

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

ULUSLARARASI VERGİLEMEDE YAŞANAN
SORUNLAR VE BEPS EYLEM PLANLARI
ÇERÇEVESİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Leyla TİTİZ

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Canan TİFTİK

İstanbul - 2021

TEZ TANITIM FORMU

- Yazar Adı Soyadı** : Leyla TİTİZ
- Tezin Dili** : Türkçe
- Tezin Adı** : Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS
Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri
- Enstitü** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim
Enstitüsü
- Anabilim Dalı** : İşletme
- Tezin Türü** : Yüksek Lisans
- Tezin Tarihi** : 19/03/2021
- Sayfa Sayısı** : 93
- Tez Danışmanları** : Dr. Öğr. Üyesi Canan TİFTİK
- Dizin Terimleri** : Uluslararası Vergilendirme, BEPS, Uluslararası
Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar
- Türkçe Özet** : Bu tez çalışmasında Çok Uluslu Şirketlerin uluslararası
vergiylemeden kaçınmasını önlemek amacıyla BEPS Eylem
Planları çerçevesinde çözüm önerileri sunulmuştur.
- Dağıtım Listesi** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Lisansüstü Eğitim
Enstitüsüne
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Leyla TİTİZ

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

ULUSLARARASI VERGİLEMEDE YAŞANAN
SORUNLAR VE BEPS EYLEM PLANLARI
ÇERÇEVESİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yüksek Lisans Tezi

Leyla TİTİZ

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Canan TİFTİK

İstanbul - 2021

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Leyla TİTİZ

.../.../2021



İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Leyla TİTİZ'in **Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve Beps Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri** adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme anabilim dalı, İşletme bilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan *Dr. Öğr. Üyesi Canan TİFTİK*
(Danışman)

İmza

Üye *Dr. Öğr. Üyesi Özge TURHAN*

İmza

Üye *Dr. Öğr. Üyesi Hande Begüm*
BUMİN DOYDUK

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2021

İmzası

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

Enstitü Müdürü

ÖZET

ULUSLARARASI VERGİLEMEDE YAŞANAN SORUNLAR VE BEPS EYLEM PLANLARI ÇERÇEVESİNDE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Küreselleşmenin artması sonucunda küresel piyasalarda ticari ilişkiler büyük bir ivme kazanmıştır. Bu duruma bağlı olarak ülkeler arası vergilendirmede vergi kayıp ve kaçakları gibi birtakım sorunlar yaşanmıştır. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD), Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından bu durumu önlemek amacıyla vergi anlaşmaları yapılmıştır.

Çok uluslu şirketler faaliyet alanlarını genişletip sınır ötesi işler yaparak kazançları üzerinden alınan vergi yüklerini minimize etme çabası içerisindeyler. Luksleaks skandalıyla adından söz ettiren vergi cenneti olarak bilinen Lüksemburg 340 küresel şirketle yaptığı vergi anlaşması ortaya çıkmıştır. Bu nedenle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan 13 Temmuz 2013'de Saint Petersburg G20 Liderler Zirvesinde 15 Eylem Planı'ndan oluşan Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması Planı (BEPS-Base Erosionand Profit Shifting) açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; öncelikle vergi ve uluslararası vergi kavramını ve amaçlarını açığa kavuşturmak, uluslararası şirketlerin vergilendirilmesinde verginin hangi ölçütlere göre alınacağını tespit etmek, BEPS Eylem Plan'ları ile ilgili gelişmeleri dikkate alarak vergiden kaçınma ve kaçakçılığının önlenmesi için OECD tarafından oluşturulan 15 eylem planını incelemek, uluslararası vergilemede yaşanan sorunlardan olan Uluslararası Çifte Vergilendirme, BEPS'in 1. Eylem Planı'nda yer alan Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi ve Türkiye vergi mevzuatlarıyla uyumlaştırılması, Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları gibi sorunları irdelenerek açıklanması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Vergilendirme, BEPS, Uluslararası Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar.

SUMMARY

PROBLEMS IN INTERNATIONAL TAXATION AND SOLUTION PROPOSALS WITHIN THE FRAMEWORK OF BEPS ACTION PLANS

As a result of the increase in globalization, trade relations have gained momentum in global markets. Depending on this situation, some problems such as tax losses and evasions have been experienced in taxation between countries. Tax agreements have been signed by organizations such as the Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), the United Nations and the European Union to prevent this situation.

Multinational companies are in an effort to minimize the tax burden on their earnings by expanding their fields of activity and doing cross-border business. Known as the tax haven, which made a name for itself with the Luksleaks scandal, Luxembourg has a tax agreement with 340 global companies. For this reason, the Base Erosion and Profit Shifting Plan consisting of 15 Action Plans (BEPS-Base Erosion and Profit Shifting) was announced at the Saint Petersburg G20 Leaders Summit on July 13, 2013, prepared by the Organization for Economic Development and Cooperation (OECD).

The aim of this study is; First of all, to clarify the concept of tax and international tax and their purposes, to determine the criteria for taxation in the taxation of international companies, to examine the 15 action plans created by the OECD to prevent tax avoidance and evasion by taking into account the developments in BEPS Action Plans, the International Double Taxation, to harmonize with BEPS 1. located Taxation and Turkey's Digital Economy Action Plan tax legislation, problems such as Harmful tax Competition Practices are intended to be disclosed examined.

Key Words: International Taxation, BEPS, International Taxation Problems.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
SUMMARY	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ÖNSÖZ.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME

1.1. Kavramsal Olarak Vergi.....	4
1.1.1. Verginin Tanımı.....	4
1.1.2. Verginin Amaçları	4
1.2. Genel Olarak Vergi İlkeleri	6
1.2.1. Adalet İlkesi.....	6
1.2.2. Belirlilik İlkesi	6
1.2.3. Genellik İlkesi.....	6
1.2.4. Eşitlik İlkesi	6
1.2.5. Kanunilik İlkesi.....	6
1.2.6. Açıklık İlkesi.....	7
1.2.7. Uygunluk İlkesi.....	7
1.2.8. Verimlilik İlkesi.....	7
1.3. Uluslararası Vergilendirme	7
1.3.1. İkametgah (Yerleşiklik) İlkesi	8
1.3.2. Kaynak İlkesi	8
1.3.3. Uyrukluk İlkesi	8
1.4. Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler	8

1.4.1. Çok Uluslu Şirketlerin Tanımı ve Amaçları	8
1.4.2. Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Kavramlar	9
1.4.3. Çok Uluslu Şirketlerin Türleri	10
1.5. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirmede Kullandıkları Yöntemler	11
1.5.1. Matrah Aşındırması	11
1.5.2. Karın Aktarılması	11
1.5.3. Daimi İşyeri	11
1.5.4. Transfer Fiyatlandırması.....	12

İKİNCİ BÖLÜM

BEPS EYLEM PLANLARI

2.1. Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları	15
2.2. Eylem 2: Hibrit Düzenlemelerin/Kurumların Olumsuz Etkilerinin Giderilmesi	16
2.3. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum	17
2.4. Eylem 4: Faiz Ödemelerinin Sınırlandırılması.....	18
2.5. Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamaları	18
2.6. Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi.....	19
2.7. Eylem 7: Daimi İşyeri/Kuruluş Statüsü.....	20
2.8. Eylem 8-10: Transfer Fiyatlandırması	21
2.9. Eylem 11: BEPS Veri Analizi	24
2.10. Eylem 12: Zorunlu Açıklama Kuralları.....	25
2.11. Eylem 13: Ülke Bazlı Raporlama.....	26
2.12. Eylem 14: Karşılıklı Anlaşma Prosedürü	27
2.13. Eylem 15: Çok Taraflı Enstrümanlar	27

