

# Bir Devlet, Haksız Vergi Rekabeti Yoluyla Diğer Devletlerin Hazineslerine Verdiği Mali Zarardan Sorumlu Tutulabilir mi?

## BİR DEVLET, HAKSIZ VERGİ REKABETİ YOLUYLA DİĞER DEVLETLERİN HAZİNELERİNE VERDİĞİ MALİ ZARARDAN SORUMLU TUTULABİLİR Mİ?

**Yazar: AyşeYİĞİTŞAKAR(\*)**

**Yaklaşım Dergisi/ Mayıs 2008 / Sayı: 185**

### I- GİRİŞ

Haksız vergi rekabeti, sermaye dolaşım serbestisi ve kolaylığı nedeniyle bir küreselleşme sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır ve bugün çok sayıda devletin vergi hukuku alanındaki önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır. Vergi rekabeti, vergi yükümlüsüne, mukimi olduğu ülkede kamu hizmetlerinden yararlanmaya devam etmekle birlikte, vergi yükünü önemli ölçüde azaltma ve hatta hiç vergi ödememe olanağı veren yöntemler sağlandığında **“haksız vergi rekabeti”**ne dönüşür(1).

Bir vergi düzenlemesini haksız olarak nitelendirilebilmek için bir takım ölçütler vardır. Bunlardan ilki, coğrafi olarak hareketli bir finans ya da hizmet faaliyetine başka ülkelerde uygulanandan **daha düşük vergi oranı** ya da **sıfır vergi** uygulanmasıdır. Bu ölçüte aşağıdaki ölçütlerden bir veya daha fazlası eşlik ettiğinde rejim haksız olarak kabul edilmektedir(2). Bu ölçütlerden birisi, **“kapalı vergi rejimleri”**dir. Özellikle yabancı kişi ve sermayeye lehte ve özel koşullar tanıdığı halde ulusal yatırımcıları bu imtiyazlardan yararlandırmayan kapalı vergi rejimleri, ulusal vergi gelirleri bakımından önemli düzeye ulaşan bir dezavantaj yaratmadan vergi matrahının kaymasına, ülke içine çekilmesine neden olur. Örneğin, sadece yabancı yatırımcılar tarafından sürdürülen ekonomik faaliyetlere yönelik rejimler, emsallere uygunluk ilkesini gözetmeyen özel muhasebe yöntemleri gibi. Vergi düzenlemelerinde **“şeffaflığın olmaması”** haksız vergi rekabetini belirlemede kullanılan ölçütlerden bir diğeridir. **“Bu durumda idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde her bir yatırımcıya özgü olarak biçilen özel koşullar da sisteme eşlik edebilir. Doğrudan yatırımlar için öngörülen bu özel rejimlerin dışında haksız vergi rekabeti, sermaye gelirlerin de gerçekte vergi kaçakçılığının gizlenmesine destek veren düzenlemeleri de kapsar. Haksız vergi rekabetinin ayırt edici bir özelliği de “uluslararası bilgi değişiminin olmaması”dır. Bu durumda yatırımcının mukim olduğu ülkenin vergiyi doğuran olay hakkında bilgilenebilmesi hukuken olmasa da fiilen önlenmektedir”**(3).

Haksız vergi rekabetinde devletlerin münhasıran vergi mülahazasıyla harekete geçirdikleri tercihli, özel veya istisnai vergi sistemlerini kullanmaları ve bu sayede yatırım yerinin bir devletten diğerine kayması ve sadece finansal kaynakların yapay olarak yönlendirilmesi değil, bunun aynı zamanda diğer bir devletin mali çıkarlarının aleyhine sonuçlar vermesi söz konusudur(4).

Haksız vergi rekabetini, “devletlerin, uluslararası sermayeyi ülke içine çekmek için yapılan yarışta vergilendirme yetkisini kötüye kullanarak, belirli vergi rejimlerini uluslararası hukuktan kaynaklanan iyi niyet kurallarına aykırı bir biçimde meşru olmayan rekabet araçlarına dönüştürmesi ve diğer bir devletin mali menfaatlerine zarar vermesidir”(5) şeklinde tanımlayabiliriz. Bir devlet, uluslararası antlaşmalar veya uluslararası hukukun genel ilkelerine göre diğer devletlerin hazinelerine verdiği mali zarardan sorumlu tutulabilir mi? Günümüzde bu konu tartışılmaktadır.

