

MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA PROJESİ'NDE GELİNER AŞAMA VE KAZANIMLAR

Mustafa Cemil KARA¹, Ersan ÖZ²

Öz

2013 yılında G20 ve OECD tarafından geliştirilen Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma [BEPS] Projesi geçen zaman içinde uluslararası vergilendirme rejimine vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırma önlemede çok önemli yenilikler kazandırmıştır. Kârın elde edildiği ve değer üretildiği yerde ya da bir şekilde bir yerde vergilendirilmesi gereği gelinen aşamada iyice belirgin hale gelmiştir. BEPS Projesi kapsamında geliştirilen asgari standartlar, en iyi uygulamalar, ortak yaklaşımlar ve tavsiyeler ülke vergi sistemlerinin birbirine daha fazla yaklaşmasını sağlamıştır. Bu çalışmada, BEPS Projesi'ne ilişkin yapılan çalışmaların önemi, güncel durumu ve kazanımları ortaya konulmuştur. Çalışmanın amacı, proje eylemleri kapsamında ortaya çıkan yeni kuralların temel esaslarının ve uygulama gerekçelerinin anlaşılmasına katkıda bulunmaktır. Çalışmanın diğer bir katkısı, uluslararası vergi sisteminin BEPS sonrası dönemde nasıl şekilleneceğine yönelik okuyucuya güçlü ve somut değerlendirmelerde bulunma olanağı sunmasıdır. Bu çalışma, konuyla ilgili yeni vergilendirme kurallarına dair bilgi ve değerlendirmeleri içeren OECD rapor ve çalışmaları ile alanında kıymetli birçok akademik çalışmadan yararlanılarak oluşturulmuş betimsel bir araştırmadır.

Anahtar Kelimeler: BEPS Projesi, Uluslararası Vergilendirme, Çok Uluslu Şirketler, İş Birliği.

JEL Kodları: K34, H25, H26.

THE PROGRESS AND THE ACHIEVEMENTS IN THE BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT

Abstract

The Base Erosion and Profit Shifting [BEPS] Project, developed in 2013 by the G20 and OECD, has brought significant innovations to the international taxation regime in preventing tax avoidance and tax evasion. The fact that profits should be taxed where profits are earned and value is generated, or somewhere, in some way, has become evident. The minimum standards, the best practices, the common approaches and the recommendations developed within the scope of the BEPS Project have resulted in the tax systems of countries becoming closer to each other. In this article, the significance, current status and achievements of the BEPS Project are presented. The aim of this article is to contribute to the understanding of the basic principles and rationale for the implementation of the new taxation rules resulting from the action steps of the project. Another key contribution of the article is to provide the reader with the opportunity to make firm and concrete assessments on how the international tax system will be shaped in the post-BEPS era. This article is a descriptive study that utilizes OECD reports and studies, which include relevant information and assessments on the new taxation rules, as well as a number of valuable academic studies in the field.

Keywords: BEPS Project, International Taxation, Multinational Corporations, Collaboration.

JEL Codes: K34, H25, H26.

¹ Dr., Gelir İdaresi Başkanlığı, mckara61@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-3756-8719>

² Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ersanoz@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-1847-8841>

GİRİŞ

Bilgi ve ulaştırma teknolojilerinde görülen baş döndürücü ilerleme, çok uluslu şirketlerin [ÇUŞ] ülkeler arası ticaret ve yatırım faaliyetlerinde ve sermaye hareketliliğinde olağanüstü artışı da beraberinde getirmiştir. Ülkelerin ÇUŞ'ların ekonomik faaliyetlerini kendi ülkelerine çekme isteği ise zararlı vergi rekabetinin önünü açmıştır. Dünyanın birçok yerinde sahip oldukları şirket ve iş yerleri vasıtasıyla gerçekleştirdiği sınır ötesi ekonomik faaliyetlerinden ötürü ÇUŞ'lar, bu “dibe doğru yarış”tan³ kazançlı çıkmış ve diğer ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerinden ötürü ya hiç vergi ödememiş ya da olması gerekenden düşük tutarlarda vergi ödemiştir. ÇUŞ'ların bu çabaları ülkelerin gelirlerinde büyük aşınmalara neden olmuş ve ülkeleri ve küresel ekonomiyi milyarlarca dolar zarara uğratmıştır.

Ülke ekonomilerinin ve vergi sistemlerinin karşılaştığı kayıp ve zararlar, ekonomik faaliyetlerin kaynaklandığı ülkede vergilendirilmesi gerektiği sloganının daha fazla seslendirilmesine zemin hazırlamıştır. Nihayet 12 Şubat 2013 yılında G20 ve OECD, BEPS'e yol açan uygulamalara karşı 15 eylem adımını içeren BEPS Projesi'ni yayımlamıştır. BEPS Projesi'nin uluslararası vergilendirmede daha önce yapılan çalışmalara kıyasla vergi sistemleri arasındaki farklılıkların mümkün olduğunca azaltılmasını ve bunların bir dereceye kadar uyumlaştırılmasını hedefleyen daha kapsamlı ve etkin bir çalışma olarak şekillendirildiği dikkat çekmektedir. BEPS Projesi, çalışmalarını asgari standartlar, tavsiyeler ve en iyi uygulamalar şeklinde sonuçlandırmakta ve bunları tüm ilgili ülkelere eşit şartlarda uygulanmak üzere işlevsel hale getirmektedir. ÇUŞ'ların karmaşık vergi planlamaları vasıtasıyla vergi matrahlarını aşındırması ve kârlarını kaydırmasına karşı ulusal yasaların yeterince karşılık verememesi ve etkili olamaması karşısında, bu alandaki şiddetli ihtiyaca yeni ilke ve kurallarla karşılık verebilmesi BEPS Projesi'ni dünya vergi gündeminin ilk sırasına taşımıştır. Kurumlar vergisi sistemlerinde uluslararası uyumun tesis edilmesine, uluslararası vergi kurallarının özün önceliği temelinde güncellenmesine ve vergide öngörülebilirliğin artırılması yanında şeffaflığın sağlanmasına önem vermesi, BEPS Projesi'nin dayandığı temel unsurları oluşturmaktadır.

BEPS Eylem Planı'nın projelendirilmesiyle ülke vergi gelirlerinde aşınmalara yol açan BEPS uygulamalarını önlemek üzere ülkeler için daha fazla iş birliği ortamının önü açılmıştır. Hibrit uyumsuzluklar, zararlı vergi rekabeti, vergi anlaşmalarının istismarı, transfer fiyatlandırması [TF], finansman giderleri gibi birçok BEPS uygulamalarını kapsamlı biçimde eylem adımlarına dönüştüren BEPS

³ Ülkelerin yabancı sermayeyi çekmek için vergi istisnası ve muafiyetleri, vergi oranlarında indirim gibi vergi teşviklerini birbiriyle yarışır gibi sağlama çabalarını ifade etmektedir.

Projesi'nin “kâr nerede elde ediliyorsa orada vergilendirilmeli” ve “tüm gelir bir yerde bir şekilde vergilendirilmeli” ilkelerini merkezine aldığı anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada, G20 ve OECD'nin uluslararası vergilendirmeye yeni ilke ve kurallar getiren BEPS Projesi'nin her bir eylemi bakımından çalışmaları değerlendirilerek söz konusu projenin güncel durumu ve kazanımları ortaya konulmuştur. Ayrıca, bu çalışmada BEPS Projesi'nin uluslararası vergi sisteminin uyumlaştırılması ve bütünleştirilmesi bakımından önemine ve rolüne dikkat çekilmiştir. Bu çalışmayla, uluslararası vergi sisteminin BEPS sonrası dönemde nasıl şekilleneceğinin anlaşılmasına katkıda bulunulacağı umulmaktadır. Ayrıca bu makale, BEPS sonrası döneme hazırlık bağlamında, ülkelerin BEPS Projesi ile ilgili standartlar, kurallar ve tavsiyeler paralelinde ilgili yasal değişiklikleri ve gerekli hukuksal ve ekonomik analizleri yapabilmeleri için farkındalıklarını artırmayı amaçlamaktadır.

VERGİDEN KAÇINMA/VERGİ KAÇIRMA VE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

Vergiden kaçınma yasal boşluklardan yararlanmak yoluyla yapılan bir vergi ödememe eylemidir. Mükellef bu eylemiyle yasalar çerçevesinde herhangi bir ihlâli bulunmaksızın vergi yükümlülüklerini azaltmaktadır. Yasa koyucu, yasalardaki boşluğu kasıtlı biçimde oluşturabilmekte ya da yasaları tasarlarken vergiden kaçınmaya imkân veren durumları kavramayı öngöremeyebilmektedir (Finnerty, Merks, Petriccione ve Russo, 2007, s. 58). Vergiden kaçınma yasal olsa bile mükelleflerin yasalardaki boşlukları, sıkça kullanmaları ve vergi kayıplarına yol açmaları ülkelere büyük bir sorun olarak görülmektedir. Vergi kaçırma ise vergi mükellefleri yasa dışı yollarla vergi yükümlülüklerini azaltmak çabasıdır (Finnerty vd., 2007, s. 49). Başka bir deyişle, vergi kaçırma eylemi, vergi yasalarının konuluş amacına aykırı olmakta ve mükellefleri cezai ve idari müeyyidelerle karşı karşıya bırakmaktadır (Kara, 2021, s. 61).

1980'li yıllardan itibaren küresel düzeyde artan ekonomik serbestleşme, döviz kontrolü uygulamalarının kaldırılması, ÇUŞ'ların sayısındaki ve sınır ötesi ekonomik faaliyetlerdeki olağanüstü artış, finansal ve teknolojik ilerlemeler vergiden kaçınma yöntemlerinin de zenginleşmesini netice vermiştir (Çevik, 2013, s. 142). Öte yandan, ÇUŞ'ların ülke vergi sistemi farklılıklarından ve boşluklarından, vergi anlaşmalarının ve vergi cennetlerinin sağladığı imkânlardan yararlanma eğilimi yüksek olup bu amaçla profesyonel danışmanlık hizmeti aldıkları bilinen bir gerçektir (Kara, 2021, s. 63).

Dijital ekonominin yükselişi, dünya çapında zararlı vergi rekabetini, gayrimaddi hak transferlerini ve sınır ötesi hizmetleri artırmıştır. Finansal piyasalarda işlem gören çok farklı borçlanma ve yatırım enstrümanlarının ülkelere farklı farklı tanımlanmaları, gelirin türünde yapılan manipülasyonlar, transfer fiyatlandırmaları, düşük vergili ülkelere kazancın kaydırılması, yüksek vergili ülkelere maliyetlerin toplanması, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının [ÇVÖA] istismarı, şirketler arasında emsal faiz

oranından farklı oranların uygulanmak suretiyle aşırı kredi faiz giderleri veya gelirlerinin mevcudiyeti vs. yollarla ÇUŞ'lar tarafından yapılan vergiden kaçınma/vergi kaçırma faaliyetleri kurumlar vergisi gelirlerini aşındırmaktadır.

Vergi cennetleri de vergiden kaçınma/vergi kaçırma faaliyetlerinin başka bir odağı olarak dikkat çekmektedir. Vergi cennetlerinde cömertçe verilen vergi imtiyazları ve teşvikleri ÇUŞ'lar lehine büyük olanaklar sunmaktadır. ÇUŞ'lar, gayrimaddi hak ve faiz ödemelerini hiç vergilendirmeyen ya da çok düşük tutarlarda vergilendiren vergi cennetlerine bu türden gelirlerini rahatça yönlendirebilmektedirler (Kara, 2021, s. 60). ÇUŞ'lar bir kısmı bahsedilen yollarla ekonomik faaliyette buldukları ülkelerin vergi sistemleri arasındaki boşluklardan ve farklılıklardan azami ölçüde yararlanmaktadır. Dolayısıyla, gelir unsurlarının vergilendirilmemesi ya da gerektiği gibi vergilendirilmemesi ülke kurumlar vergisi gelirlerine büyük zarar vermektedir. ÇUŞ'ların sınır ötesi hareket yeteneğinin yüksekliği ve kazançlarının düşük vergili ülkelere aktarılmasında yaptıkları manipülasyonlar karşısında ülkelerin çaresizliği dünyanın ana vergi gündemlerinden biri olmuştur. Vergi gelirlerine ihtiyacı büyük olan az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere ÇUŞ'ların yeterince ve gereğince gelir ödemediği yönünde şikayetler ve rahatsızlıklar had safhaya ulaşmıştır.

ÇUŞ'ların yol açtığı matrah aşındırmalarının ve vergi kayıplarının etkin bir uluslararası koordinasyona ihtiyaç duyduğu iyice anlaşılmalı olup G20, OECD, BM ve AB gibi uluslararası kuruluşlar, uluslararası düzeyde iş birliğini artırmak ve uzlaşma arayışı amacıyla yoğun girişimlerde bulunmuşlardır. Bu girişimlerin en iddialısı ve şimdiye kadar göstermiş olduğu performansla en başarılısı BEPS Eylem Planı ve bu doğrultuda projelendirilen eylem adımları olmuştur. BEPS Eylem Planı'nın daha çok yasalara aykırı olmayan vergiden kaçınma faaliyetleriyle mücadeleyi merkezine aldığını belirtmekte yarar bulunmaktadır.

MATRAH AŞINDIRMA VE KÂR KAYDIRMA EYLEM PLANI

Vergi konularında dünyadaki sınır ötesi iş birliklerinin, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak amacıyla bir türlü istenilen düzeyde sağlanamaması ve buna olan ihtiyacın şiddetlenmesi, BEPS Eylem Planı'na özel önem atfedilmesiyle sonuçlanmıştır. BEPS sorununa olan farkındalığın ve kamuoyunda oluşan tepkinin gittikçe artması neticesinde özellikle 2009 yılından itibaren BEPS'i öncelikleri arasına yerleştiren G20 ülkeleri, OECD'nin çabalarıyla küresel düzlemde bir projenin şekillendirilmesi için motive olmuştur (Kara, 2018, s. 46). G20 Liderleri, Eylül 2013'te Saint-Petersburg'daki Zirve'de BEPS Eylem Planı'nı onaylamıştır. Böylece OECD, G20'nin siyasi desteğini de elde ederek ve bu destekle vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığının önüne geçmek üzere birçok konuyu eylem planının kapsamına almıştır. BEPS Projesi özünde BEPS uygulamaları yoluyla matrah aşındıran ve kâr kaydıran ÇUŞ'lar ve işlemleri

çoğunlukla idarelerce izlenebilen yerel şirketler arasındaki eşitsizliğin ve dengesizliğin çözümüne yönelik bir çağrı özelliğindedir (Law, 2014, s. 41).

BEPS Projesi, şirketlerle birlikte devletlerin de vergilendirme bakımından âdil olanı uygulamaları gerektiğinin altını çizmektedir (Saint-Amans ve Russo, 2016, s. 237). Bu bağlamda, projenin vergi matrahının ülkeler arasında daha âdil biçimde paylaşılmasına katkıda bulunması beklenmektedir. Vergi adaletine uygun bir eylem planının ortaya konulmasının ve koordineli biçimde uygulanmasının gerek şirketler gerek devletler nezdinde BEPS Projesi'nin performansını etkileyeceği aşikârdır.

BEPS Projesi'nin kurgulanmasında gelişmiş ülkelerin içinde bulunduğu mali krizlerin etkisi ve bu krizlerden kurtulmak adına vergi gelirine duyulan ihtiyaç göz ardı edilemez (Brauner, 2016, s. 989). Projenin OECD'nin dünya nezdindeki pozisyonunun kuvvetlendirilmesine katkıda bulunduğu ve gelişmiş devletlere vergi geliri tahsilatı imkânı tanıdığı söylenebilir (Brauner, 2016, s. 990). BEPS Projesi'nin G20 ülkelerince başlatılan bir proje olduğu dikkate alındığında güçlü bir siyasi girişim olduğu açıktır (OECD/G20 Leaders' Declaration, 2012, para. 48). Zira mevcut uluslararası vergi rejiminin arkasında sınırlı bir siyasi destek gören teknokrat bir ekibin bulunduğu hatırlanmalıdır (Myszkowski, 2016, s. 279).

15 eylemi kapsayan BEPS Projesi'nin belli bir takvim doğrultusunda gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. "Asgari standartlar", "ortak yaklaşımlar" ve "en iyi uygulamalar" şeklinde detaylandırılan proje unsurları oldukça etkili bir eylem planı olarak göz önündedir (Uslu, 2018, s. 5). Asgari standartlar dört adet olarak belirlenmiş olup aşağıdaki gibidir:

- 1- Zararlı vergi uygulamalarının şeffaflık ve esaslı faaliyet bağlamında daha etkili biçimde önlenmesini sağlamak (5. eylem)
- 2- Anlaşma istismarının önlenmesini sağlamak (6. eylem)
- 3- Transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun oluşturulmasını sağlamak (13. eylem)
- 4- İhtilafları çözümlene mekanizmalarının etkinleştirilmesini sağlamak (14. eylem)

OECD, oluşturduğu BEPS Kapsayıcı Çerçeve⁴ ile BEPS Projesi'nin az gelişmiş/gelişmekte olan ülkeleri de mümkün olduğu kadar kapsamına almasını ve asgari standartların ülkeler tarafından eşit şartlarda

⁴ Inclusive Framework.

uygulanmasını sağlamaya çalışmaktadır. Kapsayıcı Çerçeve'nin üye devlet sayısı Türkiye dâhil 140'ı geçmiş durumdadır.

BEPS Projesi üç saç ayağı (uyum, özün önceliği ve şeffaflık) üzerinde bina edilmiş olup projenin uluslararası vergi rejiminde ne tür değişiklikleri gerçekleştirdiğinin ya da planladığının anlaşılması için sırasıyla projeyi oluşturan eylemlere, içeriklerine ve kazanımlarına aşağıdaki başlıklar altında yer verilmiştir.

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

BEPS Projesi'nin dijital ekonominin vergilendirilmesi konulu 1. eylemi, dijital ekonomideki gelişmeler neticesinde ortaya çıkan doğrudan ve dolaylı vergi sorunlarına çözüm bulmak üzere oluşturulmuştur. OECD tarafından Eylül 2013'te kurulan Dijital Ekonomide Görev Gücü (TFDE⁵) dijital ekonomiden kaynaklanan vergilendirme sorunlarını ve dijital ekonominin kavranmasına yönelik çözüm önerilerini ortaya koyacak raporları hazırlamakla görevlendirilmiştir. Kuruluşa OECD ve G20 üyeleri dışındaki ülkelerin de katılımı sağlanarak çözüm önerilerinin kapsayıcılığının artırılması amaçlanmıştır.

Gelişen dijital ekonomi, ticari faaliyetleri hızla elektronik ortama aktarmış ve iş yapma biçimlerini değiştirerek yeni iş modelleri ortaya çıkarmıştır. Yeni iş modelleri eğitimden sağlığa, perakendeden toptan satışa, bankacılık ve sigortacılıktan reklam hizmetlerine, eğlenceden bilgi depolama ve erişim hizmetlerine kadar çok sayıda faaliyeti içerecek şekilde satıcı, üretici ve tüketicileri sanal ortamda bir araya getirmektedir (Kara ve Öz, 2016a, s. 31). Mal ve hizmetlerin alınıp satılması, üretimi, tasarımı ve tanıtımı ile bankacılık ve danışmanlık hizmetleri gibi geleneksel ticari işlemler dijital ortamda yapılabılırken müzik, film, video içerikleri ve metin gibi dijital ürünler de alışverişe konu olabilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012, s. 63).

Bir ülkeye ait işletme, diğer ülkede fiziksel varlığının bulunmasına gerek olmaksızın dijital ortamda diğer ülke vatandaşları ile ticari faaliyetlerini yürütebildiğinden diğer ülke tarafından vergilendirilememektedir. Mevcut ÇVÖA kuralı, işletmenin diğer ülke vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi için bu ülkede fiziksel olarak bulunmasını gerektirmektedir. Çoğu ülkenin iç hukukunda yer alan ve fiziksel bir yapı gerektiren iş yeri kavramı dijital ekonomiyi kavrayamamaktadır. Gerçekte iş yeri oluşumuna neden olan faaliyetler dijital ekonominin hızı ve sınır tanımazlığı nedeniyle vergilendirilememektedir. Buna ÇUŞ'ların faaliyetlerini iş yeri tanımı dışına çıkarma yönündeki çaba ve planlamaları eklenince ülkelerin gelir kayıpları ciddi boyutlara ulaşmaktadır.

⁵ The Task Force on the Digital Economy.

Mevcut vergi kanunlarının geleneksel iş modellerinin faaliyet gelirini vergilendirirken sınır ötesi dijital ekonomi faaliyetlerini kavramaktan uzak oluşunun ve küresel dijital ekonomi büyüklüğünün devasa boyutlara ulaşmasının, dijital ekonominin vergilendirilmesi konulu eylemin BEPS Projesi'nin ilk eylemi olarak belirlenmesinde etkili olduğu söylenebilir. Bu eyleme ilişkin final rapor Ekim 2015'te yayımlanmıştır. 2018 yılının Mart ayında ara dönem raporu adıyla önceki raporların tamamlayıcısı niteliğinde bir rapor daha yayımlanmıştır. 2019 yılında ise ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi sorunlarına karşı bazı önerileri içeren iki sütunlu⁶ bir doküman hazırlanmıştır. Bu iki sütun için bir çalışma planı 2019 yılı içinde oluşturulmuş ve nihayet 2020 yılı içinde çalışma raporları teknik detayları ve açıklamalarıyla tamamlanabilmiştir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde uzun bir süre uzlaşıya varılamamasının temelinde “geliri diğer ülkeye kaptırmama” anlayışının yattığı söylenebilir. Ülkeler arasında çıkar çatışmalarının söz konusu olduğu dijital ekonomi faaliyetlerine ait gelirlerin kim tarafından vergilendirileceği konusunda uzlaşım şimdiye kadar sağlanamamış, ülkeler bu soruna kendi iç hukuk kuralları ile çözüm bulmak üzere arayışa girmiştir. Bu çabaların sonunda İngiltere’de “kaydırılmış kazanç vergisi”⁷, Hindistan’da “dijital denkleştirme vergisi”⁸, İtalya’da “dijital işlem vergisi”⁹ gibi vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Türkiye de internet ortamında verilen reklam hizmetlerine yönelik olarak yapılan ödemelerden %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı getirmiş, öte yandan dijital ortamda sunulan belirli hizmetleri %7,5 oranında dijital hizmet vergisine tabi tutmuştur¹⁰.

8 Ekim 2021 tarihinde, Türkiye’yi de içerecek şekilde, 137 ülkenin dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesindeki sorunlara çözüm bulmak amacıyla iki sütunlu (Sütun 1 ve Sütun 2) bir mekanizmanın kabul edildiği Kapsayıcı Çerçeve tarafından beyan edilmiştir.

Sütun 1, pazar ülke özelliği gösteren kaynak ülkelere vergilendirme yetkisi tahsis etmektedir. Sütun 1 kurallarıyla ilgili olarak taslağı hazır durumda olan çok taraflı bir anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle ÇUŞ’lar, diğer ülkelerde fiziksel varlığı bulunmasa da ticari faaliyette bulunmaları halinde vergi ödemek zorunda kalacaktır. Tutar A olarak adlandırılan bir matraha uygulanacak yeni vergilendirme hakkı, 20 milyar avro ve %10 vergi öncesi kârlılık eşiğini aşan ÇUŞ’ları kapsamına almaktadır (OECD, 2021, s. 1). Tutar A’nın kapsamına giren ÇUŞ’ların gelirinin %10’unu aşan bakiye kârının %25’i gelir tabanlı bir

⁶ Two pillars.

⁷ Diverted profit tax. Suni yollar ile İngiltere’den kaydırılan kazançlar ile sınırlı olacak şekilde %25 oranında uygulanmaktadır.

⁸ Equalization levy. Hindistan’da yerleşik olmayanlarca sağlanan çevrimiçi reklam hizmetleri için ödenen brüt miktardan yapılan %6 kesinti şeklinde uygulanmaktadır.

⁹ Web tax. İtalya’da yerleşik ve yerleşik olmayan şirketlere uygulanan işlem temelli bir dijital işlem vergisi olarak 1 Ocak 2019’da yürürlüğe girmiştir.

¹⁰ 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

dağıtım anahtarıyla pazar ülkelere dağıtılacaktır. Tutar A'nın pazar ülkelere dağıtılabilmesi için bir ÇUŞ'un bir pazar ülkesinde 1 milyon avroyu aşan tutarda gelir elde etmesi gerekmekte olup gayrisafi yurt içi hasılası 40 milyar avrodan düşük ülkeler için bu eşik 250.000 avro olarak belirlenmiştir (OECD, 2021, s. 1). ÇUŞ'lar zorunlu ve bağlayıcı nitelikteki uyuşmazlıkların önlenmesi ve çözümlenmesi mekanizmasından faydalanabilecek olup yeni vergileme hakkına ilişkin oluşabilecek ihtilaflar kurulacak panellerde karara bağlanacaktır.

Pazar ülkelerde fiziksel varlık bulunduran şirketlerin kârı mevcut kurallara göre vergilendirilmeye devam edecektir. Öte yandan, ülkelerin dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik uyguladığı dijital hizmet vergileri gibi tek taraflı önlemlerin kaldırılmasının söz konusu olacağı vurgulanmalıdır. Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeler 2024 yılında veya Sütun 1 ile ilgili Çok Taraflı Sözleşme yürürlüğe girene kadar adı geçen sözleşmede tanımlanan nitelikteki dijital hizmet vergileri veya benzeri önlemleri ihdas edemeyecektir. Çok Taraflı Sözleşme'nin 2024 yılının Haziran ayı sonuna kadar da imzaya açılmasının öngörüldüğü de söylenmelidir.

Sütun 2 ise ÇUŞ'ların düşük vergilendirme yapılan veya hiç vergilendirme yapılmayan ülkelerdeki iştirak ve iş yerlerinin %15 oranında asgari bir vergilendirmeye tabi tutulmasını öngörmektedir. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Model Kuralları 20 Aralık 2021 tarihinde, Model Kurallara Dair Yorumlar ve Örnekler 14 Mart 2022 tarihinde ve Model Kurallara Dair İdari Rehberler ise Şubat, Temmuz ve Aralık 2023 tarihlerinde 3 set olarak yayımlanmıştır. Bu dokümanlar yeni kuralların nasıl uygulanacağını örneklerle ortaya koymaktadır. Sütun 2'ye dair uygulama 2024 yılında başlamış olup elliden fazla ülkeye bu yeni kuralları uygulamaya yönelik adımlar çoktan atılmış durumdadır. Sütun 2 kurallarının Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelere 31 Aralık 2023 tarihine kadar iç hukuk kuralları haline dönüştürülmesi amacıyla bir AB Direktifi¹¹ hazırlanmıştır. Almanya, Belçika, Çekya, Danimarka, Finlandiya, İrlanda, İsveç, Macaristan ve Slovenya ÇUŞ'lar nezdinde asgari kurumlar vergisi uygulanmasını tesis etmek üzere Sütun 2 kurallarını iç hukuklarına aktarmışlardır. Öncesinde Güney Kore'nin, Sütun 2 kurallarını 1 Ocak 2024 tarihinde veya sonrasında başlayan mali yıllar için yürürlüğe girecek şekilde iç hukukuna aktaran ilk ülke olduğunu belirtmekte yarar bulunmaktadır. Birleşik Krallık, söz konusu kuralları 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulamaya başlamıştır. Malezya, asgari kurumlar vergisine dair kuralları parlamentosunda onaylayarak uygulama tarihini 2025 yılı olarak belirlemiştir. Türkiye ise 02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la 5520

¹¹ Council Directive (2022) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union.



sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) farklı ülke uygulamaları, OECD'nin yayımladığı model kurallar ve rehberler göz önünde bulundurularak dünya çapında elde ettikleri yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını (TL) aşan ÇUŞ'lara asgari düzeyde kurumlar vergisi uygulanmasını amaçlayan düzenlemeler "Beşinci Kısım" olarak ilave edilmiştir.