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE YAŞANAN SORUNLAR

3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu.....	34
---	----

3.1.1 Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Tanımı ve Nedenleri.....	34
3.1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Düzenlemeler	35
3.1.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	37
3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu	39
3.2.1. Dijital Ekonomi Ve Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar	39
3.2.2. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Mevzuat Düzenlemeleri.....	40
3.2.3. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Kullanılan BEPS Eylem Planları ve Diğer Çözüm Yöntemleri.....	46
3.3. Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları	51
3.3.1. Vergi Cennetleri.....	52
3.3.2. Tercihli Vergi Rejimleri.....	54
3.4. Transfer Fiyatlandırması	56
3.5. Türkiye’de BEPS Doğrultusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler.....	61
3.5.1. Dijital Hizmet Vergisi.....	61
3.5.2. Daimi Temsilci Hususu	61
3.5.3. Finansman Gider Kısıtlaması	62
3.5.4. Daimi İşyeri Hususu	62
ARAŞTIRMA VE METODOLOJİ.....	64
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	68
KAYNAKÇA	75

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	:	Araştırma Ve Geliştirme
BEPS	:	Base Erosion and Profit Shifting - Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırma
ÇUİ	:	Çok Uluslu İşletmeler
ÇVÖ	:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme
ÇVÖA	:	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
DHV	:	Dijital Hizmet Vergisi
DHVK	:	Dijital Hizmet Vergisi Kanunu
DYY	:	Doğrudan Yabancı Yatırım
GSYH	:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
s.	:	Sayfa
TL	:	Türk Lirası
TMMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
Y-GVK	:	Yeni Gelir Vergisi Kanunu

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: BEPS Veri Analizinde Kategori ve Göstergeler.....	25
Tablo 2: Uluslararası Vergi Kaçınmaları Sebebiyle Ortaya Çıkan Vergi Kaybının Ülkeler Bazında Sınıflandırılması.....	28
Tablo 3: Uluslararası Vergi Kaçınmaları Sebebiyle Ortaya Çıkan Vergi Kaybının Bölgesel Olarak Sınıflandırılması	33
Tablo 4: 2000 İlerleme Raporu'nda Vergi Cenneti Olarak Deklare Edilen Ülkeler.	53



ÖNSÖZ

Uluslararası Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri'nin kapsamına giren vergi, genel vergi ilkeleri, uluslararası vergilendirme, çok uluslu şirketler, çok uluslu şirketlerin vergilendirmede kullandığı yöntemler, BEPS Eylem Planları, uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlar; uluslararası çifte vergilendirme sorunu, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu, zararlı vergi rekabeti uygulamaları, transfer fiyatlandırması bilgilerine yer veren bu tezin amacı okuyucuya konuyla ilgili bilgiler kazandırmaktır.

Bu tezdeki konulara herkesin kolay anlayabileceği sade ve basit bir anlatım tarzıyla değinilmiştir.

Tezin, tüm ilgi ve ihtiyaç duyanlara yararlı olmasını diliyorum.

Yüksek Lisans tezimde ve eğitim hayatım boyunca her zaman yanımda olan aileme, çalışmalarımın her aşamasında desteğini eksik etmeyen CebraİL Ümit CENGİZ'e minnet ve şükranlarımı sunarım.

GİRİŞ

21. yüzyılda küresel ve dijital ekonominin artmasıyla ticari şirketler arasında etkileşim artarak uluslararası bir boyut kazanmıştır. Uluslararası mal ve hizmet ithalat-ihracat sıklığının artması bilgi ve teknolojinin gün geçtikçe değişmesi gelişmesi ve küreselleşme ile birlikte vergilendirmede sıkıntılar gündeme getirmiştir. Bu durum arttıkça ülkelerin yerel vergi mevzuatları yetersiz kalmakta, vergi yetkileri çakışmakta ve vergi cenneti ülkelerinden dolayı vergi kayıpları oluşmaktadır.

Küreselleşme şirketleri çok uluslu hale getirmiş, dünya çapında faaliyet gösteren, ticaret yapan, hizmet üreten ve hizmet satan dev şirketler ortaya çıkmıştır. Küreselleşen Dünya'da sınırlar azalmış ve Dünya küçük bir köy benzeri bir hale gelmiştir. Ülkeler arası emek, mal, bilgi vb. olguların hareketliliği kolaylaşmış ve hız kazanmıştır. Gelişen ticaret ve hizmet ağı neticesinde büyük şirketler ve şirket grupları ortaya çıkmıştır. Bu şirketler gerek mukim buldukları ülkelerde gerekse diğer ülkelerde bağlı şirketler ve iştirakler kurmuşlar ve şirket satın alma yoluna başvurarak çok sayıda ülkede ortaklıklara sahip olmuşlardır. Örneğin ABD'de yerleşik bir şirketin, Türkiye'de, Çin'de veya başka bir ülkede ortağı olduğu şirketlerinin olması günümüzde çok sıradan bir durumdur. Bu durum karmaşık ortaklık yapılarına sebep olduğu gibi vergilendirme gibi hususlarda da çeşitli aksaklıklara sebep olmaktadır.

Gelişen ekonomik çevrede şirketler artık çok daha büyük, çok daha hızlı ve etkin olmaktadır. Uluslararası mecrada şirketler önemli aktörler olmakta, çeşitli imtiyazlara sahip olmakta ve önemli kararların alınmasında etkin rol oynamaktadırlar. Büyük güç haline gelen şirketler önemli derecede karlar elde etmektedir. Kar'ın artmasındaki en önemli etkenlerden birisi ÇUŞ'ların şüphesiz ki küresel hale gelen pazarlara sahip olmalarıdır. Çin'li bir şirket dünyanın herhangi bir yerine mal ve hizmet satabilmekte ve alabilmektedir. Pazarlar artarken şirket karları da artmakta fakat vergiler aynı oranda artmamaktadır. Bu hususta çeşitli engeller söz konusudur. Şirketlerin çok uluslu hale gelmesiyle birlikte bu şirketlerin vergilendirilmesi hususunda güçlükler meydana gelmiştir. Uluslararası vergilendirme kavramıyla tanımlayabileceğimiz bu husus tezimizin temel yapı taşlarından birini teşkil etmektedir.