## II- HAKSIZ VERGİ REKABETİNİN ÖNLENMESİ

Haksız vergi rekabeti sorunuyla etkin bir mücadele için devletlerin birbirleriyle işbirliği yapması gerekmektedir. Bu sebeple OECD ve ulus üstü bir kurum olan Avrupa Birliği haksız vergi rekabeti ile mücadele başlatmışlardır.

OECD Mali İşler Komitesi 1996 yılında haksız vergi rekabetiyle mücadele konusunda çalışmalara başlamıştır. OECD Konseyi, Mali İşler Komitesi’ni haksız vergi rekabeti uygulamaları konusunda görevlendirmiş ve yapılan çalışmaları periyodik raporlarla Konsey’e sunmasını istemiştir(6).

OECD’nin önerdiği küresel vergi işbirliği konusu çeşitli uluslararası platformlarda tartışılmaya ve geliştirilmeye devam etmektedir. Barbados’da 8-9 Ocak 2001 ve Tokyo’da 15-16 Şubat tarihlerinde toplanan bölgesel işbirliği konferanslarının sonuçları, OECD tarafından “**Haksız Vergi Uygulamalarının Dışlanması Hakkında Kolektif Bir Memorandum İçin Çerçeve**” adıyla yayınlanmıştır. Çerçevenin temel ilkeleri, şeffaflık, ayrımcılığın dışlanması ve etkili bilgi değişimi olarak saptanmıştır. Bu kapsamda bilgi değişimi için bir yasal düzenek çerçevesi geliştirilmiştir. Bu çerçeve, vergi idarelerinin banka bilgilerine erişimini, vergi sistemlerinde şeffaf olmayan özelliklerin aşamalı olarak dışlanmasını ve kalıcı bir yerli faaliyet olmaksızın iş dünyasının çekimini önleyecek düzenlemelerin geliştirilmesini öngörmektedir. İşbirliğinin geliştirilebilmesi için vergi sistemleri arasında kapsamlı bir işbirliğinin temellerinin atılması gerekliliği vurgulanmaktadır(7).

Bu çalışmalar, haksız vergi rekabetiyle mücadele konusunda devletlerin giderek artan bir fikir birliği içerisinde olduklarının göstermektedir.

Haksız vergi rekabetine karşı başlatılan bu süreçte Avrupa Birliği Komisyonu, ilk kez 1996 yılında vergi meselesine yeni bir küresel yaklaşımda bulunmuştur. Buradaki temel amaç, “**Topluluk içinde vergi koordinasyonu olmamasından kaynaklanan ekonomik ve sosyal dezavantajların ortadan kaldırılması**” olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede haksız vergi rekabetine yönelik bir vergi paketi oluşturulmuştur. Bu paketteki önlemlerin amacı, Tek Pazar üzerindeki olumsuz etkilerin azaltılması, vergi gelirlerindeki azalmanın önlenmesi ve vergi sistemlerinin daha uyumlu bir biçimde çalışmasını teşvik etmektir(8). Bu önlemler, OECD’den farklı olarak tamamen Topluluk içine yöneliktir(9). Oysa OECD’nin çalışmaları OECD’ye üye olmayan ülkeleri de kapsamaktadır. OECD’nin bir yaptırım gücü olmadığı halde, haksız vergi rekabeti ile işbirliğine yanaşmayan ülkelere öngördüğü ambargo ve benzeri önlemlerin uygulanmasını sağlama gücü vardır(10). Sonuç olarak, OECD’nin haksız vergi rekabetiyle ilgili olarak aldığı Tavsiye Kararları’na haksız vergi rekabeti yaratan ülkelerin büyük bir kısmının uyduğu son rapordan görülmektedir. OECD’nin haksız vergi rekabetiyle mücadele de önemli bir aşama kaydettiği ve etkili olduğunu söyleyebiliriz.

Avrupa Birliği (AB)’nin amaçlarından biri, malların, şahısların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşabildiği bir iç pazar yaratmaktır. “**Serbest Rekabet İlkesi**” böyle bir sistemin temel ilkelerinden birisidir. Bu durumda, hem özel sektör hem de üye devletler serbest rekabeti bozucu eylemlerde bulunmamalıdır. Üye devletler, vergi politikaları yoluyla haksız vergi rekabeti yaratmamalıdır. Böylece, uygulanacak vergisel kolaylıkların sınırı sorunun,

serbest rekabet ve açık pazar ekonomisi ilkesi çerçevesinde haksız vergi rekabeti kavramı ile çözülmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bir devletin, sermayeyi kendisine çekmek amacıyla, haksız rekabet oluşturacak şekilde sisteminde vergisel kolaylıklara yer vermesi serbest rekabet ilkesine aykırıdır(11).

AB, serbest bölgeler gibi gümrük bölgelerindeki belirli alanlarla sınırlı olmayan, bir uçtan bir uca yayılan ticari serbestleştirmeyi ve ticari sadeleştirmeyi sağlamayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda da haklı rekabetin sağlandığından, kaçakçılığa karşı ve güvenli bir ortamın sağlanması için mücadele edildiğinden emin olmak istemektedir(12).

AB Komisyonu'nun 1996 yılındaki Maliye Bakanları Konseyi'nin Verona toplantısının ardından oluşturulan vergi paketi, 1 Aralık 1997'de kabul görmüştür. Bu vergi paketinin içinde olan **“Şirketlerin Vergilendirmesinde Eylem Kodu” (Code of Conduct for Business Taxation)**, haksız vergi rekabetiyle mücadelede ana eksendir(13).

OECD tavsiye kararlarından daha geniş kapsamlı olan Şirketlerin Vergilendirmesinde Eylem Kodu'na göre haksız rekabet, **“üye devletteki kanuni ve idari düzenlemeler ile idari uygulamalar yoluyla bir işletmenin iktisadi faaliyetini nerede yapacağı kararında önemli derece/hissedilir şekilde etkili olunmasıdır.”** Şirketlerin Vergilendirmesinde Eylem Kodu, ilgili üye devlette normal olarak uygulanandan önemli düzeyde düşük (sıfır oran dâhil) miktarda gerçekleşen ve Topluluk içinde ticari faaliyetin yerini belirleyen ya da belirleme potansiyeli bulunan vergisel düzenlemeleri kapsamaktadır(14). Şirketlerin Vergilendirmesinde Eylem Kodu, haksız olduğu düşünülen düşük ve avantajlı bir vergi rejiminin tespitinde, düşük veya sıfır oranın yanında beş genel ölçüt daha getirmiştir. Bunlar(15):

- 1- Avantajın sadece dar yükümlülere ya da dar yükümlülerle yapılan işlemlere uygulanıp uygulanmadığı,
- 2- Avantajın, ulusal vergi matrahını etkilememesini sağlayacak şekilde, ulusal pazardan izole edilip edilmediği (ring-fenced),
- 3- Avantajın, üye ülke içinde gerçek bir ekonomik faaliyette bulunulmadığı ve ekonomik varlık gösterilmediği hallerde dahi tanınıp tanınmadığı
- 4- Çokuluslu bir şirketler grubunun faaliyetlerinden kaynaklanan karın belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası kabul görmüş ilkelere aykırılıp aykırılmadığı,
- 5- Yasal düzenlemelerin idari düzeyde şeffaf olmayan bir şekilde gevşetildiği haller dahil, vergi kurallarının şeffaf olup olmadığıdır.

Eylem Kodu ile üye devletler karşılıklı olarak; yeni haksız vergi düzenlemesi getirmekten kaçınma (hareketsiz kalma yükümlülüğü) ve gelecekteki politikalarını belirlerken Kod'da yer alan ilkelere saygı gösterme yükümlülüğü, mevcut vergi yasalarını ve uygulamalarını yeniden değerlendirme ve haksız rekabet yaratan düzenlemelerini, mevzuat gözden geçirme sürecinden sonra Konsey değerlendirmelerini dikkate alarak, en kısa zamanda yürürlükten kaldırma (geri alma yükümlülüğü), birbirlerini, Eylem Kodu'nun kapsamına girebilecek mevcut bir vergi düzenlemesinden haberdar etme, haksız düzenlemelerin kaldırılmasını amaçlayan ilkelerin üçüncü ülkeler tarafından kabul edilmesini teşvik etme taahhüdü altına girmişlerdir.

Vergi matrahından yüksek oranda indirimler, %100'e varan vergi indirimleri, serbest bölgelerdeki düşük vergi oranları, belirli kategorideki faaliyetlere düşük vergi oranları uygulamaları gelecekteki yatırımlar için ayrılan fonlar aracılığıyla vergi matrahından indirimler haksız vergi rekabeti yaratacak şekilde değerlendirmeye alınan vergi düzenlemeleri arasında yer almaktadır. Off-shore şirketler ile vergiden istisna şirketler alanında ise avantajın sadece dar yükümlü ortaklara tanındığı, mukimlere iş yapma olanağının tanınmadığı veya

mukimler tarafından yürütülen faaliyetlerin istisnadan yararlanmadığı, uygulamanın hareketli sermayeyi hedeflediği tam ve kısmi istisnalar haksız bulunmuştur(16).

### III- SONUÇ

Devletler arasında vergi rekabetinin kötüye kullanılması, uluslararası hukuk bağlamında, **“bazı devletlerin diğer devletlerin mali menfaatlerine aykırı olarak”** dostane olmayan, açıkça veya üstü örtülü gayri meşru davranışlarının haksız vergi rekabeti oluşturacağı sonucuna götürür(17).

Bir devlet, vergi rejimi ile ülkesinde mukim olmayan bir vergi yükümlüsüne tanıdığı kolaylıklar yoluyla, vergi yükümlüsünün kendi ülkesinin mali gelirlerinde düşüşe yol açıyorsa, bundan sorumlu olmalı mıdır? Bir devlet, uluslararası antlaşmalar veya uluslararası hukukun genel ilkelerine göre diğer devletlerin hazinelerine verdiği mali zarardan sorumlu tutulabilir mi? OECD Mali İşler Komitesi, uluslararası hukuk açısından bu konuda bir tartışma başlatmıştır. Ülkelerin, kendi vergi sistemlerini belirlemedeki serbestliği bırakıp, uluslararası kabul gören standartlara göre şekillendirmeleri, şeffaflık ve bilgi değişimi konularında uluslararası standartların oluşturulması gereği savunulmaktadır(18).

Diğer bir devletin vergi gelirlerini yasa dışı biçimde etkileyen devletler için uluslararası işbirliğine ihtiyaç vardır. Öğreti, bu konuda devletin sorumluluğunun mümkün olduğunu ifade etmiştir(19). Haksız vergi rekabeti, devletin, diğer devletlerin mali menfaatlerine zarar verecek şekilde, vergiden kaçınmasının veya vergi kaçakçılığının bir sonucudur ve bu fiiller bütün devletler tarafından kabul gören uluslararası hukukun genel ilkeleri açısından değerlendirilmelidir. Haksız vergi rekabeti, dar yükümlülerin kendi mukimi oldukları ülkelerde vergiden kaçınması veya vergi kaçakçılığına devletlerin katılımı olmadan asla ortaya çıkamazdı. Bu nedenle, dar yükümlünün mukimi olduğu devletin haksız olarak kabul ettiği faaliyetler ile ilgili dar yükümlü ve faaliyette bulunduğu devlet arasındaki işbirliği, uluslararası vergi hukukunun genel ilkelerine ters düştüğü için, uluslararası bir sorumluluk oluşturur. Bu uluslararası sorumluluk, hem vergi cenneti devlet, hem de avantajlı vergi rejimi uygulayan devlete göre maruz kalınmış zarar ve ziyanın onarımına götürür(20).

Öncelikle, devletin sorumluluğunun kaynağı bir antlaşma olabilir. Ancak, antlaşma yoksa genel ilkelere dayanılarak durumun onarılması istenilebilecektir. Bu konuda OECD Tavsiye Kararlarının uluslararası vergi hukuku bakımından sadece üyeleri değil, üçüncü taraf devletleri de bağlayan genel ilkeler olarak kabul edildikleri hatırlanmalıdır.

Devletin sorumluluğu konusunda iki yol vardır: Zararın ödenmesi ve diğer onarım yolları (manevi onarım örneğin, özür dileme ve eski duruma getirme yani zarara neden olan hukuksal işlemin kaldırılması ya da değiştirilmesi gibi)(21). Bu konuda Uluslararası Adalet Divanı kararları yol gösterici olabilir. Konuya ilişkin normlar zaman içinde gelişecektir. Ancak, ilk önlem olarak, haksız vergi rejimi uygulayan ülke ile olan çifte vergilendirme anlaşmalarının feshi veya askıya alınması önerilmektedir. Bunun uygulamaları da görülmüştür. Örneğin, 1986'da ABD ve onun peşi sıra İngiltere, Hollanda Antilleri ile anlaşmalarını yenilememişlerdir. Danimarka, Portekiz'le olan antlaşmasını 1994'te Maderia Serbest Bölgesi sebebiyle fesh etmiştir. Danimarka- İspanya antlaşması, Kanarya Adaları Serbest Bölgesi'ni kapsam dışında bırakmak için Danimarka tarafından fesh edilmiştir. Japonya, 2000 yılında İngiliz Virgin Adaları'nı İngiliz-Japon vergi antlaşmasından çıkarmıştır(22).

Devletlerin egemenliklerine dayanarak vergi politikalarını belirleme yetkileri vardır. Fakat devletler bu yetkilerini kullanırken hukukun genel ilkeleri ile bağlıdırlar. Bu ilkeler doğrultusunda bir devlet haksız vergi rekabeti yoluyla, başka bir devletin hazinesine mali zarar vermemelidir. Haksız vergi rekabetine yol açan bir devletin uluslararası hukuk açısından sorumluluğunun mümkün olduğu öğretilde ifade

edilmesine rağmen, bu konu şu anda teorik düzeyde tartışılmaktadır. Uluslararası hukukta bir devletin sorumluluğuna gidilmesi şeklinde bir uygulama henüz görülmemiştir.

**(\*) Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, Öğretim Üyesi**

- (1) Florence PARLY, "The Code of Conduct and the Fight Against Harmful Tax Competition", **European Taxation**, Vol.40, No:9, September 2000, s.406; Billur YALTI SOYDAN, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayınları, İstanbul 2002, s.36; Funda BAŞARAN, "Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum", **Vergi Sorunları**, Sayı:156, Eylül 2001, s.128
- (2) Billur YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozaği: Günümüz Vergilerinden Geleceğin Olasılıklarına-I", **Yaklaşım**, Sayı:92, Ağustos 2000, s.51
- (3) Wolfgang SCHÖN, "Tax Competition in Europe-The Legal Perspective", **EC Tax Review**, Vol. 9, 2000/2, s.96-97; YALTI SOYDAN, age, s.36-37
- (4) Tullio ROSEMBUJ, "Harmful Tax Competition", **Intertax**, Vol. 27, No:10, October 1999, s.319; PARLY, s.406; YALTI SOYDAN, age, s.37
- (5) Billur YALTI SOYDAN, "Avrupa Birliği'nin Geleceği Tartışması Ekseninde Dolaysız Vergiler: Uyumlaştırmak ya da Uyumlaştırmamak, İşte Bütün Mesele Bu!", **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu**, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, 22-25 Mayıs 2002, Fethiye, TÜRMÖB Yayınları, No:185, s. 130
- (6) Eric OSTERWEIL, "OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared", **European Taxation**, Vol. 9, No:6, June 1999, s.198; OECD, **Competition Policy in Subsidies and State Aid**, DAFNE/CLP (2001)24, 12 - Nov-2001, s.172; Özge GÜNAY, "OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar", **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007, s.122
- (7) Esra EKMEKÇİ, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, No:167, İstanbul 2003, s.13
- (8) YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozaği...", s.53; EKMEKÇİ, age, s.16
- (9) YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozaği...", s.53
- (10) EKMEKÇİ, age, s.14
- (11) BAŞARAN, agm, s. 128.
- (12) Michael LUX, "Dünya Ticaret Örgütü-OECD-Avrupa Birliği ve Serbest Bölgeler" WEPZA, **Küreselleşen Ekonomide Serbest Bölgeler İçin Fırsatlar ve Riskler**" Konulu 24. Yıl Konferansı, Antalya, 18-20 Nisan 2007. <http://www.wepza-antalya.com> (erişim: 12.06.2007).
- (13) YALTI SOYDAN, "Avrupa Birliği'nin Geleceği...", s. 126
- (14) YALTI SOYDAN, "2000'li Yılların Vergisel Mozaği...", s.54
- (15) Toshiaki KATSUSHIMA, "Harmful Tax Competition", **Intertax**, Volume 27, No:11, November 1999, s.396; OSTERWEIL, agm, s.199; YALTI SOYDAN, age, s.53
- (16) YALTI SOYDAN, age, s.60; BAŞARAN-YAVAŞLAR, **Avrupa Birliği'nde Haksız Vergi Rekabeti**, s. 128-129
- (17) ROSEMBUJ, agm, s.319; YALTI SOYDAN, "Avrupa Birliği'nin Geleceği...", s.128
- (18) Edwin van der BRUGGEN, "State Responsibility Under Customary International Law in Matter of Taxation and Tax Competition", **Intertax**, Volume 29, Issue 4, April 2001, s.116
- (19) ROSEMBUJ, agm, s.316-334
- (20) ROSEMBUJ, agm, s. 319
- (21) BRUGGEN, agm, s.136; Bkz. Hüseyin PAZARCI, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, III. Kitap, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1999, s.186 vd.
- (22) BRUGGEN, agm, s.117

**Yazarlar : 'AYŞE YİĞİT ŞAKAR'**