

Uluslararası Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı: Vergi Danışmanlarının Değişen Rolü



Ayhan Üstün
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü



Eray Büyüksekan
Şirket Ortağı,
Vergi Bölümü

Kısaca en az iki ülkede üretim yapan veya hizmet sunan işletmeler olarak tanımlanan çok uluslu işletmeler günümüzde ekonominin temel unsurlarından biri hâline gelmiştir. Öyle ki bazı büyük çok uluslu işletmelerin bütçeleri günümüzde bazı ülkelerin milli gelirini aşmış durumdadır. Birden çok ülkenin vergi rejimine tâbi olan çok uluslu işletmeler, daha fazla ülkenin vergi mevzuatı ve vergi idaresiyle muhatap olmak gibi bir zorluk yaşamakla birlikte, faaliyetlerini daha düşük vergi yükü olan ülkelere kaydırma avantajına da sahiptir. Vergi danışmanları bu doğrultuda çok uluslu işletmeler için uzun yıllardır önemli bir yol gösterici rol üstlenmektedir. Şirketleri iş yaptıkları ya da yapmayı düşündükleri ülkelerin vergi mevzuatı hakkında bilgilendirmek, planlanan yatırımın tâbi olacağı vergi yüklerini ortaya koymak ve daha da önemlisi vergi teşvik ve avantajlarını şirketlerin iş modellerine yansıtmak bu rolün önemli başlıkları olarak görülmüştür. Bununla birlikte çok uluslu işletmeler faaliyete başladıktan sonra ilgili ülkedeki vergi yükümlülüklerinin doğru ve zamanında yerine getirilmesi, varsa teşvik ve avantajlardan en yüksek ölçüde yararlanılması da vergi danışmanlarının önemli görevleri arasında yer almıştır. Ayrıca pratik deneyimler göstermiştir ki bir yatırımı gerçekleştirmenin farklı alternatifleri vardır ve bu alternatif yapılanmalar nihai vergi yükü üzerinde önemli farklar ortaya çıkarabilmektedir. Vergi danışmanlarının bunun gibi yapılanma olanakları konusunda da teknik bilgileri ve yaratıcı fikirleri ile yol gösterici olmaları beklenmektedir.

Çok uluslu işletmelerin dünya ekonomisinde büyüdüğü ve hâkim konuma geldiği 1980'li yılların başından 2000'li yılların sonuna kadar vergi danışmanlarından beklenti hemen hemen yukarıdaki paragrafta açıklanan çerçeveye ile sınırlıydı. Bu dönemde vergi danışmanlarının teknik bilgi ve yaratıcılıklarını harmanlayarak müşterilerine kanuni sınırlar içinde en efektif (düşük) vergi yükünü sunan çözümler geliştirmesi beklenir; bunu sağlayan vergi danışmanları ise bir çözüm ortağı olarak görülürdü. Bu yapılanmaların ortaya çıkardığı vergi tasarrufu, firmaların (ve ortaklarının) yatırımlarından elde ettikleri net kârı artırırken yatırım yapılan ülkeler ise daha çok bu şirketlerin yarattığı ekonomik aktivite, istihdam ve büyüme gibi genel makroekonomik faydalar ile yetinmek durumunda kalırdı.

Küresel Ekonomik Sistemde Yaşanan Değişim

2000'li yılların sonlarına doğru dünyada bazı dengeler değişmeye başladı. Ülkelerin ve şirketlerin agresif büyümelerinin sonuna gelindiği, suni büyüme hamlelerinin yapay finansal enstrümanlarla beslendiği, şirket yöneticilerine büyümeyi teşvik eden politikalarını sürdürmek için şirketin büyümesine bağlı (normalin üstünde) teşvik primleri verildiği bir ara dönemi gördükten sonra; bu dönemin sonunu işaret eden dönüm noktası, yatırım bankası Lehman Brothers'ın 613 milyar dolar ABD doları borç ile iflası oldu. Bu dev finansal kuruluşun batması peşinden birçok benzer kurumu ekonomik krize sürükleyen bir süreci başlattığı gibi, gelişmiş ekonomilerdeki ekonomik düzenin sağlıklı olmayan ve o ana kadar büyüme motivasyonu ile gizlenen birçok özelliğini de gözler önüne serdi.

Bu özellikleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Ekonomik büyümenin kutsandığı küresel ekonomik düzen, aşırı bir borç sarmalı ile finanse edilmiştir.
- Ülkelerin kamu maliyeleri de benzer bir yüksek borç stoku içine girmiştir. Buna bağlı olarak toplumsal refah da aslında kısmen borçla finanse edilmiştir.
- Bazı ülkeler bu düzende daha çok yatırım cezbetmek için vergi rekabeti içine girmiştir.
- Çok uluslu işletmeler, ülkeler arası vergi politikası farklarını (özellikle vergi cenneti olarak adlandırılan düşük vergi rejimine sahip ülkeleri) ve vergi teşviklerini agresif bir şekilde kullanmaya başlamıştır.
- Düşen vergi tahsilatları dolayısıyla kamu kaynaklarının azalması sonucunda ülkelerin çok uluslu işletmelere giderek daha çok bağımlı hâle geldikleri gözlemlenmiştir.

Yeni Ekonomik Gerçekler Çerçevesinde Vergilendirmeye Bakış

Gelişmiş ülkeler, ekonomik büyüme ve kalkınmayı daha önceden gerçekleştirdikleri için, çok uluslu işletmelerin (ve sahiplerinin) çıkış noktası genelde bu ülkelerdir. Ancak çok uluslu işletmeler büyümeye devam etmek ve kârlılıklarını artırmak için görece olarak durağan büyük pazarlar yerine daha çok gelişmekte olan ülkelerde yatırım yapma eğilimine girmişlerdir. Bu gelişmekte olan ülkeler de kendi ekonomik büyümelerini destekleyecek yatırım, teknik bilgi, sektör bağlantıları gibi konularda çok uluslu işletmelerin yatırımlarını çekmeye ihtiyaç duymuşlardır.

İşte bu bağlamda ülkeler kendi vergi politikalarını belirlerken yatırım yapan veya yapması beklenen şirketleri daha düşük oranda vergilendirmeyi ve birtakım vergi teşviki politikalarını uygulamayı tercih etmişlerdir. Hatta bu süreç içinde ülkelerin çok uluslu işletmelerin kendi ülkelerini tercih etmesi için daha avantajlı vergi rejimini sunmak konusunda birbirleriyle yarıştıkları görülmüştür. Bu şekilde ilgili ülkelere mali olarak zarar veren uygulamalara uluslararası literatürde zararlı vergi rekabeti adı verilmektedir. Çok uluslu işletmeler ve vergi danışmanları bu dönemi iyi değerlendirerek kendilerine sunulan ve kanuni sınırlar içinde kalan bu vergi planlama olanaklarını mümkün olduğu kadar kullanmışlardır.

Ancak 2008’de yaşanan global finansal krizin sebeplerinin tartışılmaya başlanmasıyla birlikte ortaya çıkan yeni ekonomik gerçeklikte, ülkeler artık vergi rekabetinin zarar verici etkisini görmeye başlamışlardır. Aynı zamanda çok uluslu işletmelerin bu süreçte makul görülemeyecek ölçüde düşük vergi ödemesi nedeniyle kamu maliyesinin borç sarmalına girdiği ve toplum menfaati için yapılması gereken kamu hizmetlerinin sağlanamaması riskinin ortaya çıktığı anlaşılmıştır.

Özellikle Avrupa Birliği gibi gelişmiş ekonomileri barındıran ülkelerde yaşanan nüfus yapısı ile birlikte toplumun genel refah düzeyinin sürdürülebilmesi için yerel kişi ve kurumların daha fazla vergilendirilmesi veya bazı kamu hizmetlerinden daha az faydalanılması sonuçlarını vermektedir. Bu da uluslararası yatırımcıların o ülkelere elde ettiği gelir karşısında ödediği (ya da ödemediği) vergi yükünü kamuoyu nezdinde tartışılan

bir konu hâline getirmiştir. Bu durum, hem ülke yönetimlerinde hem de genel kamuoyunda çok uluslu işletmelerin vergi politikalarının mercek altına alınmasına, hem de bu esnada vergi danışmanlarının rolünün sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu olgu giderek artan bir eğilimde devam etmekte ve OECD, AB, BM gibi ülkeler üstü kurumların gündeminde önemli bir yere sahip olmaktadır.

Vergilendirmede Yeni Normal Arayışı

Yeni ekonomik sistemde vergilendirmeye bakış açısı aşağıdaki yönde değişmektedir:

- Vergi ödemek sadece kanuni değil aynı zamanda ahlaki bir görevdir.
- Kanundaki boşlukların veya yorum farklarının vergi ödememek için kullanılması topluma karşı olan sorumluluğun yerine getirilmemesi demektir.
- Yapılan işlemin sonucunda adil olmayan bir sonuç doğuruyorsa, vergi kanunlarıyla uyumlu bir iş yapmış olmak kamuoyu nezdinde haklılığı garanti etmez.

Vergi sorumluluğu kavramını bu saptamalar doğrultusunda şu şekilde tanımlamak mümkündür: Vergi bir sonuç olmaktan çok ekonomik aktivitenin içinde yer alan sosyal bir alettir. Sağlıklı bir ekonomi olmadan vergi de var olamaz. Bu anlamda, vergi iş dünyası, devlet ve genel olarak kamu arasında yapılmış sosyal bir sözleşmedir; içinde yaşadığımız ve hayatımızı sürdürdüğümüz toplulukların istikrarlı bir şekilde ve genel iyiliği için gerekli fonlara sahip olduğu bir sistemi amaçlar. Sistemin aktörleri, bu sorumluluk ile hareket etmelidir.¹

“Hem ülkelerin idarecileri hem de kamuoyu nezdinde agresif olarak algılanan vergi tasarrufu sağlayıcı işlemler etik açıdan eleştirilmeye ve hem bu şirketler hem de onlara bu görüşü sağlayan danışmanlar kamuoyu vicdanında ahlaki açıdan mahkum edilmeye başlanmıştır. Bu durum vergi dünyasında yeni normal arayışı olarak adlandırılmaktadır.”

Bu bakış açısı ışığında, bir zamanlar şirketlerin ve vergi danışmanlarının doğal bir hakkı olarak gözüken vergiden kaçınma veya vergi planlaması kavramları ahlaki açıdan sorunlu olarak görülmeğe başlanmıştır. Hem ülkelerin idarecileri hem de kamuoyu nezdinde agresif olarak algılanan vergi tasarrufu sağlayıcı işlemler etik açıdan eleştirilmeye ve hem bu şirketler hem de onlara bu görüşü sağlayan danışmanlar kamuoyu vicdanında ahlaki açıdan mahkum edilmeye başlanmıştır. Bu durum vergi dünyasında yeni normal arayışı olarak adlandırılmaktadır. İş dünyasının önemli aktörleri, bu yeni normal düzende nasıl bir yaklaşım geliştirecekleri konusunda detaylı bir tartışma içindedirler. Örneğin İngiltere’de yeni yürürlüğe giren adil vergi işareti¹ uygulaması şirketlerin vergi politikalarının kamu adaleti ilkesi gözetilerek yerine getirildiğini tespit eden bağımsız bir sertifikasyon sistemidir. İşaret ilk olarak SSE Plc adlı İskoçya kökenli bir enerji şirketi tarafından

alınmıştır.² Başka bir örnekte ise yine İngiltere’de yerleşik bir bankanın etik ilkelerini 2014 yılından itibaren güncellediğini ve yeni ilkeler arasında “İngiltere’de veya herhangi bir ülkede vergi ödeme ile ilgili sorumsuz bir politika izleyen hiçbir kurum veya organizasyona hizmet vermeyeceğinin”³ yer aldığı görülmektedir.

Ülkeler Üstü Bir Sorun Olarak Vergilendirme

Sorumlu vergilendirme sadece ülkelerin ve kamuoyunun ilgisi ile sınırlı kalmamaktadır. Çok uluslu işletmelerin ellerindeki yatırım gücü ve yapılanma olanakları karşısında, ülkelerin kendi başlarına mücadele etmelerinin zorluğu (hatta imkânsızlığı) görüldüğü için, ülkeler üstü kurumlar nezdinde çalışmalar başlatılmıştır. Bunlar arasında en çok ön plana çıkan çalışma OECD bünyesinde yürütülen Vergi Matrahı Aşındırması Yoluyla Kâr Aktarımı ile Mücadele Eylem Planı’dır. Taslak olarak hazırlanan eylem planlarının hayata geçmesi için hem ülke mevzuatlarında hem de ülkeler arası vergi anlaşmalarında önemli değişiklikler gerekmektedir. Bunun olup olmayacağı veya ne hızda gerçekleşeceğine ilişkin belirsizlikler bulunmakla birlikte özellikle farklı ekonomik gelişmişlik düzeyleri ve demografik yapıları olan ülkelerin bu eylem planları içinde kendilerine uygun olan kalemlere yoğunlaşmaları, diğerleri üzerinde ise uzun politik tartışmaların sürmesi beklenmektedir. Ancak en azından vergi kaçığı ile mücadele için ülkeler arası işbirliğinin öneminin kavrandığı ve vergi cennetleri ile mücadele ve bilgi değişimi gibi konularda genel bir uzlaşma olduğu söylenebilir.

¹ Fair tax mark

Vergi Danışmanının Rolü Değişiyor

Bu bilgiler ışığında bir vergi danışmanının sorumlu vergicilik yaklaşımıyla rolü ne olmalıdır? Özellikle vergi danışmanları uluslararası yatırımcılar ile ilişki bakımından kendilerini nasıl konumlandırmalıdır? Bu soruların cevapları içinde yoruma açık kavramları barındırmaktadır. Örneğin sorumluluk, ahlaki tavır, adil vergi dağılımı gibi kavramlar genel olarak kabul görmekle birlikte bunların uygulamadaki karşılıkları çok öznel ve zaman zaman ekonomik ve kültürel gelişmişlik düzeyinden kaynaklanan farklılıklara yol açmaktadır.

“Gelişmekte olan bir ekonominin ülkesinin büyümesi için gerekli yatırım ve istihdam ihtiyacını karşılayacak olan yabancı yatırımcılara vergisel kolaylıklar ve teşvikler sunması normal görülmektedir. Bir vergi danışmanının da çok uluslu bir şirkete bu teşviklerden yararlanmak için yol göstermesi, bu doğrultuda bir yapılanma kurulmasına yardımcı olması kendi ülkesinde daha az vergi ödenmesine yol açacağı için sorumlu vergicilik anlayışı ile çelişir mi? sorusunun yanıtı tartışmaya açıktır.”

Örneğin gelişmekte olan bir ekonominin ülkesinin büyümesi için gerekli yatırım ve istihdam ihtiyacını karşılayacak olan yabancı yatırımcılara vergisel kolaylıklar ve teşvikler sunması normal görülmektedir. Bir vergi danışmanının da çok uluslu bir şirkete bu teşviklerden yararlanmak için yol göstermesi, bu doğrultuda bir yapılanma kurulmasına yardımcı olması kendi ülkesinde daha az vergi ödenmesine yol açacağı için sorumlu vergicilik anlayışı ile çelişir mi sorusunun yanıtı tartışmaya açıktır.

Soruyu daha da genelleştirirsek, verginin topluma katkısı, genel ekonomik aktiviteden ayırt edilebilir mi? Eğer edilemezse, uluslararası yatırımcıların sadece düşük vergi ödemesi dolayısı ile bir ülkeye zarar verdiği değerlendirilmesi doğru mudur?

Bu soruları bir de sınır ötesi boyutlara taşırsak; birden çok ülkede faaliyet gösteren bir şirket için kârlılığın emsal değeri hangi kritere göre ölçülürse adil olarak kabul edilebilir? Bu şirketler faaliyet serbestisi içinde hangi ülkede daha fazla ekonomik faaliyet ve yatırım yapacağını seçerken vergi avantajlarını da dikkate alarak karar vermeleri ahlaki değil midir?

Bunun gibi sorular vergi danışmanlarının hayatını zorlaştırırken onları bu tartışmanın merkezine, yatırımcılar ve kamu otoritesi gibi ana oyuncuların yanına yerleştirmektedir. Bir danışmanın vermiş olduğu görüş sonucu ortaya çıkabilecek sonuçların kamuoyu önünde tartışılmasına ve sadece yasal uygunluk anlamında değil, aynı zamanda ahlaki ilkeler bakımından da kamuoyu nezdinde doğru kabul edilip edilmediğine dair kendisini

ifade etmek durumunda kalmaya hazır olması, artık sıra dışı bir durum olmaktan çıkmıştır. Vergi gibi teknik ve uzmanlık gerektiren bir konunun bu konu hakkında teknik bilgisi olmayan toplum kesimleri ile tartışılması gerekliliği artık kaçınılmaz bir durumdur ve bu da ayrı bir zorluk doğurmaktadır.

“Aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.”

Ancak bu zorluklar vergi danışmanlarına sadece risk yönetimi anlamında bir sorumluluk yüklememektedir. Sorumlu vergi danışmanlarının henüz sıcak ve güncel olan bu tartışmada söz sahibi olarak ortaya çıkacak yeni normal düzende dengeli bir seviyenin kurulabilmesine de katkı vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde, aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.

Vergi danışmanları bu tartışmada söz almalı, gerek kanun koyucu gerekse kamu idaresi nezdinde verginin ekonomik

düzendeki yerinin kamu ile ilişkisi bakımından dengeli bir değerlendirmeye konu edilmesi, mümkün olduğu kadar herkesin anlayabileceği ve uzlaşabileceği objektif yaklaşımlara bağlanmasını sağlamak için çaba göstermelidir. Bunu yapabilmek için vergi danışmanlarının küresel gelişmeleri de yakından takip etmesi ve sadece vergi uzmanlığı nosyonu ile yetinmeyerek ekonomik gelişmeleri anlayıp yorumlayabilen bir vizyona sahip olmaları gerekmektedir.

Sorumlu bir vergi danışmanı, kendi ülkesinin özel koşullarını bilerek ve küresel gelişmeleri yerel gerçeklerle birlikte yorumlayarak mesleki yaklaşımını belirlemelidir.

Örneğin Türkiye gibi hâlen kayıt dışı ekonomi gerçeği olan, işgücü piyasasında herhangi bir sosyal güvencesi olmadan çalışmayı kabul eden (etmek zorunda kalan) bir kesim bulunan ülkelerde bazen temel vergi hakları uluslararası şirketlerin vergi kanunlarını yorumlamasının önüne geçebilmektedir. Toplumun bir kesimi görece olarak verimsiz ekonomik faaliyetleri kayıt dışı olarak sürdürerek hiç vergi vermezken kayıt altında iş yapan çok uluslu işletmelerin mevzuatın öngördüğü vergi teşviklerini ve avantajlarını kullandıkları için eleştirmek ne kadar hakkaniyetli olur? Bu sebeple şu anda küresel ölçekte devam eden tartışmalar ve ülkeler üstü kurumlar nezdinde yapılan çalışmaların Türkiye için uygulanması aşaması yerel ekonomik gerçeklerle birlikte değerlendirilmelidir.

Sorumlu Vergicilik Bakışıyla

Dünyada yeni küresel ekonomik düzen içinde vergilendirmeye bakış açısı da değişiyor ve vergilendirme politikalarında yeni normal arayışları devam ediyor. Bu arayışlardan doğal olarak kamu otoriteleri, vergi mükellefleri kadar vergi danışmanları da etkileniyor. Bu süreçte içinde sorumluluk, ahlaki tavır, adil vergi dağılımı gibi zaman zaman sübjektif kavramlar barındıran sorumlu vergicilik anlayışı hayatımıza giriyor.

Sorumlu vergiciliğin ekonomik hayatın tüm taraflarının hak ve çıkarları gözetilerek hayata geçirilebileceğini düşünüyoruz. Örneğin verginin bir topluma olan katkısı, yatırım, istihdam, nakit akışı gibi genel ekonomik aktivitenin temel unsurlarından ayrı ve kapalı bir konu olarak değil; tam tersine bu denklemin bir unsuru olarak değerlendirilmelidir. Hatta bu denklem ülkeler üstü bir boyuta çıktığı için sorumlu bir vergi danışmanının kendi ülkesinin özel koşullarını bilerek ve global gelişmeleri yerel gerçeklerle birlikte yorumlayarak bir yaklaşım belirlemesi de gerekmektedir.

Sorumlu vergicilik alanında hâlen tartışmaya açık olan konular bulunmaktadır. Sorumlu vergi danışmanlarının henüz sıcak ve güncel olan bu tartışmada söz sahibi olarak ortaya çıkacak yeni normal düzende dengeli bir seviyenin kurulabilmesine de katkı vermesi gerekmektedir. Aksi takdirde, aşırı katı vergi düzenlemeleri veya yorumları nedeniyle ülkesinin menfaatine olacak olan yatırımların yapılmamasına, ertelenmesine veya azaltılmasına sebebiyet vermesi, toplum için vergisel olarak ortaya çıkabilecek bir kayıp veya kaçaktan daha zararlı sonuçlar doğurabilir.

REFERANSLAR

¹ Dr. Rowan Williams **Business, Society and Responsible Citizenship**

² <http://sse.com/beingresponsible/>

³ www.cooperativebank.co.uk/aboutus/ourbusiness/ethicalpolicy?int_cmp=topnav_whoare_ethicsvalues