Uluslararası hale gelen şirketler çok sayıda ülkede faaliyet göstermeleri sebebiyle vergilendirilmeleri aşamasında bazı problemler ortaya çıkmaktadır. Bu

duruma, mevzuattan kaynaklanan bazı boşluklar, farklı ülkeler arasındaki mevzuat farklılıkları, şirketlerin karlarını düşük vergilendirme kapasitesine sahip ülkelere aktarmaları, bazı ülkelerin vergi cenneti mahiyetinde olmaları, bazı ülkelerin ise vergi indirimleri yoluyla sermaye çekme çabaları gibi hususlar etken olmaktadır. The Global Alliance, Public Services International (PSI) ve The Tax Justice Network'un birlikte hazırladığı 2020 Vergi Adaleti Raporuna göre; Uluslararası vergi kaçınmaları sebebiyle küresel vergi kaybı 427 milyar dolar düzeyindedir. Bu vergi kaybının 245 milyar dolarlık kısmına vergi cennetleri sebep olmaktadır. Yine aynı rapora göre vergi kaybı düşük gelirli ülkelerin vergi gelirlerinin büyük bir oranına denk gelmektedir. Bu durum küresel gelir adaleti açısından uluslararası vergilendirmenin önemini bir kez daha gözler önüne sermektedir. Ayrıca bahsi geçen raporda Türkiye'nin vergi kaybı 2.7 milyar dolara yaklaştığı ifade edilmiştir.

Birleşmiş Milletler (BM) ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlara çözümler üretmek amacıyla çok sayıda çalışma yapmaktadır. Fakat küreselleşme ile birlikte dijitalleşmenin de çok hızlı bir şekilde artması yapılan düzenlemelerin ve önlemlerin gerçek hayata uyumunda gecikmeler yaşanmasına sebep olmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi ve uluslararası vergilendirme, çok uluslu şirketler ve çok uluslu şirketlerin vergilendirme yöntemleri işleyiş biçimleri hakkında teorik bilgiler verilerek çalışmamızın teorik çerçevesi inşa edilmiştir. Yine aynı bölümde uygulamaya yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Verginin tanımına, uluslararası vergilendirme ilkelerine, çok uluslu şirketlere ait genel kavramlara ve bilgilere açıklayıcı anlatım tekniğiyle yer verilmiştir.

İkinci bölümünde vergi kayıplarını önlemek amacıyla Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından 2013 yılında 15 Eylemden oluşan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting- Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması Planı) Eylem Planları uluslararası vergilendirmeye önemli bir bakış açısı katarak şirketlerin vergi kaybına neden olan faaliyetleri incelenmekte ve irdelenmektedir. BEPS Eylem Planlarıyla vergide adalet, mevzuatlardaki boşlukların ve uyuşmazlıkların giderilmesi, şeffaflığın ve ülkeler arasında işbirliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Bu eylem planlarının taraf ülkeler nezdinde kararlılıkla uygulanması ve bu doğrultuda yasal düzenlemelerin yapılması vergilendirmede yaşanan sorunların çözülmesi açısından

kritik öneme sahiptir. OECD tarafından hazırlanan eylem planları vergilendirme teorisini kapsamakla birlikte, vergiden kaçınmaların etkisini en aza indirebilmek açısından yeni ve farklı standartlar getirmiştir. OECD'nin belirlemiş olduğu 15 eylemden oluşan BEPS eylem planlarıyla kavramlar örneklendirilmiş ve akabinde bu kavramlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde uluslararası vergilendirmede yaşanan sıkıntılar çifte vergilendirme sorunu, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu, zararlı vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması incelenmekte ve Türk vergi mevzuatındaki kurallarının günümüze kadar olan bu yöndeki değişimleri irdelenmektedir. Özellikle de dijital ekonominin vergilendirilmesi hususu vergi dünyasında ve vergilendirme teorisinde büyük ve köklü değişimlerin ortaya çıkmasını zorunlu kılmış ve bu yönde yeni akademik çalışmalara ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Uluslararası vergilemede yaşanan sorunlara; uluslararası çifte vergilendirme sorunu, dijital ekonominin vergilendirilmesi sorunu, zararlı vergi rekabeti uygulamaları, transfer fiyatlandırması kavramlarına açıklayıcı bir anlatım tekniğiyle yer verilmiştir. Türkiye BEPS eylem planlarına paralel olarak Dijital Hizmet Vergisi Kanunu düzenlemiştir. 07.12.2019 tarihinde yayınlanan DHVK'da verginin konusu, vergi sorumlusu, muafiyet ve istisnalar, verginin; matrahı, oranı, hesabı, beyanı, tarhı ve ödenmesi açıklayıcı anlatım tekniğiyle yer verilmiştir.

Araştırma ve Metodoloji bölümünde araştırmanın problemi, konusu, amacı, önemi, hipotezler, kapsamı, sınırlılıkları, yöntemi, veri toplama teknikleri, kaynakça zaman aralığı, zamanlaması ve akademik literatüre katkısı konuları kısaca özetlenmiştir.

Sonuç ve Öneriler bölümünde uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlara çözüm önerileri BEPS Eylem Planları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME

1.1. Kavramsal Olarak Vergi

1.1.1. Verginin Tanımı

“Vergi kavramı, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak yasal zor altında tahsil ettiği vergi, resim, harç gibi tüm mali yükümlülükleri kapsayan parasal ödemelerdir.” (Bayraklı, 2015, s.3)

“Vergi devletin görevlerini yerine getirebilmesinde çok önemli bir yere sahiptir ve bundan dolayı bu vergilerin toplanması, harcanması büyük bir önem teşkil etmektedir. Devletin gelirleri ile giderleri arasındaki düzenlemeleri içeren hukuk kuralları mali hukuk kapsamında incelenir.” (Karadeniz, 2018, s.371)

1982 Anayasasının 73. Maddesine göre; herkes kamu hizmetlerini veya giderlerini karşılamak suretiyle vergi dağılımında adaletinde sağlanması için mali gücüne uygun olan oranla vergi ödemek zorundadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun hükümleriyle konulur, değiştirilir ya da kaldırılmaktadır. (Resmi Gazete, 1982, s.18)

Kısaca vergiler devletin çeşitli kamu harcamalarını yapmak üzere belirlemiş olduğu yasalar dahilinde de gerçek ve tüzel kişilerden dolaylı veya doğrudan zorunlu ve karşılıksız tahsil ettiği paradır.

1.1.2. Verginin Amaçları

Verginin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Gelir elde ederek devletin kamu kuruluşlarının ve kamu hizmetlerinin harcamaları için kaynak sağlamak,
- Devletin sunduğu hizmetlerden yararlanmak,
- Can ve mal emniyetinin muhtelif tehlikelere karşı korunması nedeniyle devlete verilen sigortadır,
- Ekonomik büyüme, kalkınma ve ekonomik istikrar hedeflerinin gerçekleşmesine teşvik etmek,
- Gelir düzeyine göre vergi yükünün hafifletilmesi veya arttırılması yoluyla adaletsizliği azaltmak,

- Dış ticaret açığını yüksek vergi oranlarıyla azaltmak,
- Kırsal yerlerde sektör ve bölgeleri mal ve hizmet üretimine teşvik etmek,
- Çevreyi koruyucu uygulamaları teşvik etmek,
- Sağlığa zararlı politikalara yardımcı olmaktır (alkol ve sigaranın vergilendirilmesi gibi).

Bu durumda verginin amaçlarını mali, ekonomik ve sosyal amaçlar şeklinde açıklayabiliriz.

1.1.2.1. Verginin Mali Amacı

Kamu giderlerinin finansmanını sağlamak için alınır. Buna göre vergi gelirlerinin kamu giderlerini karşılayacak ölçüde toplanması gerekir.

Vergi devletin eğitim, adalet, sağlık, ulaşım, güvenlik, kolluk hizmeti gibi yapmak zorunda olduğu görevlerini yerine getirmek için kullanılan finansman kaynağıdır. Bu durum verginin mali amacı kapsamında değerlendirilmektedir.

“İşverenlerin ücretlerinden kesip ödemek zorunda olduğu sosyal güvenlik primleri, tüccar ve sanayicilerin üye olmak zorunda oldukları Ticaret ve Sanayi Odalarına ödemek zorunda oldukları primler vergi benzeri mali yükümlülüğe örnek gösterilebilir”. (Pehlivan, 2013, s.23)

1.1.2.2. Verginin Ekonomik Amacı

Devletin ekonomik amacı büyüme, kalkınma ve istikrardır. Korunması ve geliştirilmesi istenilen bazı faaliyetlerin karlılığının artırılmasını sağlayacak vergi teşvikleri, istisnaları ve muafiyetleri ekonomik amaca yönelik vergi uygulamasıdır.

Ekonomik istikrar politikasının araçları tam istihdam ve fiyat istikrarıdır. Ekonomik büyüme ve kalkınma politikasının araçları ise; vergi politikası, harcama politikası ve borçlanma politikasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi politikası önemli bir mali araçtır.

1.1.2.3. Verginin Sosyal Amacı

Sosyal devlet ilkesinin hakim olduğu ülkelerde gelir dağılımının adaletli olması temel unsurdur. Devlet gelir dağılımındaki adaleti vergi politikaları aracılığıyla sağlayabilir. Bu durumda vergiler adaletin sağlanması için araç olarak kullanılabilir. Yüksek gelirli toplumların vergilerinden kazanılan gelirler transfer harcaması yoluyla düşük gelirli toplumlara aktarılarak adaletsizlik önenebilir.

“Öte yandan, devlet topladığı vergilerden bir kısmını çeşitli yöntemlerle düşük gelir gruplarına iade olarak geri verebilir. Örneğin, ülkemizde bazı kişiler yaptıkları bir kısım harcama belgelerine dayanarak vergi iadesi almaktadır.” (Pehlivan, 2014, s.98-99)

1.2. Genel Olarak Vergi İlkeleri

Vergileme ilkelerini, vergilerden beklenen amaçların gerçekleşmesi için uygulanması gereken kurallar bütünü olarak tanımlayabiliriz.

1.2.1. Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi, herkesten hiç bir ayırım gözetmeksizin geliri oranında ödeme gücüne göre vergi alınmasını öngörmektedir. Herkesin kamu hizmetlerini karşılamak suretiyle vergilendirilmesi adalet ilkesinin sonucudur.

1.2.2. Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, *“yükümlülerin ödeyecekleri vergilerin türünün ve oranının önceden belli olması demektir. Başka bir deyişle, bireyler hangi ölçüye göre, ne zaman ve ne kadar vergi ödeyeceklerini önceden bilmelidirler.”* (Pehlivan, 2014, s.146)

1.2.3. Genellik İlkesi

Toplumunu oluşturan bireylerin her tabakasından din, dil, ırk, cinsiyet, sınıf gibi farklılıklar gözetmeksizin herkesten mali gücüne göre vergi alınmasını ifade eder.

Vergi muafiyeti ve istisnaları, vergide genellik ilkesini zedeleyen unsurdur diyebiliriz. Ancak ekonomik büyüme, kalkınma ve istikrar gibi iktisadi ve sosyal amaçlar sebebiyle bu unsurların önemi göz ardı edilememektedir.

1.2.4. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesine göre devlet, hiçbir kişiye, aileye veya zümreye ayrıcalık tanımamalıdır. Bu durum vergi adaletini sağlayan önemli bir unsurdur. Mükelleflerden vergi alınırken mali durumuna ve vergiyi ödeme gücüne dikkat edilmesi gerekir.

1.2.5. Kanunilik İlkesi

Anayasamızın 73. Maddesinde de belirtildiği üzere vergi, harç, resim gibi yükümlülükler ancak kanunla konulup, kanunla değiştirilip ve kanunla kaldırılacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Aksi mümkün değildir.

Ayrıca verginin kanunilik ilkesinin unsurları olan verginin konusu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, ödeme zamanı ve zamanaşımı gibi unsurlar kanunda düzenlenmiştir.

1.2.6. Açıklık İlkesi

Vergi kanunlarının herkes tarafından anlaşılır olması ile ilgilidir. Vergiler keyfi değil kesin olmalıdır. Ödeme vakti, ödeme şekli, ödenecek tutar herkes için anlaşılır ve açık olması gerekir.

1.2.7. Uygunluk İlkesi

Vergilerin mükelleflerden doğru zamanlarda, doğru şartlarda alınmasını öngörür. Vergilerin tahsili konusunda yükümlülere kolaylıklar sağlanmalı ve taksit şeklinde ödenmesi bu ilke için önemlidir.

1.2.8. Verimlilik İlkesi

Verimlilik ilkesi toplanan vergilerin, yapılacak kamu harcamalarının finansmanını sağlamada yeterli düzeyde olmasını ifade eder.

Vergide verimlilik önemli bir husustur. Belli bir yılın bütçesi belirlenirken vergilerden sağlanan tahmini gelir tespit edilemediği takdirde kamu giderlerinin aksatılmaması için devlet zorunlu borçlanmaya başvurmakta veya para basmak zorunda kalmaktadır. Bu durum ise devlet ekonomisi için tehlike arz etmektedir. Dolayısıyla verginin verimli vergi olarak nitelendirilebilmesi için beklenen hasılat sağlanmalı ve gelirlerin giderleri karşılaması gerekmektedir.

1.3. Uluslararası Vergilendirme

Uluslararası vergilendirmeyi çok uluslu şirketlerin küresel piyasalarda yaptıkları mal ve hizmet alış-verişleri sonucu vergilendirilmesi şeklinde ifade edebiliriz.

Uluslararası vergilendirmede ulusal vergi politikaları, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından yapılan anlaşmalar, iki taraflı vergi anlaşmaları, Avrupa Birliği tarafından yapılan anlaşmalar, Birleşmiş Milletler (BM) gibi kuruluşlar tarafından yapılan anlaşmalardan ve direktifler oluşmaktadır.

1.3.1. İkametgah (Yerleşiklik) İlkesi

“Yerleşiklik ilkesine göre vergilemede, ev sahibi ülkede yerleşik statüsünde bulunan kişinin dünya çapında elde ettiği geliri, elde edildiği kaynağa bakılmaksızın aynı biçimde vergilendirilmektedir. Aynı zamanda bu ilkeye göre, yerleşik olmayanların ev sahibi ülkeden kaynaklanan gelirleri ev sahibi ülke tarafından vergilendirilmemektedir.” (Dağlıoğlu, 2014, s.33)

1.3.2. Kaynak İlkesi

Kaynak ilkesi, gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önlemeyi hedef alarak çeşitli ülkelerin vergilendirme yetkisini sınırlandıran bir kavramdır.

Bu ilkeye göre ev sahibi olan ülkenin kaynaklarından elde edilen kazanç, kişinin ikametgahının ev sahibi ülkede olup olmadığı dikkate alınmaksızın yerleşiklerle aynı vergi oranları üzerinden vergilendirilmeye tabidirler. Aynı zamanda ev sahibi ülkede ikametgahı olmayan kişi, farklı ülkelerle yaptığı ticarete kazandığı gelir üzerinden vergilendirilmez.

1.3.3. Uyruluk İlkesi

Bu ilke gereğince kişi sadece vatandaşı olduğu ülkeye vergi ödemekle yükümlüdür. Uyruluk ilkesi bağımsız bir vergileme ilkesi değildir. Buna ek olarak ekonomisi büyük olan ülkeler bu durumu ulusal antlaşmalarla milli egemenlik alanı dışında sınır ötesi işlemlere de taşıyabilmektedirler.

1.4. Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler

1.4.1. Çok Uluslu Şirketlerin Tanımı ve Amaçları

Çok uluslu şirketler birden fazla ülkede yatırım faaliyetlerinde bulunan uluslararası işletmelerdir. Bu şirketler “uluslararası işletme” ve “ulus ötesi işletme” olarak da bilinir. Çok uluslu şirketler farklı ülkelerin pazarına girmeden önce bazı stratejiler belirleyerek yabancı ülkenin kaynak, değer düzeyi, fırsat ve risk durumunu incelerler.

Çok uluslu şirketler merkeze bağlı olmak üzere birçok ülkede faaliyet gösteren şubelerden oluşmaktadır. Bu şubeler elde ettikleri karın bir kısmını veya tamamını merkeze aktarmaktadırlar. Çok uluslu şirketler modern yönetim politikalarına rahatlıkla uyum sağlarlar. Bu şirketlerin sınır ötesi işleri yatırım sermayesi, mal ve

hizmet üretimi, üretim ve yönetim teknikleri, personelin uluslararası transferi gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

Çok uluslu şirketlerin amaçları:

- Yerleşik bulunduğu ülkede ve mal-hizmet alış-verişi yaptığı ülkelerde pazar payını yükseltmek,
- Rekabette öne geçmek,
- Hammaddeyi ucuza elde etmek,
- Uluslararası firmalarla iş yapmak ve ortaklıklar sağlamak,
- Ucuz emekten yararlanarak işçilik giderlerini azaltmak,
- Kaynağı ucuza sağlayacak çeşitli ülkelerde yatırım yapmak,
- Çeşitli ülkelerin düşük vergi oranlarından yararlanmak
- Üretim maliyetlerini azaltmak,

gibi birçok amaçları vardır.

1.4.2. Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Kavramlar

Çok uluslu şirketler küreselleşme sürecinde bazı farklı isimlerle tanımlanmaktadır. Bunlar şöyledir;

1.4.2.1. Uluslararası Şirket

Uluslararası şirketler ülkesinin sınırları dışında bir ya da daha fazla ülkede faaliyette bulunan şirketlerdir. Fakat bu şirketlerin yurt dışı yatırımları sınırlı ve şirketlerin yönetimi köken ülkenin vatandaşlarının gözetimindedir.

1.4.2.2. Uluslar-Ötesi Şirket

Faaliyetleri küresel bir boyutta uluslar-ötesi sınırların dışına çıkan ekonomik anlamda büyük ölçekli şirketlerdir. Firmanın mülkiyeti ve yönetimi kozmopolit bir yapıya sahiptir. Şirketin faaliyetinde ulusal bir kimlikten bahsedilmemektedir.

1.4.2.3. Uluslar-Üstü Şirket

Uluslar-üstü şirket, herhangi bir ülkeye bağlı olmayan uluslararası anlaşmayla kurulan ve uluslararası bir kurum aracılığıyla tescil edilip kontrol edilerek ve bu kuruma vergi ödemek koşuluyla varlığına devam etmektedir. Gerekli olduğu takdirde milliyetini ortadan kaldıran şirketlerdir.

1.4.2.4. Global Şirket

Global şirketler, küresel piyasalarda adaptasyonu sağlayan ve dünyanın her yerinde faaliyetlerini sürdüren ileri derecede teknoloji kullanan şirketlerdir.

1.4.3. Çok Uluslu Şirketlerin Türleri

Çok uluslu şirketleri çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Bunlar;

1.4.3.1. Tek Merkezli Şirketler

Bu tür şirketlerde “yönetiminin ağırlıklı olarak köken (ana ülke) ülke personeli tarafından yürütülmekte olduğu çok uluslu şirketlerdir. Bunun neticesinde ev sahibi ülkedeki şubenin tüm kilit görevleri köken ülke uyruklu çalışanlar tarafından yürütülmektedir. Ayrıca bu grupta yer alan çok uluslu şirketlerde karar verme yetkisi merkezleşmiştir. Dolayısıyla bağlı şirketler ana şirketin yönetim biçimini ve tekniklerini uygulamak zorundadırlar.” (Özcan, 2016, s.10)

1.4.3.2. Çok Merkezli Şirketler

Çok merkezli şirketler, yönetim şeklinin tek merkezden olması yerine birden fazla ülkede faaliyet gösteren yerel merkezlerde biriktiği şirket modelidir. Şubeler birbirinden bağımsız çalışır. Ana şirketin denetimi ise mali durumlar sebebiyle yapılmaktadır. Üst yönetim çalışanları köken ülkelerin kişilerinden oluşur. Şubelerdeki çalışanlar ise ev sahibi ülkelerin vatandaşlarından oluşmaktadır.

1.4.3.3. Dünya Merkezli Şirketler

Şirketlerin yönetim şeklinde evrensel bir yönetim anlayışı hakimdir. Yönetim çalışanlarında milliyet ayrımı yoktur. Köken ülke ve ev sahibi ülkelerdeki yöneticiler devamlı iletişim halindedirler. Karar alırken tüm fırsat ve riskler kontrol edildikten sonra karar ana merkez tarafından verilir. Ana merkez ev sahibi ülkenin vatandaşıymış gibi davranarak onların istekleri ve ev sahibi ülkenin menfaatleri doğrultusunda karar alır.

Milliyetçilik kavramı olmayan bu şirketlerin herhangi bir ülkeyle özel bağı bulunmamaktadır. Şirketin amaçlarına yönelik hizmet etmektedirler. Yabancı çalışanın en yüksek olduğu şirketlerdir. Köken ülke tarafında üretilmeyen başka ülkeler tarafında üretilen girdilerin, üretim oranının ve yabancı hisse senedi sahiplerinin yüksek görüldüğü bu tür şirketlerde şirketin gelişmesi ve büyümesi köken ülkeye değil de daha çok diğer ülkelere bağlıdır. Amaçları ana ve yavru şirketlerin

ortak hareket ederek küresel piyasalardaki faaliyetlerini artırmak ve uyumlu hale getirmektir.

1.5. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirmede Kullandıkları Yöntemler

Çok uluslu şirketlerin vergilemede kullandıkları yöntemler;

- Matrah aşındırması,
- Karın aktarılması,
- Daimi işyeri,
- Transfer fiyatlaması şeklindedir.

1.5.1. Matrah Aşındırması

Genelde çok uluslu şirketler tarafından yapılan, küresel vergilendirme sistemindeki yasal boşluklardan ve avantajlardan yararlanarak, vergiye tabii olan geliri vergi cenneti ülkeler dediğimiz verginin olmadığı ya da düşük vergi oranına sahip ülkelere aktararak, yüksek vergi oranına sahip ülkelerdeki vergi yükümlülüğünden kaçınmaktır. Bu durumda matrahın aşınmasına neden olmaktadır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde matrah aşınmasının sebepleri vergiden kaçınma, vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçlarının artması ve devletin denetim yetersizliğidir. Bu nedenle vergi gelirleri azalmakta vergilemede adalet sağlanamamaktadır.

1.5.2. Karın Aktarılması

“Kâr maksimizasyonunu amaçlayan çok uluslu şirketler bu amaçlarını gerçekleştirebilmek için ödedikleri vergiyi en aza indirmek istemektedirler. Bu amaçlarını gerçekleştirmede kullandıkları yöntemlerden biri de kârın aktarılması (profit shifting) metodudur. Uluslararası düzeyde bu yöntem; kârın yüksek vergi oranı uygulayan ülkeden düşük vergi oranı uygulayan ülkeye kaydırmak ya da kârın düşük vergi oranı uygulayan ülkede oluşturulmasını sağlamaktır.” (Özcan, 2016, s,18)

1.5.3. Daimi İşyeri

Daimi işyeri, ticari işletmenin faaliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını sabit olarak yürüttüğü yer olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle daimi işyerinden bahsedilebilmesi için fiziki olarak ticari işletmenin bulunması, bu işletmenin sabit durumda olması ve faaliyetlerinin tümünü ya da bir kısmını işletme çalışanları tarafından ya da diğer kişiler aracılığıyla işyerinden sürdürülmesi gerekmektedir.

1.5.4. Transfer Fiyatlandırması

Çok uluslu şirketler grubu içinde yer alan bağlı işletmeler, daha az vergi ödeyecekleri ülkelerde bulunan ilişkili kurumlarına, mal veya hizmet alım-satımında, normal piyasa koşullarında oluşan fiyattan ayrılarak, farklı bir fiyat üzerinden vergi yükünü azaltma ve şirket karını artırma amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamaktadırlar. Bu durum vergi oranı yüksek olan ülkenin kurumlar vergisi beyanını etkilemekte ve vergi tabanına zarar verip aşındırmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

BEPS EYLEM PLANLARI

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Türkçeye Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması şeklinde çevrilmiştir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından Çok Uluslu Şirketlerin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların çözümü amacıyla Eylem Planları üye ülkelerin kararı ve bu yöndeki girişimleriyle Eylem Planları ortaya konulmuştur. Çok Uluslu Şirketler, uluslararası mecrada faaliyet göstermenin bir avantajı olarak ülkelerin iç mevzuatlarından kaynaklanan boşluklardan faydalanmak suretiyle vergiden kaçınmakta ve totalde daha düşük bir tutarda vergilendirilmektedirler. Global ölçekte faaliyet gösteren ve çok sayıda ülkede iştiraki olan çok uluslu şirketler, daha düşük vergilendirme oranına ve kapasitesine sahip ülkelere karlarını aktarmakta ve daha düşük vergi ödemektedirler. Çok Uluslu Şirket; telif hakkı, patent, faiz ödemesi, daha düşük fiyatlı mal/hizmet satışı yapmak suretiyle yüksek vergi oranına sahip ülkeden daha düşük vergi oranına sahip ülkeye kar aktarımı yapmakta ve vergi matrahını aşındırmaktadır. Örneğin; Türkiye’de Kurumlar Vergisi halihazırda %22 düzeyindedir. İrlanda’da ise Kurumlar Vergisi oranını %15 olduğu varsayalım. Her iki ülkede de faaliyeti ve iştiraki olan birçok uluslu işletme İrlanda’da yerleşik olan iştirakine Türkiye’de yerleşik iştirakinden yüksek tutarlı telif ödemesi yapması durumunda Türkiye’deki iştirakin karı azalacak ve İrlanda’da yerleşik olan iştirakin karı ise artacaktır. Burada önemli olan karın daha düşük vergilendirme oranına sahip olan ülkeye transfer edilmesidir. Örneğimizde Çok Uluslu Şirket karını Türkiye’den İrlanda’ya transfer etmekle %7 oranında daha az vergi ödeme imkanına kavuşacaktır. Örneğimizde her iki iştirakinde ilgili vergilendirme döneminde kar beyan ettiği varsayılmıştır.

BEPS Eylem planları ülkelerin vergi mevzuatlarından kaynaklanan farklılıkların ve eksikliklerin kullanılması suretiyle vergi matrahının erozyon uğratılmasını engellemeye yönelik çalışmalar silsilesidir. *“Aslında BEPS ile ilgili hususlar çok daha önceleri ülkelerin gündeminde yerini almaya başlamıştır. Nitekim ABD Başkanı Kennedy tarafından 1961 yılında yapılan bir konuşmada, “giderek artan sayıda Amerikan şirketinin hem ülke içinde hem de ülke dışında vergi yükümlülüklerinden önemli ölçüde veya tamamen kurtulmak amacıyla, merkez ve bağlı kuruluşları arasında şirket içi fiyatlandırmalar, patent lisanslama transferleri,*

yönetim gelirlerinin kaydırılması ve benzeri uygulamalar yoluyla gerçekleştirdikleri yapay düzenlemelerle şirket yapılarını yeni bir şekle soktukları” vurgusu yapılmıştı (Topçu, 2018, s.24)

Uluslararası vergilendirmede ülkeler tarafından tarh edilen vergilerin adil bir şekilde dağılımı açısından BEPS Eylem Planlarının uygulanması önem arz etmektedir. Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması özellikle daha az gelişmiş ülkeler açısından olumsuz bir tablo oluşturmaktadır. Genellikle gelişmiş ülke merkezli global çapta faaliyet yürüten çok uluslu işletmelerin bu şekilde vergiden kaçınmaları durumu küresel zenginliğin ve refahın adil dağılımının önünde engel teşkil etmektedir. Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı faaliyetlerinin daha çok Google, Starbucks ve Apple’ında içinde bulunduğu dünyanın önde gelen uluslararası firmaların yaptığı ve sonuç olarak düşük oranda vergi ödedikleri fark edilince bu davranış kamuoyunda büyük yankı uyandırmış ve tepkiyle karşılanmıştır. Bu yüzden bu durumun önlenmesi için farkındalık ve tedbirler arttırılmaya çalışılmıştır. Bahsi geçen şirketler bazı ülkelerde büyük davalarla karşılaşmaktadırlar. Birçok ülkede vergi toplama yetkisine sahip kamu organları bu şirketlerin vergi erozyonuna sebep olduklarını, kendi ülkelerine de vergi ödemeleri gerektiğini belirlemekte ve vergi incelemesine sahip olmaktadır. Buna rağmen yapılan mahkemelerde bu şirket temsilcileri yaptıklarının yasal çerçeve olduğunu iddia etmekte ve bunun bir vergi kaçırma faaliyeti olmadığını ve cezalandırmanın hukuka aykırı olduğunu beyan etmektedirler. Örneğin Türk Vergi Sistemi açısından olaya baktığımızda şöyle bir durum ortaya çıkmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunumuz ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuz çerçevesinde, bir mükellefin vergilendirilmesi için Türkiye’de “tam mükellef” veya “dar mükellef” olması gerektiği belirtilmiştir. Tam mükellef olabilmesi için Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci olmalıdır. Şayet bunlardan birisi olmaz ise Türkiye’de o mükellefin vergilendirilmesi mümkün değildir. Özellikle dijital ortamda faaliyet yürüten birçok çok uluslu işletme Türkiye’de işyeri açmadan ve daimi temsilci bulundurmadan rahatlıkla faaliyet yürütebilmektedir. Bu şekilde bu mükelleflerin Türkiye’de vergilendirilmesi yasal olarak mümkün görünmemekle birlikte 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile bu durum aşılmaya çalışılmıştır. Bu konuya Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile ilgili bölümde yer verileceğinden burada detaylandırılmayacaktır.

OECD tarafından yayınlanan 15 adet BEPS Eylem Planı bulunmaktadır. Bu eylem planları sırasıyla başlıklar halinde açıklanacaktır.

2.1. Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları

Küreselleşme ve dijitalleşme etkileşim halinde birlikte hareket ederek hızla yayılımlarını sürdürmektedirler. Dijitalleşmeyle birlikte çok uluslu şirketler dünyanın çoğu ülkesine herhangi bir fiziki varlığa ihtiyaç duymaksızın dijital ortamda yayılmış durumdadır. Bu durum dev şirketler için avantaj yaratmaktadır. Ekonomiler büyümekte ve çok uluslu şirketlerin etki alanları giderek genişlemektedir. Genişleyen sadece etki alanları değil aynı zamanda bu şirketlerin ciro ve karlılıklarıdır. Çok uluslu şirketler bu vasıta ile daha çok oranda kar etmekte ve fakat yerel ölçekte faaliyet gösteren şirketlere nazaran daha düşük oranda vergilendirilebilmektedir. Bu durum büyük sermayedarlar açısından avantaj oluşturmakla birlikte küresel servetin ve değer paylaşımını açısından adil bir dağılıma müsaade etmemektedir. 1982 Anayasamızda da belirtildiği üzere vergilendirmenin mali güç nispetinde yapılması temel ilke ve kurallardandır. Dijitalleşmenin sağladığı avantajlar çok uluslu şirketler tarafından kullanılarak bu durum tersine çevrilmekte, diğer bir tabirle ters oranlı yani gelir arttıkça daha az oranda vergilendirme gibi bir durumun ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Ekonomik Kalkınma İşbirliği Teşkilatı (OECD) bu durumun önüne geçilmesi amacıyla 1 no'lu eylem planını devreye almıştır. Bu eylem planı bütün eylem planları arasında en öncelikli olanların başında gelmektedir diyebiliriz. Zira dijitalleşme bütün dünyayı kuşatmış bir vaziyettedir. OECD'nin yaptığı açıklamalardan da bu eylem planına öncelik verildiği belirtilmektedir. OECD 1 no'lu eylem planını tanımlarken, sınır ötesi yapılan faaliyetlerin, dijitalleşmenin çok uluslu şirketlere daha az vergilendirilme veya hiç vergilendirilmeme imkanını sağladığının altını çizmiştir.

OECD Dijitalleşmeden kaynaklı vergilendirme sorunlarının çözülmesinde iki sütunlu bir yapı öngörmüştür ve şu şekilde tanımlamıştır: (OECD, BEPS Eylem Planı 1.)

Sütun 1: Vergileme Haklarının Yeniden Tahsisi

- Fiziksel mevcudiyetin yerine ticari varlığın dikkate alınması,
- Verginin nerede ve neye göre ödenmesinin tayin edilmesi,
- Tüketicinin veya kullanıcının bulunduğu yerde karın hangi nispette vergilendirileceğinin tayini.

Sütun 2: Global Anti-Matrah Erozyonu Mekanizması

- Yeni teknolojilerin kullanılarak karın mükelleflerce az veya hiç vergilendirilmesinin önlenmesine yardım etmek,
- Çok Uluslu Şirketlerin asgari düzeyde bir vergi ödemesini sağlamak,
- Geleneksel ve Dijital şirketler arasındaki oyun alanını düzleştirmek.

OECD bu iki sütunlu çalışma programı ile ülkelerin mahrum kaldığı vergi gelirlerine kavuşmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu yapıyı planlarken ilk önce ülkelerin iç mevzuatlarını, vergileme kriterlerini düzenlerken dikkate alacakları esasları birinci sütun olarak adlandırmakta daha sonra ise ikinci sütunda uluslararası mecrada yapılacak düzenlemelere yol göstermektedir.

2.2. Eylem 2: Hibrit Düzenlemelerin/Kurumların Olumsuz Etkilerinin Giderilmesi

OECD tarafından yayınlanan 2 no'lu eylem planında, karma uyumsuzluğa neden olan (hibrit) faaliyetlerin etkilerinin ortadan kaldırılması söz konusudur. Bu eylem planının amacı hibrit düzenlenmelerin neden olduğu etkileri azaltmak için ülkelere uygulanabileceği önerilen yerel mevzuat hükümlerinden ve OECD Model Anlaşması'nda uygulanması önerilen yeniliklerden oluşmaktadır. Eylem planında muhtemel olumsuzluklara karşı iç mevzuattaki uyumsuzlukların giderilmesi öneriliyor. BEPS tasarısı ikinci eylem planıyla herhangi bir devlette vergilendirilmeye dahil olmayan kazancın farklı bir devlette iskonto konusu yapılmasının ve yabancı devlette ödenen verginin birden fazla mahsup yapılmasının engellenerek çifte vergilendirmeme sorununu önlemeyi amaçlamaktadır.

Hibrit uyumsuzlukları şu şekilde sıralayabiliriz: (Önal, 2019, s.156)

- İndirim ve Dahil Edilmeme,
- Çifte İndirim ve Dahil Edilmeme,
- Dolaylı İndirim ve Dahil Edilmeme.

Ülkeler arası mevzuatlardan kaynaklanan düzenlemeler ve kurumların yarattığı hukuki boşluklardan faydalanmak suretiyle kar aktarımının sağlanması, çok uluslu şirketin vergilendirilmemesi durumlarını ifade etmektedir. Vergi uygulamalarında ve yorumlamalarından kaynaklanan durumlar sebebiyle vergilendirme

yapılamamaktadır. OECD bu durumun önüne geçilmesi amacıyla 2 no'lu Eylem Planını uygulamaya sokmuştur. Özellikle Avrupa Birliği ülkeleri bu uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla çalışmalara başlamışlar ve bu kuralları netleştirme yoluna gitmişlerdir. Türkiye'de bu konuda henüz adım atmamıştır.

2.3. Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum

5520 Sayılı Kurumlar Verdisi Kanunu'nun 7. Maddesinde Kontrol edilen Yabancı Kurum Kazancı düzenlenmiştir. Bahsi geçen madde de Türkiye'de tam mükellef olan kurumlar ve gerçek şahısların doğrudan ya da dolaylı olarak ayrı ya da beraber servetinin, kar payının ya da oy kullanma hakkının en az %50'sine haiz olarak kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerine ait kurum kazançlarının dağıtılıp dağıtılmadığını bakılmaksızın diğer şartlarında gerçekleşmesi halinde Türkiye'de Kurumlar Vergisine tabi tutulacakları belirtilmiştir. (KVK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13) Kanun maddesinde de anlaşılacağı üzere kanun koyucu sermaye üzerinden elde edilen kazancı Türkiye'de vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Kontrol edilen kurumun kazancının vergilemesinde çeşitli aksaklıklar (vergi ödenmemesi veya uzun vadeli olarak ertelenmesi) ortaya çıkmakta ve OECD 3. No'lu Eylem Planı ile bu durumun çözümü açısından ülkelere tavsiyelerde bulunmaktadır. Uluslararası mecrada bu durum uzun yıllardır çözülmeye çalışılmakta fakat zamanla meydana gelen değişimlere ayak uyduramamaktadır. *“Karlarını en yüksek düzeyde tutmak için maliyetlerini en aza indirmeyi istemektedirler. Bu konuda, maliyet unsurlarından biri olan vergi maliyetlerinin azaltılması şirketlerin düşündükleri ve uygulamak istedikleri bir durum olmaktadır. Şirketler kazandıkları gelir üzerinden hesaplanan vergilerin en aza indirilmesini, vergi oranı açısından daha düşük olan ülkelere şirketler kurarak gerçekleştirmektedirler. Kurdukları şirketlerle olan ekonomik ilişkilerini emsallere uygunluk ilkesi dışında gerçekleştirmekte ve böylece yabancı şirketler OECD tarafından BEPS eylem planı çerçevesinde düzenlenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum kuralları sistematik bir bütünlük sağlaması açısından yabancı şirketlerin Kontrol Edilen Yabancı Kurum olarak değerlendirilmesi, kazançlarının belirlenmesi, hangi ülkenin yetki alanına bağlı olması gerektiği gibi karışıklıkları ve yabancı şirketler kullanılarak yapılan vergi matrahın aşındırılmasını önlemeyi amaçlamaktadır. Ancak Kontrol Edilen Yabancı Kurum kurallarının etkin sonuç vermesi için tüm ülkeler tarafından uygulanması gerekmektedir. Tüm ülkeler tarafından uygulanmaması durumunda şirketler Kontrol Edilen Yabancı Kurum*

kurallarının bulunmadığı ülkelerde yatırımlarını gerçekleştirerek elde ettikleri gelirin daha az vergilendirilmesine ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum kurallarını uygulayan ülkelerin bundan zarar görmelerine neden olacaktırlar. Bu nedenle 3 nolu eylem planı tarafından önerilen Kontrol Edilen Yabancı Kurum kuralları açısından ülke uygulamalarında bütünlük sağlanması büyük önem arz etmektedir.” (Buz, 2019, s.171)

2.4. Eylem 4: Faiz Ödemelerinin Sınırlandırılması

BEPS 4. No’lu Eylem Planı çerçevesinde grup şirketleri arasında borçlanma suretiyle yapılacak faiz ödemelerinin vergi matrahının aşındırılmasını sağlayacak şekilde kullanılmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. OECD bu eylem planında 3 temel risk senaryosuna dikkat çekmektedir:

- Yüksek vergi oranına sahip ülkelerde üçüncü kişilere daha yüksek tutarda borç verilmesi
- Üçüncü kişilere olan faiz maliyetlerini aşmak için grup içi borç kullanılması,
- Vergiden muaf gelirlerini fonlamak için üçüncü kişilerden veya grup içinden finansman sağlayan gruplar.

Bu gibi durumlarda eylem planında belirtilen kıstaslar çerçevesinde, kredinin gerçek bir kredi olarak kabul edilip edilmeyeceği belirlenmelidir. Diğer bir deyişle faiz ödemesinin vergi matrahını aşındırmak amacıyla yapılıp yapılmadığı hususu irdelenmelidir. Çözüm olarak ise bu şekilde yapılan faiz ödemelerinde bir sınırın konulması OECD tarafından tavsiye edilmektedir. Bazı ülkeler bu konuda belirli sınırlama getirme çalışmalarına başlamışlardır. Mevzuatımızda bu hususa yönelik bir düzenleme şu an için bulunmamaktadır.

2.5. Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamaları

BEPS 5 Numaralı Eylem Planı Raporunda; zararlı vergi uygulamasını engellemek amacıyla işlemlerde konu edilecek esaslılık faktörünün güçlendirilmesi ve şeffaflık unsurunun artırılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede fikri mülkiyet kavramına ilişkin işlemlerde olması gereken esaslılık faktörünün niteliğinin artırılması fikri mülkiyet uygulamalarının hangisinin kabul edileceği ya da kabul edilmeyeceği ve zararlı tercihli uygulamaları incelemektedir. Çeşitli ülkeler arasında önceden yapılan bilgi değişim sözleşmelerinin niteliklerini, bilhassa şeffaflık ilkesini

güçlendirmek amacıyla genişletilerek istek olması halinde bilgi paylaşımı dahilinde bilgi değişiminin sağlanması da öngörülmektedir. Eylem Planının; “tercihli vergi rejimleri”, “şeffaflık” ve “vergilendirme etki alanlarında eşitlik sağlanması” şeklinde üç sütunlu bir sisteme oturtulmaya çalışıldığını söyleyebiliriz.

Beşinci Eylem Planı şeffaflık kapsamında ve ticari işletmelerin finansal uygulamalarında özün önceliği prensibi yani biçimlerinden çok özleri dikkate alınmak koşuluyla zararlı vergi uygulamalarında etkili bir mücadele amaçlanmıştır. Bu kapsamda üç aşamadan oluşan bir plan saptanmış ve uygulamaya da konulmuştur. Diğer eylemlerde de olduğu gibi bahsi geçen aşamaların her bir aşamasında raporlar yapılması ve kamuoyunun bilgisine sunulması hedeflenmiştir. (Biçer, 2015, s.58-59)

1. Aşama: OECD’ye üye ülkelerin mevcut düzenlemelerinin kontrol edilmesi,
2. Aşama: OECD’ye üyeliği bulunmayan ülkelerin katılımını sağlayacak stratejiler geliştirmek,
3. Aşama: Önceden bulunan kriterleri yeniden incelemektir.

5 Numaralı Eylem Planı, veri toplama, bilgi değişimi, toplanan veri ve istatistiklerin güvenliğini referans alarak şeffaflığın sağlanması için taslak oluşturmuştur. Zira şeffaflık zararlı vergi uygulamalarının önlenmesinde hayati öneme sahiptir. Bir diğer önemli konu ise OECD’nin uzun çalışmalar ve izlemeler sonucu çeşitli sayılarda raporlarında ele aldığı tercihli vergi rejimleridir. Vergi rekabetinin çeşitli ülkeler üstünde değişik sonuçları bulunmaktadır. OECD’nin raporlarına göre vergi rekabeti kimi ülkeye fayda sağlarken kimilerine zarar verdiği görülmektedir. Bu durum genelde olumsuz karşılanmaktadır. OECD zararlı olabilecek vergi rekabeti faaliyetlerini “tercihli vergi rejimi” ve “vergi cenneti” başlıklarıyla konu edinmiştir. Devletlerin vergi cenneti ülke olmadığı halde yaptıkları vergisel mevzuatlarla zararlı vergi rekabetine neden olmaları neticesinde “tercihli vergi rejimleri” söz konusu olmaktadır. (Didinmez, 2017, s.345)

2.6. Eylem 6: Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi

BEPS 6. Numaralı Eylem Planı; çifte vergilendirmeyi önleme (ÇVÖ) sözleşmelerinin kötü amaçla kullanılmasının ve bu eylem planıyla “çifte vergilendirilmeme” durumunun oluşmasını engellemeyi amaçlıyor. