nedenle uluslararası iş birliği çabaları, veri sızıntılarının ortaya koyduğu gibi, kıyı ötesi finansın yol açtığı etkinsizlikleri önlemede başarılı olmamıştır. Ancak küreselleşme, ulus devletlerin vatandaşların tercihleri

doğrultusunda politika izleme yeteneğini azaltmaktadır. Bu nedenle mali egemenliği zedelenen bir ulus devletin diğer ülkelerle iş birliğine gitmesi, vatandaşlarına daha etkin şekilde hizmet etmesinin bir yolu olmaktadır. Değişen teknolojik ve ekonomik koşullar altında uluslar üstü ve uluslararası kurumlarla şekillenen yeni bir mali egemenlik algısından bahsetmek mümkündür. Söz konusu kurumlara vergilendirme alanında yetki devrinde bulunmak ya da uluslararası kurallara uymak; mali egemenliği zedeleyen bir girişim değil, aksine aşındırılan egemenlik yetkilerini yeniden kazanmaya yönelik bir adım olarak yorumlanmalıdır.

AB ve OECD'nin zararlı vergi rekabetindeki rolleri de bu yeni mali egemenlik görüşüne göre yeniden değerlendirilebilir. Uluslararası veya uluslar üstü girişimlerin devletlerin gücünü azaltan aktörler olarak değil, mali egemenliği korumak ve küresel sorunlarla mücadele edebilmek için kullanılan yeni bir araç olarak görülmesi; zararlı vergi rekabetiyle mücadelede fayda sağlayacaktır. Örneğin AB'nin teklif ettiği CCCTB tasarısı, zararlı vergi rekabetiyle mücadelede önemli uluslar üstü girişimlerden biridir. Bu tasarı, AB üye ülkelerinin kurumlar vergisi matrahı belirlemeye ilişkin yetkilerinin bir kısmından vazgeçmesini önermektedir. Böylelikle üye ülkeler, çok uluslu şirketlerin sınır ötesi faaliyetlerinin yol açtığı vergi kayıplarını önleyebileceklerdir. Üye devletlerin vergi düzenlemeleriyle yatırımı ve ticari faaliyeti kolaylaştırmak istedikleri düşünüldüğünde, kurumlar vergisi matrahı konusunda iş birliğine gitmek, mali egemenliği koruma çabasıyla vergi gelirlerini kaybetmekten daha etkili bir çözüm olmaktadır. AB'yi zarar verici vergi rekabetiyle mücadelede özgün hale getiren özelliklerinden biri de AB bütünleşmesinin niteliğidir. AB üye devletleri arasında vergi alanında yapılacak bir iş birliği aslında devletlerin yetkilerinin uluslararası bir kuruluşa devredilmesinden ziyade, çok sayıda küçük Avrupa devletinin yetkilerinin tek bir büyük Avrupa devleti tarafından temsil edilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle AB, ulus devletlerin egemenliğini

baltalayan bir kuruluş olmak yerine kendi egemenlik yetkilerini savunan bir devlet gibi hareket edecektir. Sonuç olarak, AB veya OECD üyeleriyle sınırlı kalmadan, vergi cenneti ülkelerinde katılımıyla oluşturulacak bir uluslararası iş birliği, zararlı vergi rekabetiyle mücadelede önemli faydalar sağlayacaktır. AB örneği ve veri sızıntılarından çıkarılan dersler bunu göstermektedir. Veri sızıntıları neticesinde elde edilen veriler, vergi gelirlerinin geri kazanılmasında ve politika oluşturma da faydalı olsa da böyle bir bilgi edinme şekli, kamu yararı ve mahremiyet açısından bir ikilem doğurmaktadır. Şirket karları, vergi düzenlemeleri, şirketlerin gerçek sahipleri vb. vergi idaresine ilişkin bilgilerin ülkeler tarafından gönüllü olarak uluslararası kuruluşlarla paylaşılmasının sağlanması, bu ikilemi ortadan kaldıracaktır. Ülkelerin vergiyi egemenliklerinin önemli bir unsuru olarak görmeleri anlaşılabilir olsa da, küreselleşme neticesinde mali egemenliklerinin önemli bir kısmını kaybetmiş oldukları görülmektedir. Bu nedenle küresel çapta bir vergi otoritesi kurularak vergilendirme yetkilerinin bu kuruluşa devredilmesi, egemenlik yetkilerinden vazgeçilmesi olarak görülse de nihai olarak egemenliklerini güçlendirecektir.

KAYNAKÇA

Merriam Webster. "Competition". 2011. In Merriam-Webster.com. Erişim 02.06.2018, web sitesi: https://www.merriam-webster.com/dictionary/competition

Adanur, F. (2015). OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası, S:408.

Akça, H., Yurdadog, V., & Bozatlı, O. (2019) Fiscal Democracy Approach and Turkey. MESTER. Univ California ISSN: 0160-2764

Alecci, C. (2017). Belgian Authorities Raid Bank Linked To Offshore Companies Found In Panama Papers. ICIJ Internet Sitesi. 5 Aralık 2017. https://www.icij.org/blog/2017/12/belgian-authorities-raid-bank-linked-offshore-companies-found-panama-papers/ Erişim tarihi: 4/11/2019

Alex Easson, Fiscal Degradation and the Inter-Nation Allocation of Tax Jurisdiction, 5 EC Tax Rev. 112 (1996)

Alganer, Y., & Yılmaz, G. (2010). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 28(1), 135-160.

Allison Christians, Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20, 5 Nw. J. L. & Soc. Pol'y 19 (2010)

Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2018). Who owns the wealth in tax havens? Macro evidence and implications for global inequality. Journal of Public Economics, 162, 89-100.

Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2019). Tax evasion and inequality. American Economic Review, 109(6), 2073-2103.

Alstadsæter, A., Johannesen, N., & Zucman, G. (2019). Tax evasion and inequality. American Economic Review, 109(6), 2073-2103.

Altıntaş, Ö. F. (2007). Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları. Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, AB Genel Müdürlüğü. http://www.abgm.adalet.gov.tr/yayinlar/belgeler/eutuphane/AvrupaBirligiHukukununKaynaklari.pdf Erişim Tarihi: 4/1/2020

Antoine, R. M. B., Boise, C. M., Dionne, A. M., Gordon, R. K., & Macey, J. R. (2010). Offshore financial centers and regulatory competition. Government Institutes.

Appeldoorn, L. (2018) BEPS, tax sovereignty and global justice, Critical Review of International Social and Political Philosophy, 21:4, 478-499, DOI: 10.1080/13698230.2016.1220149

Armağan, A. (2012). Bir uzmanlık alanı olarak araştırmacı gazetecilik. İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi| İstanbul University Faculty of Communication Journal, (7).

Atalay, G. E. (2018). Enformasyon Anarşisi ve Gazeteciliğin Dönüşümü: Panama Belgeleri. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 5(5), 143-157.

Atalay, G. E. (2018). Enformasyon Anarşisi ve Gazeteciliğin Dönüşümü: Panama Belgeleri. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 5(5), 143-157.

Avcı, O. (2017). E-Ticaret Vergilendirilme Sorunsalı. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017 (27), 248-263

Avi-Yonah, R. S. (2008). The OECD harmful tax competition report: a tenth anniversary retrospective. University of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper, (08-013).

Avrupa Komisyonu (2001) COM /2001/260: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead. Web sitesi: https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/164839 Erişim Tarihi: 27/8/2019

Avrupa Komisyonu (2001). 'Towards an internal market without tax obstacles: a strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities'. Communication COM (2001)582.

Avrupa Komisyonu (2001). MEMO/01/193. Commission tax strategy- frequently asked questions, Brüksel. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_01_193 Erişim Tarihi: 27/11/2019

Avrupa Komisyonu (2015) Basın Açıklaması. "Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules". https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm Erişim tarihi: 4/11/2019

Avrupa Komisyonu (2015). "The European Union Explained: Taxation. Promoting the internal market and economic growth." Publications Office of the European Union, Lüksemburg.https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_internal_market_en.pdf Erişim Tarihi:27.05.2019

Avrupa Komisyonu (2016) Basın Açıklaması. “State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion”. https://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm Erişim tarihi: 4/11/2019

Avrupa Komisyonu (2017) Basın Açıklaması. “State aid: Commission finds Luxembourg gave illegal tax benefits to Amazon worth around €250 million”. https://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm Erişim tarihi: 4/11/2019

Avrupa Komisyonu (2017). Estimating the Economic Benefits of Whistleblower Protection in Public Procurement. Final Report. Brüksel. https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/8d5955bd-9378-11e7-b92d-01aa75ed71a1/language-en Erişim Tarihi: 13.09.2019

Avrupa Komisyonu Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü ile Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü, (2015). Taxation Paper No 58, Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report. https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-services-papers/taxation-papers_en Erişim Tarihi: 24.07.2019

Avrupa Komisyonu, 2010, (COM/2010/769), Communication From The Commission To The Council, The European Parliament And The European Economic And Social Committee, Removing cross-border tax obstacles for EU citizens. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/tax_policy/com%282010%29769_en.pdf Erişim tarihi:15.05.2019

Avrupa Komisyonu: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/general-overview_en

Avrupa Komisyonun (2018). Whistleblower protection Fact Sheet. https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/placeholder_11.pdf Erişim Tarihi: 13.09.2019

Avrupa Konseyi, https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/ Erişim Tarihi: 03.07.2019

Avrupa Parlamentosu, (2018). Fact Sheet - Direct Taxation: Personal and Company Taxation, erişim 23.05.2019, < http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/en/FTU_2.6.10.pdf >

BAYKAL, S. (2013). AB Hukukunun Temel İlkeleri Çerçevesinde AB'ye Katılım ve Türkiye'nin Müzakere Çerçeve Belgesinde Yer Alan Esaslar. Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, 12 (1) , 1-30 . Web Sitesi: https://dergipark.org.tr/en/pub/aacd/issue/50070/642412

BBC. (2015). BBC İnternet Sitesi. Swiss police raid HSBC's Geneva office https://www.bbc.com/news/business-31516416 Erişim tarihi: 4/11/2019.

BBC. (2017). BBC İnternet Sitesi. Panama Papers: Germany 'pays millions' for leaked data https://www.bbc.com/news/world-latin-america-40505300 Erişim tarihi: 03/09/2019.

Beckett, P. (2019). Ownership, Financial Accountability and the Law: Transparency Strategies and Counter-initiatives. Routledge.

Biedermann, M. (2015). G8 principles: Identifying the anonymous. Brigham Young University International Law Management Review 11(1), 72-92.

Bilici, N. (2004). Vergi Cennetleri ile Mücadele. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 657-669.

Birinci, N., & Eser, L. Y. (2017). Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 3(3).

Bloyd, K. (2019). Tax Avoidance By The Numbers: The Paradise Papers. 3 Aralık 2019. https://www.ais-cpa.com/tax-avoidance-by-the-numbers-the-paradise-papers/ Erişim Tarihi: 3/12/2019

Boria, P. (2017). Taxation in European Union. Springer.

Bowers, S. (2019). ICIJ Web Sitesi. Nike Could Owe Billions In Back Tax If New EU Probe Finds Against It https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/nike-could-owe-billions-in-back-tax-if-new-eu-probe-finds-against-it/ Erişim tarihi: 4/11/2019

Bretschger, L. & Hettich, F. (2002) Globalization, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries. European Journal of Political Economy, 18, 695-716.

Brevini, B., Hintz, A., & McCurdy, P. (2013). Beyond WikiLeaks: implications for the future of communications, journalism and society. Springer.

Chee, F.Y. (2019). Apple says $14 billion EU tax order 'defies reality and common sense'. Reuters. 16 Eylül 2019. https://www.reuters.com/article/us-eu-apple-stateaid/apple-says-14-billion-eu-tax-order-defies-reality-and-common-sense-idUSKBN1W1195 Erişim tarihi: 4/11/2019

Chen, S. C. (2019). The Strategy of Shifting-To-Losses: The Case of Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the European Union. UCPH Fiscal Relations Law Journal (FIRE Journal), 2(1).

Chittum, R, Gallego, S., Carvajal R. (2016). The Panama Papers: Global Banks Team With Law Firms To Help The Wealthy Hide Assets. ICIJ Internet Sitesi. 4 Nisan 2016

https://www.icij.org/investigations/panama-papers/20160404-banks-lawyers-hide-assets/ Erişim tarihi: 27/11/2019

Clausing, K. (2007). Closer economic integration and corporate tax systems. Paper presented at the conference Tax Havens and tax competition, Universita Bocconi.

Cooper, S. D. (2006). Watching the watchdog: Bloggers as the fifth estate.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1), 129-151.

Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi. Kazancı Hukuk Yayınları.

Dalby, D., Chapman A. (2019) ICIJ Web Sitesi. Panama Papers helps recover more than $1.2 billion around the World. 3 Nisan 2019 https://www.icij.org/investigations/panama-papers/panama-papers-helps-recover-more-than-1-2-billion-around-the-world/ Erişim Tarihi: 17.09.2019

Davies, R., & Voget, J. (2008). Tax competition in an expanding European Union.

De Graaf, A, (2013) "International Tax Policy Needed to Counterbalance the "Excessive" Behaviour of Multinationals", EC Tax Review, 2013, 2, 106-110

De Groen, W.P. (2017). Role Of Advisors And Intermediaries İn The Schemes Revealed In The Panama Papers. Avrupa Parlamentosu. Brüksel. https://www.ceps.eu/ceps-publications/role-advisors-and-intermediaries-schemes-revealed-panama-papers/

De la Feria, R. (2018). Tax fraud and the rule of law. Oxford University Center for Business Taxation. Working Paper Series 18/2.

Demir, N. (2010). Demokrasinin Temel İlkeleri ve Modern Demokrasi Kuramları. Ege Academic Review, 10(2).

Derbyshire, J., 'Why governments can't have it all: Must democracy, sovereignty and economic integration remain incompatible today?', Financial Times, 28 Temmuz 2017 (www. ft.com/content/63246e18- 72b4-11e7-aca6-c6bd07df1a3c). Erişim Tarihi: 26/09/2019.

Detrick, H. (2018). Welcome to Paris! Tax Protest Blights Opening of Apple's New Champs-Élysées Store. Fortune Web Sitesi. 19 Kasım 2018. https://fortune.com/2018/11/19/apple-champs-elysees-protest/ Erişim tarihi: 4/11/2019

Devereux, M. P., Griffith, R., & Klemm, A. (2002). Corporate income tax reforms and international tax competition. Economic Policy, 17(35), 449–495.

Devrim, F., & Altay, A. (1997). Küreselleşme Sürecinde Gelişmekte Olan Ülkelerde Finans Piyasalarının Gelişimi ve Kamu Müdahalesi. Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan içinde, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 211-226.

Dourado, A. P. (2016). The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? Intertax, 44(6), 440-446.

Dourado, A. P. (2018). Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights. Intertax, 46(2), 100-103.

Dover, R. (2016). Fixing Financial Plumbing: Tax, Leaks and Base Erosion and Profit Shifting in Europe. The International Spectator, 51(4), 40-50.

Duran, M. (2008). Transfer Fiyatlandırması. Vergi Sorunları Dergisi, (236).

Dutton, W. H. (2009). The fifth estate emerging through the network of networks. Prometheus, 27(1), 1-15.

Edwards, C., & De Rudgy, V. International Tax Competition. Içinde Economic Freedom of the World: 2002 Annual Report (43-57). Fraser Ins, Vancouver

Edwards, C., & De Rugy, V. (2002). International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government.

Edwards, J., & Keen, M. (1996). Tax competition and Leviathan. European Economic Review, 40(1), 113-134.

Elliott, J.- Emmanuel, C, (2000), "International Transfer Pricing: Searching for Patterns", European Management Journal, Vol.18, No 2, p. 216-222.

EPRS (European Parliamentary Research Service). (2018). Listing of tax havens by the EU. http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF Erişim Tarihi: 11/09/2019

Erdoğan, İ. (1999). Dördüncü gücün iletti̇ği̇: Amerikan örneği̇. Editör: Korkmaz Alemdar). Medya Gücü ve Demokratik Kurumlar. İstanbul: Afa Yayınları, 33-42.

Erdoğan, İ. (2013). Dördüncü Güç Medyadan Beşinci Güç İnternete: Demokratik Bir Dönüşüm Mü Yaşanıyor? Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, 8(1), 176-191.

Ettema, J. S., Glasser, T. L., & Glasser, T. (1998). Custodians of conscience: Investigative journalism and public virtue. Columbia University Press.

EU Obsever. (2013). EU commissioner: Offshore Leaks Transformed Tax Politics. https://euobserver.com/economic/120382 Erişim Tarihi: 13.09.2019

Ferhatoğlu, E. (2006). Avrupa Birliği Ortak Katma Değer Vergisi Sisteminde Elektronik Ticaret. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(2).

Fitzgibbon W. (2018). The Biggest Change After The Panama Papers? The One Inside People's Heads. ICIJ Internet Sitesi. 3 Nisan 2019. https://www.icij.org/investigations/panama-papers/biggest-change-panama-papers-one-inside-peoples-heads/ Erişim tarihi: 4/11/2019

Fitzgibbon W. (2019). Panama Papers FAQ: All You Need To Know About The 2016 Investigation. ICIJ Internet Sitesi. 21 Ağustos 2019. https://www.icij.org/investigations/panama-papers/panama-papers-faq-all-you-need-to-know-about-the-2016-investigation/ Erişim tarihi: 27/11/2019

Fitzgibbon W. Diaz-Struck E. (2016). Panama Papers Have Had Historic Global Effects — and the Impacts Keep Coming. ICIJ Internet Sitesi. 1 Aralık 2016. https://www.icij.org/investigations/panama-papers/20161201-global-impact/ Erişim tarihi: 4/11/2019

Fitzgibbon W., Starkman, D. (2017). ICIJ Internet Sitesi. The 'Paradise Papers' And The Long Twilight Struggle Against Offshore Secrecy https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/paradise-papers-long-twilight-struggle-offshore-secrecy/ Erişim tarihi: 3 Nisan 2019.

Ganghof, S. & Genschel, P. (2008) Taxation and democracy in the EU. Journal of European Public Policy, 15, 58-77.

Genschel, P. & P. Schwarz (2011), "Tax Competition: A Literature Review", Socio-Economic Review, 9(2), 339-370.

Genschel, P., & Schwarz, P. (2012). Tax competition and fiscal democracy (No. 161). TranState working papers.

Giray, F. (2005). Küreselleşme sürecinde vergi rekabeti ve boyutlar. Akdeniz İİBF Dergisi, 9, 93-122.

Goodspeed, T. J., Çeviren, J., & Sağbaş, İ. (2002). Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm. Maliye Dergisi, (139), 51-60.

Goodspeed, T.J. (September, 1998) Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism, National Tax Journal, LI (3), 579-586.

Göçmen, Ilke & Baykal, Sanem. (2013). Avrupa Birliği Hukukunun Kaynakları Bakımından Normlar Hiyerarşisi.

Gravelle, Jane. G. (2015), "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", Congressional Research Service Report, http://digitalcommons.ilr. cornell.edu/ key_workplace, 04.05.2019.

Grondona, V. (2018). Tax evasion and avoidance of transnational companies and big fortunes in the European Union-Preliminary diagnosis and proposals after the PANA Committee.

Grunberg, I. (1998). Double jeopardy: Globalization, liberalization and the fiscal squeeze. World Development, 26(4), 591-605.

Günaydın, İ. (1999). Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları. Vergi Sorunları, (126), 75-84.

Güneş, A. M., & Münster, L. L. (2008). Lizbon Antlaşması Sonrasında Avrupa Birliği. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12(1), 739-772.

Gürlük, S., & Turan, Ö. (2013). Avrupa Birliği ve Türkiye: Türkiye Tarımı ve Ortak Tarım Politikası. Ekin Yayınevi, Bursa.

Hamilton, P. (2018) Irish Times. “State recovers €14.3bn from Apple over alleged State aid” https://www.irishtimes.com/business/technology/state-recovers-14-3bn-from-apple-over-alleged-state-aid-1.3633191

Heper, F., & Hoşyumruk, Ş. (2002). Vergi Cennetleri ile İlgili Çalışmalarda Son Durum-1. Yaklaşım Dergisi, (116), 38.

Herman, D. (2002). Taxing portfolio income in global financial markets. IBFD.

Herzig, N., & Kuhr, J. (2011). Direct taxation in the EU: the common corporate tax base as the next sub-step towards harmonization. Wroclaw Review of Law, Administration & Economics, 1(2), 1-12.

Hines Jr, J. R., & Rice, E. M. (1994). Fiscal paradise: Foreign tax havens and American business. The Quarterly Journal of Economics, 109(1), 149-182.

Işık, S. (2017). JJ Rousseau ve Egemenlik Anlayışı Üzerine. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2), 79-98.

ITEP (Institute on Taxation and Economic Policy). (2017) The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies. Offshore Shell Games 2015. https://itep.org/wp-content/uploads/offshoreshellgames2017.pdf

İktisadi Kalkınma Vakfı. (2011). Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi Vergilendirme İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları. İstanbul.

James, S. (1998) A Dictionary of Taxation, Cheltenham: Edward Elger Publishing.

Kalfa, C., & Ataay, F. (2015). Rousseau ve Çoğunlukçu Demokrasi Anlayışı. Alternative Politics/Alternatif Politika, 7(3).

Karaca, Y. (2001). Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri OECD Bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada. Vergi Dünyası, 238, 90-99.

Kargı,, Karayılmazlar, (2009). Küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki etkinsizlik etkisi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14 (3), 21-37.

Karluk, S. R. (2002). Uluslararası ekonomi: teori ve politika. BETA Basım Yayım Dağıtım AŞ.

Kemmerling, A., & Seils, E. (2011). Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market. JCMS: Journal of Common Market Studies, 49(3), 585–606.

Kleinnijenhuis, J. ICIJ Web Sitesi. Is Your Head Spinning? 5 Tips to Understand the 'Lux Leaks' Files https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/your-head-spinning-5-tips-understand-lux-leaks-files/ Erişim Tarihi: 17.04.2019

Knight Foundation. (2013). Finding a Foothold: How Nonprofit News Ventures seek Sustainability.

Koç, N. (2017). Katılımcı Bütçe Anlayışının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10(1), 443-470.

Konieczna, M., & Powers, E. (2017). What can nonprofit journalists actually do for democracy? Journalism Studies, 18(12), 1542-1558.

Kopits, G. (1992). Tax harmonization in the European Community; Policy Issues and Analysis (No. 94). International Monetary Fund.

Kopits, G., Symansky, S. (1998). "Fiscal Policy Rules", IMF Occasional Papers,

Kramer, H. (1998). Economic Aspects of Tax Co-ordination in the EU. In Austrian Federal Ministry of Finance, Conference Proceedings: Tax Competition and Co-ordination of Tax Policies in the European Union, Vienna. Austrian Institute of Economic Research.

Kul, B. Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Türkiye (Danışman: Yrd. Doç. Dr. Yalçın Alganer), Marmara Üniversitesi Sosya Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., & Staringer, C. (Eds.). (2018). Introduction to European tax law on direct taxation. Linde Verlag GmbH. Google Book Search, Erişim Tarihi: 27.08.2019

Leibfried, S. (2012). Ulusal Refah Devletleri, Avrupa Entegrasyonu ve Küreselleşme Gelecek Yüzyıl için Bir Perspektif. Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, (45), 231-257.

Lenton, P., Masiye, M., & Mosley, P. (2017). Taxpayer's dilemma: how can 'fiscal contracts' work in developing countries?. Sheffield Economics Research Papers (SERPS), 201700(2017004).

Mazotte, N. (2016). Knight Center for Journalism in the Americas. "Panama Papers: Mar Cabra, ICIJ's data editor, talks about challenges of analyzing 11 million documents" https://knightcenter.utexas.edu/blog/00-17179-panama-papers-mar-cabra-data-editor-icij-talks-about-challenges-analyzing-11-million-l Erişim tarihi: 5/11/2019

Meldgaard, H., Bundgaard J., ve Weber K. 2016. Study on structures of aggressive tax planning and indicators. Publications Office of the European Union. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf

Minder, R. (2016). Spain's Industry Minister Steps Down Over Panama Papers Revelations. NY Times. 15 Nisan 2016. https://www.nytimes.com/2016/04/16/world/europe/panama-papers-spain.html Erişim tarihi: 4/11/2019

Nar, M. (2015). Vergi planlaması aracı olarak Ar-Ge harcamaları. Journal of International Social Research, 8(37).

Nerudová, D. (2004). Tax competition and tax harmonization in the European Union. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 52(6), 135-144.

No. 162, Washington.

Oates, W. E. (2001). Fiscal competition or harmonization? Some reflections. National Tax Journal, 507-512.

Oates, W. E. (2001b). "Fiscal Competition and European Union: Contrasting Perspectives", Regional Science and Urban Economics, 31, 133-145.

Obermayer, B., & Obermaier, F. (2016). The Panama papers: breaking the story of how the rich and powerful hide their money. Oneworld Publications.

O'Donovan, J., Wagner, H. F., & Zeume, S. (2018). The value of offshore secrets–Evidence from the Panama Papers. Available at SSRN 2771095.

OECD (2010). Tax Policy Reform and Economic Growth Tax Policy Studies No 20 Paris.

OECD (2013'a), Addressing Base Erosion and Profit Sifting, OECD Publishing, Paris.

OECD (2013b), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris

OECD , (1998). Harmful tax competition: an emerging global issue . Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development.

Oecd Publishing. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD.

OECD, (2013c): Base Erosion and Profit Shifting, Meeting of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 29-30 May 2013, OECD Publishing, s.14-15

Oei, Shu-Yi, and Diane Ring. "Leak-driven law." UCLA L. Rev. 65 (2018): 532.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2006). The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries.

Organisation for Economic Cooperation and Development.

Owens, J., & Saint-Amans, P. (2009). Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion. Organisation for Economic Co-operation and Developent (OECD).

Öncel, M., Kumrulu, A. G., & Çağan, N. (2000). Vergi hukuku. Turhan Kitabevi.

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

Öz, N. S. Zarar Verici Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Uluslararası Çalışmalar. Vergi Sorunları, (143), 48-59.

Öz, S. (2004). Zarar Verici Vergi Rekabeti Konusunda OECD'nin 2004 Yılı İlerleme Raporu. E-Yaklaşım Dergisi, (136).

Öz, Semih, "Twitter'in Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Erişim adresi: http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88, Erişim Tarihi: 02.05.2019

Özsoy Osman, AB Yolunda Türkiye: Türkiye'nin Avrupa Birliği Üyeliğinin Türkiye'ye ve AB'ne Etkileri, İstanbul, Türk Genç İşadamları Vakfı AB Yayınları:1, 2002

Palan, R., Murphy, R., & Chavagneux, C. (2013). Tax havens: How globalization really works. Cornell University Press.

Piketty, T., Saez, E., & Zucman, G. (2013). Rethinking capital and wealth taxation. Arbeitspapier, Paris School of Economics, UC Berkeley und London School of Economics.

Pinto, C., & Pinto, C. A. (2003). Tax competition and EU law (p. 1). Kluwer Law International.

Podviezko, A., Parfenova, L., & Pugachev, A. (2019). Tax Competitiveness of the New EU Member States. Journal of Risk and Financial Management, 12(1), 34.

Protess, D., & Leff, D. R. (1991). The Journalism of Outrage: Investigative Reporting and Agenda Building in American Society.

Radaelli, C. M. (1999). Harmful tax competition in the EU: policy narratives and advocacy coalitions. JCMS: Journal of Common Market Studies, 37(4), 661-682.

Radaelli, C.M. and Kraemer, U.S. (2008) 'Governance Arenas in EU Direct Tax Policy'. JCMS, Vol. 46, No. 2. 315–36

Remeur, C. (2015). Tax Policy in the EU: Issues and Challenges: In-depth Analysis. European Union.

Rettman, A. (2013). EU Observer. "EU commissioner: Offshore Leaks transformed tax politics." https://euobserver.com/economic/120382 Erişim tarihi: 4/11/2019

Reuters. (2013). Raiffeisen CEO Stepic under scrutiny for property deals. 22 Mayıs 2013. https://www.reuters.com/article/raiffeisen-stepic-idUSL6N0E348620130522 Erişim tarihi: 4/11/2019.

Reuters. (2016). Austrian bank's CEO quits after Panama Papers reports. 7 Nisan 2016. https://www.reuters.com/article/us-panama-tax-austria/austrian-banks-ceo-quits-after-panama-papers-reports-idUSKCN0X40DY Erişim tarihi: 4/11/2019

Ricardo, D. (2008). Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri, çev. B. ZEREN, T. İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

Ring, D. M. (2002). One nation among many: Policy implications of cross-border tax arbitrage. BCL Rev., 44, 79.

Ring, D. M. (2008). What's at Stake in the Sovereignty Debate: International Tax and the Nation-State. Va. J. Int'l L., 49, 155.

Roberts, A. (2012). WikiLeaks: the illusion of transparency. International Review of Administrative Sciences, 78(1), 116–133.

Rodrik, D. (1997). Has globalization gone too far?, Washington, DC, Instiute for International Economics.

Salmon, P. (2003). Decentralization and supranationality: the case of the European Union. In Managing Fiscal Decentralization (pp. 115-137). Routledge.

Saraç, Ö. (2006). Küresel vergi rekabeti ve ulusal vergi politikaları: Türkiye değerlendirmesi. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Saraçoğlu, F , Çakır, M . (2017). Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi. Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi, 4 (8), 94-106.

Schmidh, M. G., Köktaş, M. E., & Hiperlink (Firm). (2002). Demokrasi kuramına giriş (Vol. 2. bs). İstanbul: Hiperlink.

Schön, W. (2000). Tax Competition in Europe-the legal perspective. EC Tax Rev., 9, 90.

Schumpeter, J.A. (2013). Kapitalizm, Sosyalizm ve Demokrasi. Alter Yayınevi, Ankara.

Seyidoğlu, H. (2003). Uluslararası mali krizler, IMF politikaları, az gelişmiş ülkeler, Türkiye ve dönüşüm ekonomileri.

Shaxson, N. (2011). Treasure islands: Tax havens and the men who stole the world. Random House.

Statista (2019). " eCommerce Report 2019" ttps://www.statista.com/study/42335/ecommerce-report/ Erişim Tarihi: 02.05.2019

Steuerle, C. E. (2010). America's related fiscal problems. Journal of Policy Analysis and Management, 29(4), 876-883.

Steuerle, C. E. (2012). Fiscal democracy or why sound fiscal policy, budget consolidation and inclusive growth require fewer, not more, attempts to control the future. Promoting Inclusive Growth Challenges and Policies: Challenges and Policies, 2011, 147.

Steuerle, C. E. 2008. An issue of democracy - the government we deserve. The government we deserve, http://www.urban.org/publications/901181.html Erişim Tarihi: 09.09.2019

Steuerle, E. (2016). "Dead Men Ruling". Statement of C. Eugene Steuerle* Richard B. Fisher Chair & Institute Fellow, Urban Institute. https://www.urban.org/sites/default/files/publication/82371/2000849-Dead-Men-Ruling.pdf Erişim Tarihi: 16.10.2019

Stewart, K., & Webb, M. (2006). International competition in corporate taxation: evidence from the OECD time series. Economic policy, 21(45), 154-201.

Stiglitz, J. E. (1994). Kamu Kesimi Ekonomisi, çev. Ömer Faruk Batırel, 2.

Süddeutsche Zeitung. (2017). Süddeutsche Zeitung İnternet Sitesi. Paradise Papers: Nike. 15 Kasım 2017 https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/politik/nike-and-its-system-of-tax-avoidance-e727797/. Erişim Tarihi: 21 Ekim 2019

Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). Vergi teorisi ve politikası. Ankara: Kalkan Matbaacılık.

T.C. Başbakanlık Avrupa Birliği Genel Sekreterliği. (2011). Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma. Ankara https://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf Erişim Tarihi:27.01.2019

Tanzi, V. (1996). Globalization, tax competition and the future of tax systems.

Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşi Mükellef Tepkileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (54), 67-90.

Taylor, G., Richardson, G., & Lanis, R. (2015). Multinationality, tax havens, intangible assets, and transfer pricing aggressiveness: An empirical analysis. Journal of International Accounting Research, 14(1), 25-57.

TEKİN, A. (2005). 4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulamasi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 393-407.

Tekin, A. (2005). 4842 Sayılı Yasa Işığında Yatırım İndirimi Uygulaması. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (13), 393-407.

Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (16).

Tekin, A., & Gürçam, Ö. S. (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı OECD Ülke Uygulamaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2).

Telesca, E. (2017). Leaks as drivers of policy change? An analysis of the efforts to combat corporate tax avoidance in the EU. Vocal Europe (17).

The Guardian. (2016a). Mossack Fonseca: inside the firm that helps the super-rich hide their Money. 8 Nisan 2016. https://www.theguardian.com/news/2016/apr/08/mossack-fonseca-law-firm-hide-money-panama-papers. Erişim tarihi: 4/11/2019

The Guardian. (2016b). Austrian bank's CEO quits after Panama Papers reports. 5 Nisan 2016. https://www.theguardian.com/football/2016/apr/06/fifa-ethics-committee-member-juan-pedro-damiani-resigns-panama-papers Erişim tarihi: 4/11/2019

Tørsløv, T. R., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). The missing profits of nations (No. w24701). National Bureau of Economic Research.

Tørsløv, T. R., Wier, L., & Zucman, G. (2017). € 600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish.

Trandafir, A. V. (2010). Tax Competition–Beneficial or Harmful? How Various Tax Measures Affect the Allocation of Resources?. Studies and Scientific Researches. Economics Edition, (15).

Trautman, L. J. (2016). Following the Money: Lessons from the Panama Papers: Part 1: Tip of the Iceberg. Penn St. L. Rev., 121, 807.

Tunçer, M. (2003). Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırması Politikası, Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye-Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Politikaların Uyumlaştırılması, der. Muhsin KAR, Harun ARIKAN, Beta Yayınları, İstanbul.

Turgan, E. (2013). 2008 Krizinin Avrupa Birliği Ülkelerine Etkisi ve Krizleri Önlemeye Yönelik Geliştirilen Mekanizmalar. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.

Türe, F. (2004). Birleşik Avrupa Düşüncesi ve Avrupa Birliği. Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye, Editörler Turgay Uzun-Serap Özen, Seçkin Yayınları, Ankara.

Türk, G. D. (2013). Demokrasinin dördüncü kuvveti yeni medya teknolojileri. XVIII. Türkiye'de İnternet Konferansı, İNETD.

TÜSİAD. (2017). "Dijitalleşen Dünyada Ekonominin İtici Gücü: E-Ticaret". İstanbul.

Ubay, B. (2013). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları", Vergi Dünyası Dergisi, 381/5, 115-123

Uygun, O. (2017). Devlet teorisi. Levha Yayıncılık.

Vail, N. (2017). Cracking Shells: The Panama Papers & Looking to the European Union's Anti-Money Laundering Directive as a Framework for Implementing a Multilateral Agreement to Combat the Harmful Effects of Shell Companies. Tex. A&M L. Rev., 5, 133.

Valenduc, C. (2018). Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go?. ETUI Research Paper-Working Paper.

Van der Jagt, R. (2019). European Parliament adopts TAX3 Committee's recommendations on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance. KPMG Euro Tax Flash. https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/03/Euro%20Tax%20Flash%20from%20KPMG's%20EU%20Tax%20Centre.html Erişim Tarihi: 09.09.2019

VanOpdorp, D. (2019). Deutche Welle Web Sitesi. 07.11.2017 Panama to Paradise th Biggest Tax Evasion Data Leaks in History. https://www.dw.com/en/from-panama-to-paradise-the-biggest-tax-evasion-data-leaks-in-history/a-41277967 Erişim Tarihi: 27/04/2019

Vidal, D. (2019) Renew Europe, The Tax Evasion Committee votes on its findings and recommendations for EU Member States https://medium.com/@RenewEurope/the-tax-evasion-committee-votes-on-its-findings-and-recommendations-for-eu-member-states-b651b8522dbd Erişim Tarihi: 09.09.2019

Vural, İ. Y. (2004). Vergi Rekabeti. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (22).

Ward, S. J., & Wasserman, H. (2010). Towards an open ethics: Implications of new media platforms for global ethics discourse. Journal of Mass Media Ethics, 25(4), 275-292.

Weirich, C. (2018). Fiscal barriers and/or fiscal incentives? What determines the use of different tax policy instruments by European countries?. GRIN Verlag. https://www.grin.com/document/442574

Wildasin, D. E. (2003). Fiscal competition: an introduction. Journal of public economic theory, 5(2), 169-176.

Wilson, J. D. (1999). Theories of tax competition. National tax journal, 269-304.

Wilson, J. D., & Wildasin, D. E. (2004). Capital tax competition: bane or boon. Journal of public economics, 88(6), 1065-1091.

Winner, H. (2005). Has tax competition emerged in OECD countries? Evidence from panel data. International Tax and Public Finance, 12, 667-687.

Yetkiner, E. (2001). Vergi cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri. Vergi Dünyası, (235), 92-96.

Zodrow, G. R., & Mieszkowski, P. (1986). Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods. Journal of urban economics, 19(3), 356-370.

ÖZET

ZARAR VERİCİ VERGİ REKABETİ: AVRUPA BİRLİĞİ, VERİ SIZINTILARI VE MALİ DEMOKRASİ

Gizem GERGİN

Yüksek Lisans Tezi, Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. N. Semih Öz
Ocak 2020, 178 sayfa

Tarihsel süreçte demokratik mücadelenin çıkış noktasını oluşturan vergilendirme yetkisi, çağdaş parlamenter düzenlerin de temelinde yer almaktadır. Küreselleşme neticesinde vergi matrahlarının, özellikle sermayenin, ülkeler arasında hareketli hale gelmesi ise bu yetkinin sorgulanmasına yol açmıştır. Ülkelerin hareketli sermayeyi cezbetmek üzererekabete gitmesi sonucunda kurumlar vergisi oranlarında dibe doğru yarış başlaması, ülkelerin sermayeyi vergilendirme güçlerini aşındırmıştır. Bu durum, bütçe hakkı çerçevesinde vatandaş tercihlerinin maliye politikasına aktarılması anlamına gelen mali demokrasiyi zedelemektedir. Bu çalışmada 2013 yılından itibaren uluslararası kamuoyuna sızdırılan vergiden kaçınmaya ilişkin 6 veri sızıntısının mali demokrasi üzerindeki etkisi, AB ölçeğinde incelenmiştir.

Dünyadaki en geniş kapsamlı ekonomik entegrasyon olan AB, zararlı vergi rekabetiyle mücadele konusunda izlediği etkin politilar nedeniyle bu alanda da başı çeken aktörlerden biridir. AB'deki vergi oranı ve vergi gelirlerinin son 25 yıldaki seyri, zararlı vergi rekabeti neticesinde sermayenin daha az ücret ve tüketimin daha yüksek oranda vergilendirildiğini göstermektedir. Bu da hükümetlerin politika belirleme esnekliğinin azalması bakımından mali demokrasinin aşınması anlamına gelmektedir. Çalışmada Kıyı Ötesi Sızıntıları, Lüksemburg Sızıntıları, HSBC Sızıntıları, Panama Belgeleri ve Paradise Belgelerinden oluşan vergiden kaçınmaya ilişkin veri sızıntılarının yarattığı politika sonuçları incelenerek mali demokrasiye katkıları değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Mali Demokrasi, Avrupa Birliği, Vergi Rekabeti, Veri Sızıntıları

ABSTRACT

HARMFUL TAX COMPETITION: EUROPEAN UNION, DATA LEAKS AND FINANCIAL DEMOCRACY

Gizem GERGİN

Master's Thesis, Department of Public Finance (Public Economics)

Supervisor: Professor Dr. N. Semih ÖZ

January 2020, 178 pages

Taxation power has been in the center of the historical evolution of modern democracies. While the power to tax continues to be a core factor in modern democracies it needs to be re-defined considering the effects of globalization. As tax bases - especially capital - become internationally mobile, countries enter into a race to bottom for corporate tax rates to attract mobile capital, eroding their ability to tax. This consequently constraints fiscal democracy as governments lose their autonomy choosing the level and structure of national taxation. This study examines the effect of 6 data leaks about tax evasion between 2013-2017 on fiscal democracy at EU level.

The EU, being the most comprehensive economic integration in the world, is one of the leading actors in fighting harmful tax competition. The dynamics of tax rates and tax revenues in the EU over the last 25 years show that capital is taxed at a lower rate in contrast to rising taxes on wages and consumption as a result of harmful tax competition. This points to a constraint on fiscal democragy in terms of governments limited flexibility in tax policies. In this study we analyze the policy outcomes of Offshore Leaks, Luxembourg Leaks, HSBC Leaks, Panama Papers and Paradise Papers and their effect on fiscal democracy.

Keywords: Fiscal Democracy, European Union, Tax Competition, Data Leaks