Küresel asgari kurumlar vergisinin tahsiline dair iki temel kural bulunmaktadır. Asıl kural özelliğinde olan ve uygulama önceliğine sahip "Gelir Dâhil Etme Kuralı (the Income Inclusion Rule-IIR)" bir nihai ana şirketin veya ana şirketin her bir düşük vergilendirilmiş iştiraki için "tamamlayıcı vergi (top-up tax)" ödemesini, bu kuralın uygulanmadığı hallerde bir destek mekanizması olan "Yetersiz Vergilendirilen Ödemeler Kuralı (the Undertaxed Payment Rule-UTPR)" ise ilk kurala göre toplanamayan tamamlayıcı vergi miktarıyla sınırlı olmak üzere bir indirim reddi veya eşdeğer bir düzeltme gerektirmektedir. UTPR ana şirket ülkelerinin Sütun 2 kurallarını uygulamadıkları veya vergi sistemlerinde asgari efektif vergi oranından düşük vergi uyguladıkları durumda IIR'ye destek olması için tasarlanmıştır (Englisch, 2021, s. 42).

BEPS Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkeler ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan gelirin kaynak ülkede %15 efektif vergi oranının altında vergilendirilmesi halinde ana şirketin mukim olduğu ülkelerin bu geliri vergilendirme yetkisinin oluştuğunda uzlaşmış durumdadırlar. Sütun 2 kuralları, ilgili mali yıldan önceki dört mali yıldan en az ikisinde konsolide grup hasılatı 750 milyon avro veya daha fazla olan ÇUŞ grupları ve şirketleri için uygulanacaktır. ÇUŞ gruplarının %15 efektif vergi oranından düşük vergilendirme yapılan ülkelerdeki iştirak ve iş yerlerinin asgari bir vergilendirmeye tabi tutulacağı bir dönem başlamıştır. Diğer bir anlatımla, ekonomik faaliyet gösterilen her bir ülke bazında tespit edilen efektif vergi oranı %15 asgari vergi oranının altında olduğunda, o ülkede doğan kârlara bir tamamlayıcı vergi getirilmektedir¹². Asgari vergi oranı ile uygulanmakta olan düşük vergi oranı arasındaki fark ise tamamlayıcı verginin ilave ne olması gerektiğini ortaya koyacaktır. Aradaki farka karşılık gelen tamamlayıcı vergi genellikle ÇUŞ'un ana şirketinin bulunduğu mukim ülkede ödenecektir.

Küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasının iki temel kuralına ilaveten OECD'nin Nitelikli Yerel Tamamlayıcı Vergi Kuralı (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax-QDMTTR) da tasarladığı belirtilmelidir. QDMTTR, tamamlayıcı verginin şirketin mukim olduğu yabancı ülkede alınmasının önüne geçmekte ve küresel asgari kurumlar vergisinin kaynak ülkede alınmasını temin etmektedir. Bir başka deyişle, yerel düzeyde uygulanacak tamamlayıcı kurumlar vergisi küresel asgari kurumlar vergisi matrahına dair yerel kurumlar vergisi yükümlülüğünü %15 efektif vergi oranına yükseltmektedir. Yurt içi gelirlere

¹² Efektif vergi oranı ödenen kurumlar vergisinin vergi öncesi kâra bölünmesi yoluyla bulunmaktadır.

uygulanan bu vergi ayrıca küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi tutarından doğrudan mahsup edilebilmektedir. %15 efektif vergi oranında asgari bir kurumlar vergisi uygulamasının özellikle gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermaye çekmek amacıyla uygulamakta oldukları ve efektif vergi oranlarını önemli ölçüde düşüren vergi teşviklerini gözden geçirmelerini gerektireceği ve vergi teşviklerinin etkinliğini büyük ölçüde zayıflatacağı anlaşılmaktadır (Bammens, Bettens, 2023, s. 161). Türkiye'nin küresel asgari kurumlar vergisine dair kanuni düzenlemesinin IIR ve QDMTTR ile ilgili hususları KVK'nın "Beşinci Kısım" başlıklı kısmında 38 ila 50. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerde kanun kapsamına giren ÇUŞ'ların mükellefi oldukları yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin konusuna, mükelleflerine, matrahına, vergi oranına, istisna ve muafiyetleri ile söz konusu verginin uygulanmasına yönelik diğer hususları içeren hükümlere yer verilmektedir. Yerel ve küresel asgari kurumlar vergisinin 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği vurgulanmalıdır. Öte yandan, UTPR kapsamında küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi hükümleri ise 1.1.2025 tarihinden itibaren (özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2025 yılında başlayan özel hesap döneminden itibaren) elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Sütun 2, "küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi" ve "yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi" olarak iç hukuk kurallarının yanı sıra Kapsayıcı Çerçeve üyesi gelişmekte olan ülkelere talep edilmesi halinde mevcut vergi anlaşmalarına dâhil edilecek olan "Vergiye Tabi Olma Kuralı (Subject to Tax Rule-STTR)" adında ÇUŞ'ların vergilendirilmesine yönelik olarak yeni bir uluslararası anlaşma kuralını da içermektedir. STTR ile ilişkili şirketler arasındaki belirli ödemelerin, alıcısının mukimi olduğu devlette %9'dan az nominal kurumlar vergisine tabi olması halinde, ödeyici şirketin bulunduğu kaynak devletin %9'a tamamlamak üzere ek bir vergi alması mümkün olmaktadır. STTR'nin, bu kuralı uygulayacak ülkelerin vergi anlaşmalarına çok sayıda ikili müzakerelere gerek kalmaksızın dâhil edilmesi amacıyla OECD'ce geliştirilen "STTR Çok Taraflı Enstrüman"ın 19 Eylül 2024 tarihinde imzaya açılması planlanmaktadır.

HİBRİT UYUMSUZLUK TERTİPLERİNİN ETKİSİZ HALE GETİRİLMESİ

ÇUŞ'ların vergiden kaçınma amacıyla hibrit enstrümanlardan ve tertiplerden sıkça yararlandığı ve yerel şirketlere göre vergi rekabeti avantajı elde ettiği bir gerçektir. Hibrit enstrümanların ve tertiplerinin kullanımından kaynaklı vergi arbitrajını önlemek için iç hukukta ve vergi anlaşmalarında gerekli kuralların koordineli biçimde uygulanması önem arz etmektedir (Schoueri ve Galdino, 2018, s. 104).

OECD, BEPS Projesi'nin 2. eylemiyle ilgili 2015 yılında yayımladığı “Hibrit Uyumsuzluk Tertiplerini Etkisizleştirme” başlıklı final raporunda kâr kaydırma ve matrah aşındırmaya yol açan yaygın hibrit uyumsuzluklara yer vermektedir. Final raporda, finansal enstrümanlar ve tertipler vergilendirilirken ülkeler arası vergilendirme farklılıklarından yararlanma durumlarına karşı OECD Model Vergi Anlaşması'na (MVA) ve iç hukuka önerilerde bulunmaktadır (Kara ve Öz, 2016b, s. 233). Ayrıca, BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'nin [MLI]¹³ 3., 4. ve 5. maddelerinde (sırasıyla şeffaf kurumlar, çifte mukim kurumlar ve çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinin uygulanması) hibrit uyumsuzluk tertiplerini önlemek üzere hükümlere rastlanmaktadır.

Hibrit enstrümanlar ve düzenlemeleri bir ülkede vergilendirilirken bir başka ülkede vergilendirilmeyebilmektedir. Bir başka deyişle, bu tür düzenlemeler ve enstrümanlar ülkelere göre farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulabilmektedir. Bir hibrit enstrümanın bir ülkede borç, diğer ülkede kâr payı olarak muamele görmesi buna örnek olarak gösterilebilir (Ferhatoğlu, 2015, s. 19). Finansal enstrümanın borç olarak kabul edilmesi karşılığında ödenen faiz, kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak indirimine konu olurken, finansal enstrümanın iştirak kazancını temsil ettiğinin kabul edilmesi karşılığında bunu elinde bulundurana ödenen kâr payının kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi imkânı bulunmamaktadır (Ferhatoğlu, 2015, s. 19).

Dünyada henüz hibrit finansal yapılara ve tertiplere dair ortak bir anlayışın bulunmaması bu alanı ÇUŞ'ların vergi planlamalarına elverişli hale getirmektedir (Barsh ve Spengel, 2013, s. 520). Bir başka ifadeyle, hibrit tertipleri çifte vergilendirme(me)ye neden olan uluslararası bir vergi sorunu haline gelmiştir (Kara ve Öz, 2016c, s. 175). Ülkeler bu sorunla “kanuna karşı hile”, “ekonomik öz”, “şeffaflık” gibi genel vergiden kaçınmayı önleme kurallarıyla¹⁴ mücadele etmekle birlikte arkasında gerçek bir işlemin ya da muamelenin olduğu durumlarda bu kurallar caydırıcı olmayabilmektedir (Russo, 2013, s. 110).

Hibrit uyumsuzluk tertiplerinin etkisiz hale getirilmesi konulu 2. eyleme ait çalışmaların, finansman ödemelerinin sınırlandırılması konulu 4. eylem, kontrol edilen yabancı kurum kurallarının güçlendirilmesi konulu 5. eylem ve anlaşmaların istismarının önlenmesi konulu 6. eylem ile ilgili çalışmalarla koordineli biçimde yürütülmesi ve geliştirilmesi süreci devam etmektedir (Kara, 2021, s. 154). 2015 final raporunda önerilen kuralların, farklı ülkelerde uygulanan benzer kurullarla koordineli ve tutarlı biçimde uygulanmasına dikkat edilmektedir (Oana, 2014, s. 409).

¹³ Multilateral Instrument.

¹⁴ General anti-avoidance rules.

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KURALLARININ GÜÇLENDİRİLMESİ

BEPS Projesi'nin 3. eylemi, kontrol edilen yabancı kurum¹⁵ (CFC) kazancı kurallarının gerek mevzuatta gerek uygulamada ülkeler arasındaki uyumunu sağlamaya yönelik güçlü öneriler getirmek üzere oluşturulmuştur. Eylem, konuya dair yürürlükte olan mevzuat ve uygulamaların mevcut sorunları çözmede yetersiz oluşu ve hızla gelişen uluslararası ticari hayata ayak uyduramamasının, ÇUŞ'ların CFC yoluyla kârlarını diğer ülkelere kolayca kaydırabilmesine zemin hazırlaması nedeniyle BEPS Projesi'nin önem verilen konuları arasında yerini almıştır.

CFC genel olarak ana şirket veya ortaklarınca kontrol edilen yabancı kuruma işaret etmekte, CFC kuralları ise ilişkili yabancı kurumlar ile yürütülen faaliyetlerin şeffaf olmasını sağlayarak kazancın CFC'ye örtülü olarak dağıtılmasının veya diğer yollar ile vergi matrahının aşındırılmasının önüne geçilmesini amaçlamaktadır (Topal, 2016a, s. 215). Geçmişte OECD'nin kayda değer bir çalışma yapmadığı bu alan için BEPS Projesi'nin iyi bir fırsat olduğu söylenebilir.

OECD, iç hukuk değişikliklerini öngören önerileri içeren final raporunu Ekim 2015'te yayımlamıştır. Buna göre, etkin CFC mevzuatı oluşturulması için konunun ana sütunları mahiyetinde altı esas tavsiye edilmektedir. Bunlar (OECD, 2015a, s. 9-10); uygulamanın sınırlarını belirlemek amacıyla "CFC" tanımının yapılması, uygulanan vergi oranları, iştirak payları, hukuki ve ekonomik kontrol düzeyinin birlikte test edilmesi gerekliliğini de dikkate alacak şekilde yüksek risk taşıyan mükellefleri hedef haline getiren "CFC istisnaları ve eşik değer zorunlulukları"nın¹⁶ tespiti, "diğer ülkede elde edilen gelirlerin CFC kapsamında olup olmadığının ayrıştırılması", "elde edilen gelirin hesaplanması", elde edilen gelirlerin hangi kaynağa ait olduğunun belirlenmesine ilişkin olarak "atfedilen gelire dair kurallar"ın oluşturulması, son olarak bir yandan da CFC kurallarının çifte vergilendirmeye yol açmamasını temin edecek çifte vergilendirmenin önlenmesine dair kuralların geliştirilmesi olarak dikkat çekmektedir.

¹⁵ Controlled Foreign Corporation.

¹⁶ CFC kurallarının uygulanmayacağı asgari bir eşğin belirlenmesiyle, CFC gelirlerinin elde edildiği ülkede asgari bir vergi oranının üstünde vergilendirmeye tabi tutulması durumunda vergi matrahına ilave edilmemesine dair uygulamalara işaret edilmektedir.

FAİZ GİDERLERİNİN VE DİĞER FİNANSAL ÖDEMELERİ İÇEREN MATRAH AŞINDIRMASININ SINIRLANDIRILMASI

BEPS Projesi'nin 4. eylemi, ÇUŞ'ların vergi matrahlarını azaltmak için kullandığı bir diğer yöntem olan faiz ve benzeri ödemelerin sınırlandırılmasını konu edinmektedir. Eyleme ilişkin olarak Ekim 2015'te kamuoyuna duyurulan final raporu Aralık 2016'da güncellenmiştir. Raporda üç bölüm halinde faiz ve benzeri finansal ödemeler vasıtasıyla gerçekleştirilen BEPS faaliyetlerine, grup oranı kuralının tasarım ve uygulamasına ve faiz unsurunun önemli bir araç olduğu bankacılık ve sigortacılık sektörüne yönelik önerilere yer verilmektedir. Bu öneriler ile ilişkili ve üçüncü taraflardan yapılan borçlanmalar karşılığında yapılan faiz ödemelerinin yol açtığı matrah aşındırmasının önüne geçmek amaçlanmaktadır.

Öz sermaye finansmanı ve borçlanma finansmanı olarak ikiye ayrılan finansman yöntemleri şirketlerce yaygın olarak kullanılmaktadır. İlk finansman türü bir iktisadi teşebbüsün iç kaynaklarını kullanarak finansman arayışını temsil ederken ikincisi dış kaynak arayışını temsil etmektedir. Bir iktisadi teşebbüs için öz sermaye veya borçlanma yollarından hangisine başvurulacağı, bunlara uygulanan farklı vergisel muamelelerden etkilenmektedir (Erdem, 2012, s. 320). Zira genel uygulama olarak bir iktisadi teşebbüse konulan sermaye karşılığında kâr payı ödemeleri vergi matrahından indirilemezken borçlanma karşılığında yapılan faiz ödemeleri vergi matrahından indirilebildiğinden borçlanma yolu ile finansman bu teşebbüsün vergi yükünü azaltıcı bir avantaj meydana getirmektedir (Hoor ve O'Donnell, 2015, s. 643). Borçlanma ve sermaye unsurunun bu şekilde farklı vergilendirilmesi ve ülkelere göre vergi uygulamalarının değişmesi ÇUŞ'lar için vergi arbitrajına olanak tanımaktadır (Türkan, 2016, s. 46). ÇUŞ'ların üçüncü tarafa yapılan faiz ve diğer finansman ödemelerini vergi oranı yüksek ülkelerde toplama faaliyetleri yoluyla ya da emsale aykırı biçimde ilişkili kişilere yapılan grup içi kredi ödemelerini vergi planlama tekniği olarak kullanarak ülke vergi matrahlarını aşındırdıkları sık rastlanan uygulamalardandır (Kara ve Öz, 2016d, s. 8).

Mevcut uygulamaların matrah aşındırması ve kâr kaydırma ile mücadelede yetersiz olmalarına karşılık final rapor daha net kurallar önermekte ve kazancın sağlandığı yerde vergilendirilmesini kolaylaştıracak kararlı bir irade ortaya koymaktadır (Türkan, 2016, s. 51). Raporda, en iyi uygulama yaklaşımı adıyla bahsedilen bir önlem paketi kapsamında "sabit oran kuralı", "grup rasyosu kuralı" ve "sabit oran ve grup rasyosu kuralının birlikte kullanımı"na dair öneriler yer almaktadır (OECD, 2016, s. 11). Düşük riskli teşebbüslerin muafiyetini sağlamak için asgari eşik,¹⁷ indirimi reddedilen faiz gideri ve kullanılmayan faiz kapasitesinin ileriye aktarılması ile indirimi reddedilen faiz giderinin geriye aktarılması, genel

¹⁷ De minimis barajı (OECD, 2016, s. 30); Net faiz giderleri belli bir tutarın altında kalan teşebbüsler bu giderlerini herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alabilecek olup burada 4. eylem kapsamında önerilen kuralların düşük risk taşıyan teşebbüsler için doğuracağı maliyetten kaçınmak amaçlanmıştır (Meriç, 2017, s. 2).

kurallardan ve diğer BEPS risklerinden kaçınmaları engellemeyi hedefleyen kurallar, bankacılık ve sigortacılık sektörüne dair özel kuralları da en iyi yaklaşım çerçevesinde ele alınmaktadır. Ayrıca, kamu yararına projeleri yakından ilgilendiren finansman giderlerinin istisna tutulmasına yönelik seçenek de raporda yerini almıştır.

Sabit oran kuralında vergiye tabi kazancın belirlenmesinde dikkate alınabilecek net faiz ve benzeri finansal ödemeler, ilgili dönem faiz, amortisman ve vergi öncesi kâr [FAVÖK-EBITDA¹⁸] tutarının önceden tespit edilmiş bir oran ile çarpılması yoluyla bulunmaktadır. Ülkeler tek bir oran belirlemek yerine %10-%30 aralığında kendi şartlarına en uygun olan bir oranı belirleyebilecektir (Kara ve Öz, 2016d, s. 10). Ancak, tercih edilen oranın matrah aşındırmayı hafifletecek kadar düşük tutulması raporda tavsiye edilmektedir. Bu kuralın en önemli avantajlarından biri, özellikle vergi idarelerine uygulamada ve takipte kolaylık sağlaması olarak dikkat çekmektedir (Ünel, 2017, s. 20). Örnek olarak bir teşebbüsün FAVÖK'ünün 1 milyon TL olduğu, belirlenen sabit oranın da %10 olduğu varsayıldığında, teşebbüs tarafından indirilebilecek net faiz gideri 100 bin TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tutarın üzerindeki faiz giderlerinin indirimi mümkün değildir. Bir başka deyişle, gerçekleşen net faiz harcaması 150 bin TL ise bu tutarın 50 bin TL'lik kısmı indirilemeyecektir.

Öte yandan, tek başına sabit oran kuralının uygulanmasının üçüncü kişilere yüksek düzeyde borçlanan grup şirketleri açısından adil olmayan sonuçlara yol açma ihtimali göz önünde bulundurularak sabit oran kuralı ile birlikte grup oranı kuralının uygulanması teşvik edilmiştir (OECD, 2016, s. 13; Meriç, 2017, s. 2). Grup oranı kuralı ülkeler tarafından sabit oran kuralının tamamlayıcısı olarak uygulanabileceği gibi bütünüyle bağımsız olarak da uygulanabilecektir. Grup oranı kuralı bir ülkedeki grup şirketine, net faiz giderlerini, ait olduğu uluslararası grubun dünya çapındaki net faiz giderleri/FAVÖK oranının uygulanması neticesinde bulunan miktara kadar vergi matrahından indirebilme olanağı tanyacaktır. Örneğin, uluslararası bir grubun FAVÖK'ü 15.000.000 dolar, toplam faiz giderleri 1.000.000 dolar ise, grup oranı $15.000.000/100.000.000$ 'un karşılığı olan %15'tir. Bu durumda, uluslararası grubun bir parçası olan bir ülke iştirakinin indirebileceği faiz gideri kendi FAVÖK'ünün %15'ine karşılık gelen tutarını aşamayacak, aşması halinde de bu tutar indirim konusu yapılamayacaktır.

Grup için küresel bazda belirlenen oran, ikamet edilen ülkeye belirlenen sabit orandan yüksekse her bir grup şirketi indirebileceği gider tutarını bu yüksek orana göre hesaplayabilecek, ancak hiçbir şekilde uygulanacak grup oranı sabit oran için tespit edilen üst limiti (%30) aşamayacaktır (Kara ve Öz, 2016d, s. 10). Grup oranı kuralıyla amaçlanan, mümkün olduğunca şirketlerin üçüncü taraflara olan net faiz

¹⁸ Earnings before interest, depreciation, tax and amortization.



harcamalarına denk bir tutarın vergi matrahından indirilebilmesini sağlamaktır. Bununla birlikte, ülkelerin farklı vergi ve muhasebe sistemleri göz önüne alındığında grup oranının uygulanmasında zorluklar ile karşılaşılması olasılık dâhilindedir (Hoor ve O'Donnell, 2015, s. 644). Temel kural olarak grup oranını uygulayan çok az sayıda ülkenin varlığı dikkate alındığında bu yeni kuralın dünya çapında uygulanabilmesi için güçlü bir rehberliğe ihtiyaç duyulmaktadır (Kara ve Öz, 2016d, s. 10).

ŞEFFAFLIK VE ÖZÜN ÖNCELİĞİ İLKESİ TEMELİNDE ZARARLI VERGİ UYGULAMALARIYLA DAHA ETKİN MÜCADELE EDİLMESİ

Uluslararası yatırımcılar ve hareketli sermayeyi çekmek üzere ülkeler, vergi oranlarının indirilmesi veya hiç vergi alınmaması yoluyla vergi ayrıcalıkları, tercihli (imtiyazlı) vergi rejimleri¹⁹ ve diğer yollarla oluşan zararlı vergi uygulamalarında bulunabilmektedir. Ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin diğer ülkelerde düşük vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi söz konusu faaliyetleri bu ülkelere doğru kaydırmakta ve devletler nezdinde gelir kayıplarına yol açmaktadır. Zararlı vergi uygulamalarına dair büyük bir endişe de önüne geçilmemesi durumunda ülkelerin vergi gelirleri açısından dibe doğru yarışı başlatma riskidir. Yatırım ve sermayeyi çekmek amacıyla yabancı işletmelere ayrıcalıklı vergi teşvik ve istisnaları sunan ülkelerin diğer ülkelerle bu yolla vergi rekabetine girişmeleri küresel vergi gelirini aşındırmaktadır. OECD tarafından 1998 yılında yayımlanan “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Sorun Raporu”nun²⁰ üzerinden 15 yılı aşkın süre geçmesine rağmen önemi gittikçe artan bir sorun olarak zararlı vergi uygulamaları varlığını korumaktadır (OECD, 2015b, s. 9).

1998 Raporu, barındırdığı politika tespitleri, içerikleri ve seçenekleri itibarıyla önemini muhafaza etmektedir (Kara ve Karayılmazlar, 2016, s. 92). Raporun dikkat çeken yönü OECD'nin zararlı vergi uygulamalarına karşı mücadelesinde rolünün büyük olmasıdır. Raporun yayımlanmasından sonra zararlı vergi uygulamaları ile kurumsal bir mücadeleyi gerçekleştirmeyi amaçlayan Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu [FHTP²¹] kurulmuştur. 2000, 2001, 2004 ve 2006 yıllarında yayımlanan ilerleme raporları ile güncellenen 1998 Raporu zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik ilke ve esasları belirlemektedir. Raporda, OECD ülkelerindeki ayrıcalıklı vergi rejimlerinin tespitinin nasıl yapılacağı ve ortadan kaldırılacağı, vergi cennetlerinin sahip olduğu özellikler, şeffaflık ve etkili bilgi değişiminin unsurları ve zararlı vergi uygulamalarına yönelik güçlü bir mücadele için OECD üyesi olmayan ülkelerin de çalışmalara katılımının sağlanması gibi konular ağırlıklı olarak ele alınmaktadır (OECD, 2014, s. 17).

¹⁹ Tercihli vergi rejimleri mükelleflere vergi indirimleri/ayrıcılıkları ve istisnaları sunan rejimler olarak kabul edilmektedir.

²⁰ OECD, 1998 Report, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.

²¹ Forum on Harmful Tax Practices.

1998 Raporu'nun dikkat çeken önemli bir özelliği bir vergilendirme rejiminin potansiyel zararlı olup olmadığının belirlenmesi için dört ana etken yanında sekiz adet de ikincil etken belirlemiş olmasıdır. 5. eylem çalışmaları neticesinde ana etkenlerin ve ikincil etkenlerin sayısı beşe düşürülmüştür (OECD, 2018a, s. 40-41). Ana etkenler olarak “rejim, mobil finansal hizmetler veya diğer hizmet faaliyetlerinden doğan gelirin vergilendirilmemesi veya düşük biçimde vergilendirilmesi”, “rejimin yurt içi ekonominin koşullarından korunmuş olması”, “rejimde şeffaflığın olmaması”²², “etkin bilgi değişiminin olmayışı” ve “rejimin 5. eylem asgari standarda uygun önemli bir faaliyeti içermemesi” sayılmaktadır. Bu etkenlerden birincisinin varlığı zorunlu olup, bunun mevcut olmaması halinde diğerleri bulunsa bile bir vergi uygulaması zararlı addedilmeyecektir. Bu etken mevcut ise diğer dört ana etken ve gerektiğinde diğer beş etkenin bulunup bulunmadığı araştırılmakta, ilk şartın yanı sıra diğer koşullardan en az birinin bulunması durumunda uygulama potansiyel zararlı kabul edilmektedir (Kara ve Karayılmazlar, 2016, s. 93). Beş adet ikincil etken olarak ise “vergi matrahının suni olarak tanımlanması”, “transfer fiyatlandırması ilkelerine tabi olmamak”, “yabancı kaynağın yurt içi vergiden istisna tutulması”, “vergi oranı ya da tabanı üzerinde pazarlık edilebilmesi”, “gizli hükümlerin mevcudiyeti” sayılmaktadır (OECD, 2018a, s. 40).

Bir vergi rejiminin fiilen zararlı olup olmadığına, iktisadi faaliyetleri bir ülkeden diğerine kaydırıp kaydırmadığına, ev sahibi ülkedeki faaliyetin yatırım ve kazanç ile orantılı olup olmadığı ve vergiden kaçınmaya yönelik çabaların odağı olup olmadığı, herhangi bir mali kayba yol açıp açmadığı gibi sonuçlar incelenerek karar verilmektedir (Kara ve Karayılmazlar, 2016, s. 93). Zararlı olduğuna karar verilen rejimin ortadan kaldırılması veya zararlı olan özelliklerin ıslahı için ilgili ülkeye belli bir süre dâhilinde ödev yüklenmektedir (OECD, 2018a, s. 40).

OECD zararlı vergi uygulamalarını önemli BEPS sorunları arasında görmüş ve BEPS Projesi kapsamına 5. eylem olarak almıştır. 5. eylem, 1998 yılında başlatılan zararlı vergi uygulamaları ile mücadeleye dair çalışmaların devamı görünümünde olup ilave öneriler ve ülkeler için kılavuz ilkeler geliştirmiştir (Topal, 2016b, s. 207). Eylem, özellikle ülkeden ülkeye geçişlerin yüksek hızda seyrettiği finans ve diğer hizmetler gibi mobil faaliyet ve gayrimaddi hak gelirlerine yönelik zararlı vergi uygulamaları ile etkin bir mücadeleyi kendine amaç edinmiş ve FHTP'yi bu mücadelede görevlendirmiştir.

Ülkelerin vergi rejimlerinin gözden geçirilmesine dair Eylül 2014'te yayımlanan rapor, Ekim 2015'te final rapor adıyla güncellenmiştir. FHTP çalışmalarının ana konusu tercihli rejimleri değerlendirmek için esaslı faaliyet şartının²³ özelliklerine dair yöntem üzerinde uzlaşmaya varmak ve bu şartı tercihli rejimler

²² Rejimin ve uygulamasının detaylarının belli olmaması, etkin olmayan bir denetimin ve finansal hesap verebilirliğin varlığı, özgelilerin varlığı durumunda 5. eylem asgari standardına uyum sağlamaması örnek olarak verilebilmektedir (OECD, 2018b, s. 12).

²³ Substantial activity requirement.

üzerinde uygulamak olmuştur (OECD, 2015b, s. 9). Raporda, önce fikri mülkiyet hakkı rejimleri olmak üzere diğer tercihli rejimler üzerinde esaslı faaliyet şartının yerine getirilmesi ve BEPS'e yol açabilecek ilgili uygulamaların şeffaflık ilkesi gereğince zorunlu spontan biçimde paylaşılması önerilmektedir. 5. eylem BEPS Projesi'nin dört asgari standardından biridir. Bu eyleme yönelik Kapsayıcı Çerçeve üyesi ülkelerin mevzuatı diğer asgari standartlar gibi eş gözden geçirme sürecine tabidir.

Esaslı faaliyet şartını belirlemede rabita (nexus) yaklaşımında uzlaşmıştır (OECD, 2015b, s. 9). Rabita yaklaşımına göre mükellefler vergi teşviğinden, yalnızca Ar-Ge harcamaları neticesinde elde ettikleri patent hakları ile yazılım, tasarım gibi fikri mülkiyet haklarından elde edilen kazançlarında yararlanabilmektedir. Ar-Ge giderleri esaslı faaliyetin yapıldığının göstergesi olmakta ve vergi teşviklerine yalnızca Ar-Ge faaliyetinde bulunarak gayrimaddi hak elde edenler hak kazanmaktadır (Kara ve Karayılmazlar, 2016, s. 94). Bu yaklaşım kapsamında teşvikten yararlanacak gelir, bir gayrimaddi hakkı elde etmek için yapılan nitelikli harcamaların,²⁴ bunun için yapılan toplam harcamalara²⁵ bölünerek ortaya çıkan oran ile gayrimaddi haktan elde edilen gelirin çarpılmasıyla bulunabilmektedir (Kara ve Karayılmazlar, 2016, s. 94).

5. eylem; zararlı vergi uygulamalarında şeffaflığı artırmak amacıyla sırasıyla tercihli rejimlere yönelik özgelelerin, sınır ötesi tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ya da diğer tek taraflı TF özgelilerinin, kârlarda aşağı yönlü ayarlamaları içeren özgelilerin, iş yerine dair özgelilerin, vasıtalı aktarılan gelir (conduit) özgelilerinin ve son olarak FHTP'nin sonradan uygun göreceği ilgili özgelilerin zorunlu spontan değişimini öngörmektedir (OECD, 2015b, s. 10).

Sonuç olarak, 5. eylem çalışmalarında “kazanç nerede elde ediliyor ise orada vergilendirilmeli” ilkesi bu eylemin de hareket noktalarından biri olmuştur. Bununla birlikte, 5. eylemin hareket sahasının genişletilerek zararlı vergi uygulamaları konusunda daha sıkı tedbirlerin alınmasına ve ülkeler arası koordinasyonun daha fazla güçlendirilmesine çalışılması gerektiği açıktır.

²⁴ Nitelikli harcamalar Ar-Ge harcamaları gibi doğrudan fikri mülkiyet haklarına bağlı harcamalardır.

²⁵ Toplam harcamalar, nitelikli harcamalarla birlikte gayrimaddi hakkını satın alma değeri, bina harcamaları ve taşeron hizmet bedelleri gibi harcamaların toplamıdır.

ANLAŞMA İSTİSMARININ ÖNLENMESİ

BEPS Projesi’ndeki “anlaşma istismarının önlenmesi” konulu 6. eylem, anlaşma menfaatlerinden yararlanmak amacıyla bazı düzenlemelerin söz konusu olduğu anlaşma alışverişi²⁶ çabalarının önüne geçmeyi amaç edinmektedir (OECD, 2015c, s. 9). Vergi anlaşmalarının menfaatlerinden yararlanacak olan kişiler anlaşmaya taraf olan ülkelerin mukimleri olduğundan üçüncü ülkelerin anlaşma menfaatlerinden yararlandırılmaması esastır (Jiang, 2015, s. 140). ÇUŞ’ların anlaşma alışverişi yaparak vergiden kaçınma çabalarına sık rastlanmaktadır. ÇUŞ’lar aslında üçüncü ülke mukimi olmalarına rağmen anlaşmaya taraf bir ülkede kurdukları suni şirketler (tabela şirket, posta kutusu şirket gibi) vasıtasıyla bu anlaşmanın vergisel avantajlarından yararlanabilmektedir (Çeç, 2018, s. 74). 6. eylemle, vergi anlaşmasına taraf olmayan diğer bir ülke mukimlerinin anlaşmaya taraf ülkelerin mukimleri gibi anlaşmadan yararlanma girişimlerinin önlenmesine çalışılmaktadır. Özellikle kâr payları, faiz ödemeleri ve gayrimaddi hak ödemelerinde avantajlı anlaşma oranlarından yararlanılması sık karşılaşılan bir durumdur. Ülkelerin bu türden vergi planlamalarından ötürü vergi gelirinden mahrum kalması, vergi anlaşmalarına asgari standart olarak anlaşma istismarını önleyici kuralların dercedilmesinin kararlaştırılmasını netice vermiştir (OECD, 2015c, s. 9).

6. eylem, OECD MVA’ya ve Yorum Notları’na değişiklikler önermesinin yanında iç hukuk için de bazı kurallar geliştirmiştir. OECD konuyla ilgili asgari standartları içeren final raporunu Ekim 2015’te yayımlamıştır. Rapor, vergi anlaşmasının başlığının ve önsözünün, anlaşmanın vergi kaçırma, vergiden kaçınma veya düşük vergilendirme fırsatlarına meydan vermeden imzalanma niyetini açık biçimde göstermesi gerektiğinin altını çizmektedir. Bir diğer asgari standart olarak ülkelerin ya OECD MVA’nın 2017 yılı güncellemesinde 29. maddenin 9. fıkrası olarak yer verilen “ana amaç testi [PPT]”²⁷ kuralını ya da basitleştirilmiş veya ayrıntılı bir “menfaatlerin sınırlandırılması [LOB]”²⁸ kuralını anlaşmalarına dâhil etmeleri gerektiğinde karar kılınmıştır. PPT kuralı daha kolay uygulanabilir olması nedeniyle detaylı, teknik ve karmaşık olan LOB kuralına göre ülkelerce yaygın olarak tercih edilmektedir. LOB ve PPT kurallarının temel mantığı sırasıyla, vergi mükelleflerinin “nitelikli kişi” olma ölçütlerini karşılamadığı halde (objektif amaç) ve kişilerce yapılan işlem ve düzenlemelerin ana amaçlarından birinin anlaşma menfaati elde etmek olduğunun anlaşılması durumunda (sübjektif amaç) bu menfaatlerin bu kurallar kapsamında reddedilmesi biçiminde işlemektedir (Kara, 2021, s. 156). Anlaşmadan faydalanmak üzere anlaşmaya taraf

²⁶ Treaty shopping.

²⁷ Principal purpose test.

²⁸ Limitation on benefits. OECD, çok teknik ve ayrıntılı bir kural olan menfaatlerin sınırlandırılması kuralının yanında “basitleştirilmiş menfaatlerin sınırlandırılması kuralı”na da alternatif olarak yer vermiştir.

ülkelerden birinde kurulan şirketlerin ya da yapılan işlemlerin ve düzenlemelerin anlaşmadan faydalandırılmayacağı açık biçimde bu kurullarla hükme bağlanmaktadır.

İŞ YERİ STATÜSÜNDEN YAPAY YOLLARLA KAÇINMANIN ÖNLENMESİ

İş yeri terimi vergi anlaşmasına taraf ülkenin vergilendirme yetkisinin tespitiyle yakından ilgili olması nedeniyle önemlidir. İş yeri, bir mekân veya yer ile kazancın elde edildiği taraf ülkenin vergilendirme yetkisi arasında bağının kurulmasını sağlayan bir kavram olarak dikkat çekicidir (Öner, 2014, s. 373). Bir kişinin mükellefiyetinin belirlenebilmesi iş yeri tanımının anlaşmada açık biçimde yapılmasına bağlı bulunmaktadır. Örneğin, kaynak devlette yabancı bir teşebbüse ait iş yerinin oluşması halinde, bu teşebbüsün elde ettiği kazancın iş yerine atfedilebilen kısmını kaynak ülke vergilendirebilmektedir (Kara, 2021, s. 157). İş yerinin kaynak devlette oluşmadığı tespit edildiğinde ise kaynak devletin yabancı teşebbüsün elde ettiği bu kazançtan vergi alma yetkisi bulunmamaktadır. İş yeri kavramı ÇUŞ'ların yeni iş modelleri merkezli vergi planlamalarıyla yaygın olarak istismar edilebilmektedir (Organ ve Kara, 2017, s. 3). ÇUŞ'ların çoğunlukla kaynak ülkelerde bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurmaksızın vergi ödememek üzere ekonomik faaliyet yapma istekleri öteden beri bilinmektedir. Bunda hızla gelişen teknolojinin ve sınır ötesi hareketliliğin kişilerin vergiden kaçınma eğilimini artırmasının rolü büyüktür.

ÇUŞ'lar diğer ülkelerde temsilcilik ya da komisyonculuk düzenlemeleri yoluyla önemli tutarlarda kazanç elde ederken bu kazancın vergisini ödememektedir (OECD, 2015d, s. 9). Grup şirketleri arasında ilişkilerin vergi ödememeyi doğuracak şekilde düzenlenmesi, iş yerinin oluşumuna engel olan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet istisnalarının sıkça kullanılması ve ülkelerin yüksek vergi kayıplarıyla karşılaşmaları bu alanda OECD tarafından önleyici tedbirlerin alınmasını gerektirmiştir (OECD, 2015d, s. 13). Kısaca, dijital teknolojinin ve ulaştırma imkânlarının gelişmesiyle MVA'larda tanımlanan iş yeri kavramının ihtiyaca cevap veremediği ve ülkelerin vergi kayıplarını artırdığı açıktır (Kaya Topcu, 2018, s. 95).

Kaynak ülkelerin vergilendirme hakkını korumak amacıyla iş yerinin tanımını, kapsamını, istisnalarını ve iş yerine atfedilen kazançları yeniden ele alan BEPS Projesi'nin 7. eylemi Ekim 2015'te konuya dair final raporunu yayımlamıştır. Raporunda, iş yeri teriminde barındırdığı belirsizlikler ve noksanlıklardan ötürü güncelleme yapılması ihtiyacıyla, OECD MVA ve Yorum Notları'nda bazı değişikliklerin yapılması yanında iç hukuklara çeşitli kurulların ilave edilmesi öngörülmüştür.

7. eylemin bazı önerileri iş yeri oluşumunu kısıtlayan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin kullanım alanını sınırlamak üzere geliştirilmiştir. 7. eylem, faaliyetlerin özüne odaklanarak ticari amaca özellikleri itibarıyla doğrudan hitap eden faaliyetleri hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet istisnalarının dışında tutma eğilimindedir. Diğer bir anlatımla, kaynak devlette yapılan yardımcı ve hazırlayıcı karakterdeki ekonomik

faaliyetlerin, yabancı teşebbüsün kaynak devletteki ekonomik faaliyetlerinin asıl amacı ya da özü göz önünde bulundurularak tümünden ele alınması gerekmektedir (Uslu, 2018, s. 6). Bu bağlamda, 7. eyleme dair final rapor iş yerinin oluşumunu daha kolay hale getiren ve OECD MVA'nın 5. maddesi için önerdiği yeni kurallarla iş yeri kavramına yeni bir boyut kazandırmaktadır. Final rapor, iş yerinin oluşumunu engelleyen komisyonculuk tertipleri, spesifik faaliyet istisnaları, sözleşmelerin işletmeler arasında parçalanması gibi ana sorunlar üzerinde inceleme, tespit ve önerilerini detaylı biçimde ortaya koymaktadır (Organ ve Kara, 2017, s. 6).

TRANSFER FİYATLANDIRMASI SONUÇLARININ OLUŞAN DEĞERLE UYUMLU HALE GETİRİLMESİ

Ekonominin küreselleşmesi grup şirketler arasında yükselen ticaret, TF kurallarını gerekli hale getirmiştir. TF kurallarına farklı ülkelerde yerleşik grup şirketleri arasındaki alışverişlerde gerçekleşen mal ve hizmet bedellerinin piyasa fiyatlarına yakın oluşmasını sağlamak üzere yaygın olarak başvurulmaktadır. Ancak, gerek iş dünyası gerek vergi idareleri için artan grup içi ticaret karşısında önemi büyük olan TF kurallarının mevcut halinin kârın üretildiği ve katma değer oluşturduğu yerde vergilendirmede yetersiz kaldığı kabul edilmektedir (OECD, 2015e, s. 9).

BEPS Projesi, TF kurallarının küresel ekonominin yeni şartlarına göre güncellenmesi ihtiyacının farkında olarak TF sonuçlarının yaratılan değer ile uyumlu olmasını sağlamak üzere 8., 9. ve 10. eylemlerini bu konuya ayırmış ve bir final rapor halinde 2015 yılının Ekim ayında yayımlanmasını sağlamıştır. Üç eylemin de ortak amacı, ilişkili şirketlerin birbiri ile yaptıkları işlemlerin neticesinde ortaya çıkan veya gerçeğe uygun biçimde oluşması gereken değerlerin, TF düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilmesi ve örtülü işlemlerin önüne geçilmesidir (Çeç, 2018, s. 74). 8. eylem, BEPS'e neden olan değerli gayrimaddi varlıklarca üretilen kârların grup şirketleri arasında kötü niyetli dağıtımına dair işlemleri ele alırken, 9. eylem risklerin sözleşmeli dağıtımını ve fiili durumla bağdaşmayacak biçimde bu risklere kâr tahsisi işlemleri, 10. eylem ise ilgili bireysel girişimler için ticari açıdan olağan olmayan işlemlerden kaynaklanan kâr tahsislerine ve yönetim ücretleri, yönetim merkezi harcamaları gibi çok uluslu grup şirketleri arasındaki bazı ödemelerin etkisizleştirilmesine dair diğer yüksek riskli işlemleri ele almaktadır (OECD, 2015e, s. 10). BEPS Projesi günümüzde ÇUŞ'ların en ciddi işlevinin katma değer üretme olduğu ve en büyük kârın bu değeri oluşturan işletmelere ait olması gerektiği düşüncesini benimsemekle, ilişkili işlemlerin incelenmesinde geleneksel fonksiyon, risk ve varlık analizini bir adım öteye taşıyarak grup şirketlerince yaratılan katma değer temelli bir çalışma ortaya koymuştur (Oral, 2017, s. 167).

8. eyleme dair final rapor bölümünde, gayrimaddi haklar, fiziksel veya finansal bir varlık olmayan, ticari amaçla sahip olunan ya da kullanılabilen, kullanımı ve transferi bağımsız kişiler arasında gerçekleşen koşullarla benzer biçimde fiyatlandırılan varlıklar olarak yeniden tanımlanmıştır (Oral, 2017, s. 170). Eylem bu kapsamda gayrimaddi varlıkları, patentler, know-how ve ticari sır, ticari marka ve adlar, sözleşme hakları ve hükümet onaylı lisanslar, lisanslar ve benzeri sınırlı gayrimaddi varlıklar, şerefiye ve işletme değeri olarak sıralamaktadır (OECD, 2015e, s. 70-73). Öte yandan, grup sinerjileri ve piyasa karakter özellikleri, herhangi bir grup üyesince kontrol edilemediğinden gayrimaddi varlıklar olarak kabul edilmemektedir (OECD, 2015e, s. 70-73). Gayrimaddi varlık tanımının OECD Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ndeki²⁹ ticari ve pazarlama amaçlı gayrimaddi varlık tanımının aksine daha geniş bir bakış açısı ile ele alındığı dikkat çekmektedir (Oral, 2017, s. 170; Çeç, 2018, s. 74). ÇUŞ'ların grup şirketleri arasında gayrimaddi varlık transferlerindeki artış, TF'nin agresif vergi planlaması yöntemi olarak sıkça kullanıldığını göstermektedir. Gayrimaddi varlık tanımının daha kapsamlı yapılması, gayrimaddi varlıkların grup üyeleri arasında transferleri ve kullanılmasından dolayı oluşan kârın bu değeri üreten taraf dikkate alınmak suretiyle uygun biçimde dağıtılması, değerlemede güçlük yaşandığı durumlarda gayrimaddi varlıkların ilişkili kişilere olan hareketlerine yönelik olarak TF kuralları veya özel tedbirlerin geliştirilmesi 8. eylemin odağında bulunan konular arasında yer almaktadır (Kara ve Öz, 2016c, s. 176). Final rapor ile getirilen diğer bir yeniliğin ise güvenilir emsalleri bulunmayan, geliştirilmesi belli bir sürece tabi olan ve pazara sunulmayan ya da getirileri net olarak ortaya konulamayan haklar olarak tanımlanabilen "değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar" terimi olduğunu belirtmekte yarar vardır. 8, 9 ve 10. eylem konularının güncellenerek birlikte değerlendirildiği Ekim 2015 Final Raporu önerilerine uygun olarak OECD TF Rehberi'ndeki ilgili bölümlerde değişiklik ve bazı bölümlere de güncelleme yapılması sağlanmıştır.

9. eylem, risklerin grup üyeleri arasında transferi ya da riski dağıtmak amacıyla yüksek tutarları bulan sermayenin diğer grup üyelerine dağıtımını yoluyla oluşan BEPS'in önüne geçmek amacıyla çalışmalarını yoğunlaştırmıştır. Bu eylem bölümünü içeren final rapor, grup şirketlerinin aralarında yapmış oldukları sözleşmeler vasıtasıyla transfer ettikleri risk ve dağıtılan kârların daha düşük vergilendirme rejimine sahip ülkelerde bulunan grup şirketlerinde toplanmasını engellemeye yönelik önerilerde bulunmaktadır (Kara ve Öz, 2016c, s. 177). Bu eylem çalışmaları ile faiz giderleri ve diğer finansal ödemelere ilişkin 4. eylem çalışmaları koordineli olarak yürütülmüştür. Zira sermayenin büyük bölümünün aktarılacak, üzerinden finansman sağlanan bir grup şirketinin diğer ilişkili şirketleri finanse etmek dışında bir faaliyetinin bulunmamasından dolayı herhangi bir risk taşımaması, finansman karşılığı ödenen faiz ve benzeri

²⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.



ödemelere dair giderlerin vergi matrahından indirilmesine kısıtlama getirilmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir (Çeç, 2018, s. 74).

10. eylemde ise ÇUŞ'ların genellikle üretim faaliyetlerini geliştirmekte olan ülkelere, “düşük katma değerli grup içi hizmet”³⁰ olarak belirtilen satış, pazarlama, finansman ve yönetim hizmeti faaliyetlerini de düşük vergilendirme olanağı sunan ülkelere kaydırmaları ile ilgili TF işlemleri sonucunda oluşan vergi kaybının önlenmesine yönelik çalışmalar ön plandadır (OECD, 2015e, s. 153; Çeç, 2018, s. 75). 10. eylem, hiç gerçekleşmemiş veya nadiren gerçekleşen ve emsalleri bulunmayan özgün nitelikli işlemleri konu edinmekte ve final raporda da düşük katma değerli grup içi hizmetlerine uygulanacak “basitleştirilmiş fiyatlandırma yöntemleri” izah edilmektedir (Çeç, 2018, s. 75).

Bu eylemlere yönelik çalışmalar ihtilafların çözümlenmesi konulu 14. eylem ile de koordineli yürütüldüğünden final raporda yer alan TF önlemlerinin çifte vergilendirmeye neden olması beklenmemektedir (OECD, 2015e, s. 12). Öte yandan, kâr bölüştürmelerine ve finansal işlemlere yönelik olarak çalışmalar devam etmektedir.

BEPS VE EYLEMLERİNE İLİŞKİN BİLGİLERİN TOPLANMASI VE ANALİZİ İÇİN METODOLOJİLERİN OLUŞTURULMASI

11. eylem, BEPS'in neden olduğu ekonomik ve mali etkilerin ölçülmesi ve analizine ilişkin metodolojilerin oluşturulmasını amaçlamaktadır. BEPS'in olumsuz mali ve ekonomik etkileri hakkındaki farkındalık, BEPS Projesi'nin başarısı için odak noktalardan biridir. BEPS uygulamalarının ülkelerin ekonomi ve maliyelerine olan etkilerinin hacimlerine dair verilerin toplanmasının ve analizinin BEPS ile mücadelede geliştirilecek önlemlerin doğru ve tutarlı biçimde belirlenmesine de katkı sağlayacağı umulmaktadır. BEPS'e karşı alınacak önlemlerde BEPS'in küresel ekonomide ve devlet gelirlerinde yol açtığı tahribatı görmenin iyi bir başlangıç olacağı açıktır. 2013 yılından itibaren yapılan çalışmalar, küresel kurumlar vergisi geliri kaybının küresel kurumlar vergisi gelirlerinin %4'ü ile %10'u arasında, bir başka deyişle 100 milyar dolar ile 240 milyar dolar arasında tahmin edildiğini ortaya koymaktadır (OECD, 2015f, s. 15). Gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinde kurumlar vergisi gelirinin önemi büyük olduğundan, vergi kayıplarının daha fazla olduğu belirtilmelidir (OECD, 2015f, s. 15).

Eylem çalışmaları OECD'nin Vergi Politikaları Analizi ve Vergi İstatistikleri Çalışma Grubu aracılığıyla yürütülmekte olup bu çalışma grubu ülkelere BEPS'e dair bilgi ve analizleri zaman zaman

³⁰ Düşük katma değerli grup içi hizmet, destekleyici özellikte, ana faaliyet konusu teşkil etmeyen, önemli bir risk taşımayan hizmet olarak kabul görmektedir (OECD, 2015f, s. 153).

talep etmektedir (Kara ve Öz, 2016c, s. 177). Katılımcı ülkeler de gerekli bilgileri ve değerlendirmeleri çalışma grubuna istenilen biçimlerde belli aralıklarla göndermektedir. Eyleme ilişkin final rapor 2015 yılının Ekim ayında yayımlanmıştır. Final raporun dikkat çeken bir özelliği, ülkelere gerektiği kadar kurumlar vergisi istatistiği derleme, analiz etme ve raporlama hususlarında OECD ile sıkı iletişim, koordinasyon ve iş birliği önermesidir. Geniş ve tutarlı bilgi akışının BEPS'i ölçmede ve izlemede OECD'ye, diğer uluslararası kuruluşlara ve ülkelere daha fazla olanak sağlayabileceğinin altı çizilmektedir (Kara ve Öz, 2016c, s. 177). Öte yandan rapor, mevcut bilgi kalitesi ve eksikliği nedeniyle raporun amaçlarına ulaşmasında gecikmeler yaşanacağını da altını çizmektedir (OECD, 2015f, s. 16). Mevcut bilgiler şirketler ve ülkeler hakkında yeterli ve kapsamlı özellikte olmadığından, raporun başarısında katılımcı ülkelere gelecek kaliteli verilerden oluşan bilgi akışı önemsenmektedir.

Final raporda, BEPS faaliyetlerinin varlığının ölçülmesinde çeşitli veri kaynaklarını kullanan indikatörlerden bahsedilmektedir (OECD, 2015f, s. 15). Bunlar arasında, düşük vergi rejimi uygulayan ülkelerde bulunan ÇUŞ iştirakleri tarafından bildirilen kâr oranlarının ÇUŞ grubunun dünya çapındaki ortalama kâr oranından yüksek olması, ÇUŞ'larca maruz kalınan efektif vergi oranlarının sadece yurt içinde faaliyette bulunan şirketlere göre tahmini olarak %4-%8,5 puan daha düşük olması, vergilendirilen kâr ile değer yaratıldığı lokasyonun farklılaşması, doğrudan yatırımların belli ülkelerde oldukça yoğunlaşması gibi göstergeler yer almaktadır. İndikatörler, BEPS'in yüksek tutarlarda gerçekleşmekte olduğunu, artmaya da devam ettiğini ve daha kötüsü olumsuz ekonomik şartlar ve iş ortamları oluşturduğunu ortaya koymaktadır (OECD, 2015f, s. 15).

MÜKELLEFLERE AGRESİF VERGİ PLANLAMALARI HAKKINDA BİLDİRİMDE BULUNMA ZORUNLULUĞU GETİRİLMESİ

12. eylem, vergi mükelleflerinin BEPS'i doğuran agresif vergi planlama stratejilerinin vergi idarelerine zorunlu olarak bildirilmesini amaç edinmektedir. Vergi idarelerinin karşılaştığı en büyük çıkmazlardan biri de vergi planlamalarına ilişkin mükelleflerce doğru ve kapsamlı bilgilerin zamanında bildirilmemesidir. Bu bilgilere doğru ve zamanında erişim vergi risklerine karşı hızlı reaksiyon alma, risk değerlendirmeleri, denetim uygulamaları ve mevzuat değişikliklerinde vergi idarelerine büyük avantaj sağlamaktadır. Eyleme dair Ekim 2015 itibarıyla yayımlanan final raporda, agresif ve istismara açık işlemlerin zorunlu ifşa kurallarına, bunların vergi idarelerine olan maliyetlerine ve bu türden kurallara sahip ve sayıları artan ülkelerin deneyimlerine yönelik çerçeve çizilmektedir. Ayrıca final raporda, uluslararası vergi planlama stratejilerine karşı daha etkin bilgi değişimi ile vergi idareleri arasındaki iletişim ve koordinasyonun geliştirilmesi ve uygulanmasına önem verildiği vurgulanmaktadır (OECD, 2015g, s. 11).

Rapor, zorunlu ifşa kurallarına sahip olmayan ülkelerin ihtiyaçlarına uygun biçimde, potansiyel agresif ve istismara açık vergi planlaması stratejilerine ve kullanıcılarına karşı bir sistem geliştirmek üzere modüler bir çerçeve sunmaktadır. Zorunlu açıklama rejimlerinin odak noktası, potansiyel olarak agresif kabul edilen vergi planlamaları hakkında vergi idaresine zamanında bilgi vererek şeffaflığı artırmak ve bunların kullanıcılarını tespit etmektir. Eyleme ilişkin olarak mükelleflerin daha çok vergi kaçırmaya yönelik uygulamalarının bildirim tabi olacağı kabul edilmektedir. Raporda yer alan önerilerin ülke iç hukuklarına yansıtılması beklenmekle birlikte zorunlu ifşa kuralları bir asgari standardı temsil etmediğinden, katılımcı ülkeler bunları uygulayıp uygulamamakta serbesttir. Kuralların bir başka amacı da caydırıcılık olup bildirim hatırlatmak suretiyle mükelleflerin vergi planlama girişimleri üzerinde çok kez düşünmesini sağlamaktır (OECD, 2015g, s. 9).

İyi bir zorunlu ifşa rejiminin özellikleri; açık ve anlaşılır olması, vergi mükelleflerine olan maliyetleri ile vergi idaresine sağladığı faydaların dengelenmesi, vergi idaresinin yeni risklere cevap vermede esnek ve dinamik olması, ifşa olunan vergi planlamalarının doğru tanımlanması ve toplanan bilgilerin etkili biçimde kullanılması olarak ifade edilmektedir (OECD, 2015g, s. 9).

TRANSFER FİYATLANDIRMASI BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

13. eylem, vergi yönetiminde şeffaflığı artırmak amacıyla TF belgelendirmesinin yeniden belirlenmesi ihtiyacına dayalı olarak oluşturulmuştur. Eylemin asgari standart oluşu ÇUŞ'ların bir şablon halinde gelirlerinin küresel ölçekte dağıtımına dair bilgilerini, ilişkili kişilerle yaptıkları TF işlemlerini, ticari faaliyetlerini ve farklı ülkelerde ödedikleri vergileri içerecek şekilde ilgili ülke vergi idarelerine bildirmelerini gerektirmektedir. Eyleme ilişkin ilk rapor Eylül 2014'te "Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesi ve Ülkeden Ülkeye Bildirime İlişkin Rehber" adıyla, final raporu ise belirlenen takvim doğrultusunda aynı adla Ekim 2015'te yayımlanmıştır. Final rapor, TF belgelendirmesine ilişkin standartları şeffaflık ilkesi paralelinde belirleyerek ülkeden ülkeye raporlama biçimini yeniden ele almaktadır.

Final rapora göre şirketlerin "Ana Rapor (Master File)", "Ülke Raporu (Local File)" ve "Ülkeden Ülkeye Raporlama (Country-by-Country Reporting-CbCR)" olmak üzere üç adet raporu hazırlaması gerekmektedir. Bir başka deyişle, mükellefler mevcut TF belgelendirme ve ibraz yükümlülüklerinin yanında Ana Rapor ve Ülkeden Ülkeye Raporlama adları ile iki yeni raporlama ödevi ile tanışmıştır (Duran, 2016, s. 37). Üç rapor, vergi mükelleflerine TF'deki politika, strateji ve pozisyonlarını tutarlı biçimde ortaya koyma ve vergi idarelerine ise TF konularında risk değerlendirmesi yapabilme ve denetim kaynaklarını en etkin ve uygun şekilde kullanabilme fırsatı sunacaktır (OECD, 2015g, s. 9).



Ana raporda genel olarak ÇUŞ'ların küresel bazda TF politika ve stratejileri ile iş operasyonlarına dair bilgilere, yerel raporda bir grup şirketinin her ülkeye özgü biçimde ilişkili kişi işlemleri ve büyüklükleri hakkında bilgi ve belgelere yer verilmesi, ülkeden ülkeye raporlamada ise ÇUŞ ve iştiraklerinin faaliyet alanları, gelirleri, faaliyet yürüttükleri devletlerde ödedikleri vergiler, vergi sonrası kârları, çalışan sayıları, varlıkları, sermayeleri, dağıtılmamış kârları gibi bilgilerin yıllık olarak bir şablon halinde vergi idaresine bildirilmesi amaçlanmaktadır. OECD tarafından 13. eylem çerçevesinde oluşturulan yeni belgelendirme sisteminde özellikle çok uluslu bir grup hakkında bilgiler ve sektör değerlendirmeleri ile tedarik zinciri, fonksiyon, risk ve varlık analizlerine dair bilgiler ana rapor kapsamında, grubun yerel iştirakine ilişkin bilgiler ile ilişkili kişi işlemleri ve bunlar için kullanılan yöntemlerin analizi ise daha çok ülkeden ülkeye raporlama kapsamında ele alınmaktadır (Biçer ve Erginay, 2015, s. 62).

Final raporda ülkeden ülkeye raporların, ana şirketin mukim olduğu ülkede dosyalanarak, Vergi Konularında Çok Taraflı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi, ikili vergi anlaşmaları veya bilgi değişimi anlaşmaları (TIEA³¹) gibi ülkelerarası mekanizmalara uygun olarak otomatik bilgi değişimi yoluyla ülkelerle paylaşılacağı ifade edilmektedir. Final raporda ayrıca bu yeni ülkeden ülkeye raporlama yükümlülüklerinin 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren sonraki mali yılları içerecek şekilde yıllık konsolide grup geliri 750 milyon avroya eşit veya bunu aşan ÇUŞ'lara uygulanacağını altı çizilmektedir. Bazı ülkelerin gerekli yasal düzenlemeleri yapmak üzere kendi yasal süreçlerini oluşturabilmek ve izleyebilmek için zamana ihtiyacı olabileceği de kabul edilmektedir (OECD, 2015ğ, s. 10).

Öte yandan, final raporda yeni raporlama standartlarının uygulanmasını kolaylaştırmak ve ülkeden ülkeye raporların vergi idareleri arasında değişimini sağlamak üzere bir uygulama paketinin geliştirilmiş olduğu, bir sonraki adımın da ülkeden ülkeye raporların elektronik ortamda değişimini sağlamak amacıyla bir XML Şeması ve ilgili Kullanıcı Rehberinin geliştirilmesinin olacağı belirtilmektedir (OECD, 2015ğ, s. 10). Plan doğrultusunda ülkeden ülkeye raporların dosyalanması ve değişimi için XML Şeması ve ilgili Kullanıcı Rehberi geliştirilmiş ve otomatik değişimlere başlanmıştır (OECD Contry-by-Country Reporting, 2017, s. 3).

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINI ÇÖZEN MEKANİZMALARIN DAHA ETKİN HALE GETİRİLMESİ

BEPS Projesi'nin 14. eylemi, vergi anlaşmalarının uygulanması esnasında ortaya çıkan ihtilafların daha etkin ve hızlı biçimde çözülmesini ve vergi mükelleflerinin karşılaşacakları olası çifte vergilendirmelerin önünü almayı amaçlamaktadır (OECD, 2015h, s. 9). Karşılıklı Anlaşma Usulü

³¹ Tax information exchange agreements.



[KAU/MAP³²] vergi anlaşmalarının önem verilen ve gerekli bir maddesi (genellikle 25. madde) olarak vergi mükellefleri ile devlet yetkili otoriteleriyle oluşan anlaşmaya dayalı ihtilafların çözümüne odaklanmaktadır. Bununla birlikte, KAU hükümlerinin şimdiye kadar anlaşma tarafı ülkelerce etkin biçimde kullanılmayışı ve ihtilafların yeterince hızlı ve zamanında çözüme kavuşturulamaması 14. eylemi KAU'yu etkinleştirmek ve güçlendirmek üzere BEPS Projesi'nin önemli bir eylemi haline getirmiştir.

14. eyleme dair final raporu Ekim 2015'te yayımlanmıştır. Eylem asgari standart içermesiyle dikkat çekici olup ülkelerin bu standarda uyum sağlayıp sağlamadığı OECD Vergi İdareleri Forumu'nun³³ incelemesine ve gözetimine tabidir (OECD, 2015h, s. 9). 14. eylem, asgari standart içeren ölçütleri üç kategori altında belirlemiştir (OECD, 2015h, s. 9):

(1) Ülkeler, KAU'yla ilgili anlaşma hükümlerinin iyi niyetle uygulanmasını ve KAU dosyalarının zamanında karara bağlanmasını sağlamalıdır.

(2) Ülkeler, idari sürecin, anlaşma kaynaklı sorunları önlemek ve zamanında çözmek için oluşturulmasını sağlamalıdır.

(3) Ülkeler, anlaşmanın 25. maddesinin 1. fıkrasında yer alan koşulları karşılayan mükelleflerin KAU'yu kullanabilmesini güvence altına almalıdır.

14. eylem asgari standardının uygulaması “en iyi uygulama”³⁴ ile güçlendirilmiştir (OECD, 2015h, s. 9). En iyi uygulamaların ülkelerin yasal ve idari kurallar geliştirmelerinde destekleyici ve kolaylaştırıcı kurallar olduğu, ancak ülkeler için zorunlu olmadığı belirtilmelidir (Kara, 2021, s. 160). 14. eylemin dikkat çeken bir yönü de tercihe bağlı olarak zorunlu tahkimin³⁵ vergi anlaşmalarına ilave edilmek istenmesidir. Tahkimle vergi mükellefi ile gelir idareleri arasında KAU'nun yapılamaması ya da sonuçlandırılmaması halinde vergi ihtilaflarının nihayet çözüme kavuşturulması öngörülmektedir. Başta yirmi ülkenin vergi anlaşmalarında tahkimi uygulamayı taahhüt ettiği, zaman içerisinde bu sayının artarak Ocak 2024 itibarıyla otuz³⁶ bulunduğu vurgulanmalıdır.

³² Mutual Agreement Procedure.

³³ Forum on Tax Administrations.

³⁴ Best practices.

³⁵ Arbitration.

³⁶ https://one-communities.oecd.org/community/multilateral_instrument/SitePages/document-110426.aspx internet adresinden tahkimi kabul eden ülkelere ulaşılabilir.

ÇOK TARAFLI BİR ENSTRÜMANIN GELİŞTİRİLMESİ

BEPS Projesi'nin eylem sonuçlarının, tedbir ve kurallarının vergi anlaşmalarına dâhil edilmesi projenin son adımındır. Vergi anlaşmalarının BEPS Projesi paralelinde tadil edilmesi ve bu yeni kural ve tedbirleri içermesinin gerektiği açıktır (Kaya Topçu, 2018, s. 122). Bununla birlikte, vergi anlaşmalarının tek tek BEPS Projesi çıktıları paralelinde değiştirilmesi zor olduğundan, 15. eylem, çok taraflı bir sözleşme yoluyla bu değişikliklerin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (OECD, 2015i, s. 9). Böylece, sayıca üç bini aşan vergi anlaşmaları tek tek yeniden müzakereye açılmadan tek bir sözleşme ile güncellenebilecektir.

15. eyleme dair final rapor Ekim 2015'te yayımlanmış ve MLI'ya dair özellikli durumlara bu raporda yer verilmiştir. Raporda, asgari standartlar olan anlaşma istismarının önlenmesi konulu 6. ve vergi uyumsuzluklarının çözümünün etkinleştirilmesi konulu 14. eylemlere, asgari standart olmasalar da çifte vergilendirme(me)yi önlemek bakımından önemi yüksek hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin önlenmesi konulu 2. eylem ve iş yeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi konulu 7. eyleme dair tedbir ve kurallara MLI'da yer verilmesinin kararlaştırıldığı görülmektedir (Kara, 2021, s. 162).

MLI, asgari standart içerenler ve seçimlik olanlar olmak üzere iki türlü hüküm içermektedir. Bunlara ek olarak, MLI'da tahkime ilişkin hükümleri içeren ayrı bir kısma yer verilmiş olup bu kısmın seçimi ülkelerin tercihinin bırakılmıştır. Asgari standartlar içeren hükümler olarak “çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önsözünün güncellenmesi (madde 6)”, “anlaşmanın istismarının engellenmesi (madde 7)”, “karşılıklı anlaşma usulünün geliştirilmesi (madde 16)” ile ilgili hükümler; tercihe bağlı hükümler olarak ise “mali yönden şeffaf kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme (madde 3)”, “çifte mukim durumundaki kurumlara yönelik düzenleme (madde 4)”, “çifte vergilendirmenin önlenmesi yöntemlerinden istisna yöntemine yönelik düzenleme (madde 5)”, “temettü transfer işlemlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenleme (madde 8)”, “gayrimenkul varlıklara dayalı menkul kıymet satış kazançlarına yönelik düzenleme (madde 9)”, “üçüncü ülkelerdeki iş yerlerinin kötüye kullanımına ilişkin düzenleme (madde 10)”, “mukim ülkenin vergilendirme hakkının korunmasına ilişkin düzenleme (madde 11)”, “iş yeri statüsünün oluşumundan yapay kaçınmanın engellenmesine ilişkin düzenlemeler (madde 12-15) ve “bağlı işletmelerde karşılıklı düzeltme yapılmasına ilişkin düzenleme (madde 17)” MLI'da yerini almıştır.

Diğer taraftan, MLI kapsamındaki bir vergi anlaşmasının taraf ülkelerinin bildirimlerine istinaden nasıl değiştiği, MLI maddelerinin sonunda yer alan uyumlaştırıcı hükümler ile belirlenmiş olup bu hükümler aşağıdaki gibidir:

- “yerine”³⁷ , MLI hükmü kapsanan anlaşmanın ilgili hükmünün yerine uygulanır.
- “uygulanır”³⁸ , MLI hükmü kapsanan anlaşmanın ilgili hükmüne uygulanır.
- “değiştirir”³⁹ , MLI hükmü kapsanan anlaşmanın ilgili hükmünü modifiye eder.
- “yokluğunda”⁴⁰ , MLI hükmü kapsanan anlaşmanın ilgili hükmünün yokluğunda uygulanır.
- “yerine ya da yokluğunda”⁴¹ , MLI hükmü kapsanan anlaşmanın ilgili hükmünün yerine ya da yokluğunda uygulanır.

Ülkeler hangi anlaşmalarını MLI kapsamına almak istediklerini bir liste halinde OECD’ye bildirmektedir. Her ülke kapsanan vergi anlaşmalarındaki hangi hükümlerin MLI’daki yeni hükümler karşısında ne şekilde değişiklik göstereceğini ya da göstermeyeceğini belirtmektedir.

Nihayet MLI, 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla imzaya açılmış, ilk imza töreni 7 Haziran 2017 tarihinde⁴² yapılmış ve 1 Temmuz 2018 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Günümüze kadar 102 ülke MLI’yi imzalamış, bunların 85’i MLI’yi parlamentolarından geçirmiş ve onaylamıştır⁴³.

SONUÇ

BEPS Projesi’nin uluslararası vergi hukukuna kazandırdığı yeni ilke ve kurallar ve projenin vergi adaleti temelinde başarılı olup olmayacağı hep sorgulanmıştır. Arkasındaki büyük siyasi desteğe ve kapsayıcılığına rağmen BEPS Projesi’nin tüm unsurlarıyla hayata geçirilmesinin kolay olmayacağı aşikârdır. Zira projenin 15 eylem adımından sadece birkaçının somut siyasi taahhütlere dönüşmüş olması ve diğer adımlarının ise tavsiye ya da en iyi uygulama özelliğinde olması hedeflenen sonuçların zamanında alınmasını geciktirecek bir unsurdur. Başlangıçta beklendiği gibi, bazı vergi sorunlarının çözümleri üzerinde uzlaşmaya varmak bir hayli zor olmuştur. Bununla birlikte, BEPS Projesi geçmiş çalışmalara ya da inisiyatiflere bakıldığında oldukça kapsamlı olup uluslararası vergilendirmeye birçok açıdan yön vermektedir. Günümüzde 145’ten fazla üyesi bulunan OECD/G20 BEPS Kapsayıcı Çerçeve’nin 2016

³⁷ In place of.

³⁸ Applies to.

³⁹ Modifies.

⁴⁰ In the absence of.

⁴¹ In place of or in the absence of.

⁴² 7 Haziran 2017 tarihinde ilk imza seromonisi yapılan MLI’yi bu tarihte Türkiye’nin de aralarında bulunduğu 68 ülke imzalamıştır.

⁴³ MLI’yi imzalayan ve parlamentolarından geçirip onaylayan ülkelerin güncel sayısı “[http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-
implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm](http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm)” internet adresinden takip edilebilir.



yılından itibaren BEPS asgari standartlarını hayata geçirerek ve en iyi uygulamaları geliştirerek vergiden kaçınmaları ve anlaşma ihlallerini önemli ölçüde azalttığı bir gerçektir.

Şeffaflık, uyum ve özün önceliği temelinde uluslararası vergi rejimine yeni ilke ve kurallar getiren BEPS Projesi diğer vergi girişimlerine de model olmaktadır. Projenin göze çarpan bir özelliği de az gelişmiş/gelişmekte olan ülkeleri de eşit şartlarda sisteme dâhil etme çabasıdır. Projenin çok sayıda ülke tarafından benimsenmesi ve çoğu ilke ve kuralının uygulamaya geçirilmesi bunun bir kanıtıdır. OECD, az gelişmiş/gelişmekte olan ülkelere sisteme uyum sağlamaları amacıyla her türlü teknik desteği ve gerekli bilgiyi sağlamakta ve idari kapasitelerinin bu amaç doğrultusunda güçlendirilmesine çalışmaktadır.

Bundan sonraki süreçte BEPS Projesi'nin başarısı artık birbiriyle tutarlı ülke uygulamalarına bağlı bulunmaktadır. Bazı eylemler ulusal kanunlarda ve/veya vergi anlaşmalarında bir dizi değişiklik gerektirmektedir. Diğer bir dizi BEPS önlemi ise iç hukuk düzenlemelerini gerektirmektedir. Bu değişikliklerin ülkeler tarafından koordineli bir şekilde uygulanması BEPS Projesi'nin başarısı için önem arz etmektedir. Uluslararası düzeyde koordinasyona dayalı adımlar atılmadığı müddetçe, ülkeler tek taraflı tedbirleri benimsemek zorunda kalmaktadır. Nihai raporlarda yer alan tavsiyeler, uzlaşılan hususların uygulanmasında asgari düzeyde bir koordinasyonu gerekli görmektedir.

Geline aşamada BEPS Projesi'nin başta asgari standartlar olmak üzere birçok ilke ve kuralının (ülkeden ülkeye raporlama, tercihli rejimlerin bildirilmesi, rabita yaklaşımına riayet gibi) çok sayıda ülke tarafından koordineli biçimde uygulandığı gözlemlenebilmektedir. Bununla birlikte, yeni kuralların uygulamalarının ve etkilerinin izlenmesi, etkili bir analiz için BEPS'e dair verilerde iyileştirmelerin yapılması, vergi idarelerinin kapasitelerinin güçlendirilmesi, BEPS Projesi'nin gelecek yıllardaki performansı açısından odaklanılması gereken unsurlardandır. BEPS Projesi'nin bazı eylemlerine dair teknik çalışmaların devam ettiği görülmektedir. Bu çalışmaların bir an önce tamamlanması ve ülkeler arasında koordineli biçimde uygulanmaya başlaması, BEPS uygulamalarının bir bütün olarak önüne geçilmesi bakımından önemlidir. Zira BEPS Projesi, çifte vergilendirme(me)yi önlemek niyetiyle bir sistem kurma arayışında olduğundan, mevcut uluslararası vergi kurallarındaki boşluklar ve sorunlar hızla giderilerek uygulamada sürdürülebilirliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması gerekmektedir. Bunun için ise bu eylem adımlarının ülkelerce kararlılıkla yerine getirilmesi ve gereken yasal düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesi, küresel vergi sorunlarına küresel bir reaksiyonun gösterilmesi bakımından zorunluluktur.

BEPS sonrası döneme hazırlık bağlamında ülkeler BEPS Projesi ile ilgili tüm standartlar, kurallar ve tavsiyeler paralelinde ilgili yasal değişikliklerin hukuksal ve ekonomik etki analizlerini yeterince yaparak

iç hukuk kurallarını gözden geçirmeli, diğer yandan vergi anlaşmalarının hangi hükümlerinin ne şekilde değiştirilmesi ya da güncellenmesi gerektiğini ortaya koymalıdır.

BEPS Projesi eylem adımlarının sonuçlandırılması, BEPS ile mücadele kurallarının sıkılaştırılması ve belirlenen konularda raporlamanın giderek daha küresel hale gelmesiyle ÇUŞ'ların kârlarını vergi idarelerinden gizleyebilecekleri alanların ve yöntemlerin azalacağı umulmaktadır. Proje, ihtiyacı karşılayamayan mevcut uluslararası vergi sisteminin değişmesi ya da ıslah edilmesi için önemli bir fırsat olup projenin geliştirilmesi için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin eşit düzlemde katkılarını sunmaya devam etmesi icap etmektedir.

YAZAR BEYANI

Araştırmacılar makaleye ortak olarak katkıda bulunduğunu bildirmiştir. Araştırmacılar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

KAYNAKÇA

- Bammens, N., & Bettens, D. (2023). The potential impact of pillar two on tax incentives. *Intertax*, 51(2), 155-169.
- Barsh, S. E., & Spengel, C. (2013). Hybrid mismatch arrangements: OECD recommendations and German practice. *Bulletin for International Taxation*, 67(10), 520-528. doi: 10.59403/32831pp.
- Biçer, R., & Erginay, M. (2015). OECD matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması eylem planı ve Türkiye'ye etkileri. *Vergi Sorunları*, 326, 54-68.
- Brauner, Y. (2016). Treaties in the aftermath of BEPS. *Brooklyn Journal of International Law*, 41(3), 974-1041.
- Council Directive, (2022). 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union.
- Çeç, A. (2018). OECD matrah aşındırma ve kar aktarımı eylem planı. *Vergi Sorunları*, 361, 69-79.
- Çevik, S. (2013). *Küresel ekonomide uluslararası vergileme yapısı, ekonomi politiği ve ülkeler arası işbirliği*. Konya: Palet Yayınları.
- Duran, M. (2016). BEPS eylem planları çerçevesinde transfer fiyatlandırması ile ilgili yeni belgelendirme yükümlükleri. *Vergi Sorunları*, 339, 37-42.
- Englisch, J. (2021). International effective minimum taxation-analysis of GloBE (Pillar Two). University of Muenster-Faculty of Law. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3829104 adresinden erişildi. Erişim tarihi: 20.10.2023.

- Erdem, T. (2012). Vergi hukukunda finansman giderlerinin sınırlandırılması sorunu. *Maliye Dergisi*, 162, 316-361.
- Ferhatoğlu, E. (2015). BEPS Projesinin vergi anlaşmaları hukukunda hibrit finansal araç sorununa etkisi. *Vergi Sorunları*, 326, 17-30.
- Finnerty, C., Merks, P., Petriccione, M., & Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planning*. IBFD.
- Hoor, O. R., & O'Donnell, K. (2015). BEPS Action 4: When theory meets practice. *Tax Notes International*, 78(7), 643-650.
- Jiang, Q. (2015, March). Treaty shopping and limitation on benefits articles in the context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation*, 69(3), 139-148. doi.org/10.59403/tdvv4j.
- Kara, M. C., & Karayılmazlar, E. (2016). Zararlı vergi rekabetini önlemede yeni uluslararası yaklaşım. *Vergi Sorunları*, 328, 91-96.
- Kara, M. C., & Öz, E. (2016a). Dijital vergilendirmeye küresel bir bakış. *Vergi Dünyası*, 424, 30-37.
- Kara, M. C., & Öz, E. (2016b). Uluslararası vergilendirmede hibrit uyumsuzlukları etkisizleştirme çabaları. *Vergi Dünyası*, 416, 232-238.
- Kara, M. C., & Öz, E. (2016c). Bir küresel vergi uyumu projesi: BEPS. *Vergi Dünyası*, 414, 172-181.
- Kara, M. C., & Öz, E. (2016d). Faiz ve diğer finansman ödemeleri indirimlerinin kısıtlanmasında yeni uluslararası ölçüler. *Vergi Sorunları*, 330, 7-11.
- Kara, M. C. (2018). G20/OECD Matrah aşındırılması ve kar kaydırma projesi (BEPS) çok taraflı enstrüman (MLI). *Vergi Dünyası*, 438, 45-54.
- Kara, M. C. (2021). *Uygulamalar ışığında matrah aşındırma ve kâr kaydırma çok taraflı sözleşmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Kaya Topcu, İ. (2018). *BEPS projesinin hukuki boyutu ve Türk vergi hukuku açısından etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Law, S. B. (2014, January). Base erosion and profit shifting-an action plan for developing countries. *Bulletin for International Taxation*, 41-46.
- Meriç, İ. (2017). 4 no.lu BEPS Eylem Planı. *Yaklaşım*, 296, 1-3.
- Myszkowski, A. (2016, May). Mind the gap: The role of politics and the impact of cultural differences on the OECD BEPS Project. *Bulletin for International Taxation*, 70(5), 279-287. doi: 10.59403/2kfyve2.
- Oana, P. (2014, Eylül). Hybrid entity payments- extinct species after the BEPS action plan?. *European Taxation*, 54(9). doi: 10.59403/1fk3y3d.
- OECD (1998). *Harmful tax competition: An emerging global issue*. Paris.



- OECD (2012). *G20 Leaders' declaration*. Los Cabos-Mexico.
- OECD (2014). *Action 5: Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*. Paris.
- OECD (2015a). *Action 3 Final Report: Designing effective controlled foreign company rules*. Paris.
- OECD (2015b). *Action 5 Final Report: Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*. Paris.
- OECD (2015c). *Action 6 Final Report: Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*. Paris.
- OECD (2015d). *Action 7 Final Report: Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status*. Paris.
- OECD (2015e). *Actions 8-10 Final Reports: Aligning transfer pricing outcomes with value creation*. Paris.
- OECD (2015f). *Action 11 Final Report: Measuring and monitoring BEPS*. Paris.
- OECD (2015g). *Action 12 Final Report: Mandatory disclosure rules*. Paris.
- OECD (2015ğ). *Action 13 Final Report: Transfer pricing documentation and country-by-country reporting*. Paris.
- OECD (2015h). *Action 14 Final Report: Making dispute resolution mechanisms more effective*. Paris.
- OECD (2015i). *Action 15 Final Report: Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties*. Paris.
- OECD (2016). *Action 4-Update: Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments*. Paris.
- OECD (2017). *Country-by-country reporting: XML schema- user guide for tax administrations*. Paris.
- OECD (2018a). *Action 5: Harmful tax practices- progress report on preferential regimes*. Paris.
- OECD (2018b). *Note on revision of criteria- third draft progress report (CTPA/CFA/FHP/NOE2(2018)1/REV6)*. Paris.
- OECD (8 Ekim 2021). *Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris.
- Oral, H. (2017). OECD BEPS 8-10 eylem planları kapsamında getirilen düzenlemeler ve Türk vergi mevzuatı ile karşılaştırılması. *Vergi Sorunları*, 343, 166-174.
- Organ, İ., & Çavdar, F. (2012). Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde uluslararası alanda yaşanan sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3(1), 63-84. doi: 10.5505/iuyd.2012.09797.
- Organ, İ., & Kara, M. C. (2017). Daimi işyeri statüsünden kaçınmayı önlemede yeni uluslararası yaklaşım. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(1), 1-12. doi: 10.29067/muvu.298635.



- Öner, C. (2014). Dar mükellefiyette ticari kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılmadığı haller üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(2), 365-395. doi:10.1501/Hukfak_0000001752.
- Russo, R. (2013). The OECD report on hybrid mismatch arrangements. *Bulletin for International Taxation*, 67(2), 106-117. doi: 10.59403/2fv95v1.
- Saint-Amans, P., & Russo, R. (2016). The BEPS package: Promise kept. *Bulletin for International Taxation*, 70(4), 236-241. doi: 10.59403/1n5fyaw.
- Schoueri, L. E., & Galdino, G. (2018). Action 2 and the multilateral instrument: Is the reservation power putting coordination at stake?. *Intertax*, 46(2), 104-114.
- Topal, A. (2016a). BEPS 3 no.lu eylem planı: Kontrol edilen yabancı kurumlara yönelik etkin mevzuat oluşturulmasının esasları. *Vergi Dünyası*, 417, 214-221.
- Topal, A. (2016b). BEPS 5 no.lu eylem planı kapsamında zararlı vergi uygulamaları ve nexus yaklaşımı. *Vergi Dünyası*, 421, 206-212.
- Türkan, M. (2016). Faiz giderlerinin indiriminin sınırlandırılmasında yeni OECD yaklaşımı. *Vergi Dünyası*, 420, 44-55.
- Uslu, Y. (2018). An analysis of google taxes in the context of action 7 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting initiative. *Bulletin for International Taxation*, 72(4a), Special Issue, 1-21. Doi: 10.59403/14d0kx3.
- Ünel, A. (2017). Uluslararası vergi planlamasında faiz ve faiz benzeri ödemeler ve BEPS Projesi 4 numaralı eylem planının sunduğu öneriler. *Vergi Dünyası*, 432, 16-22.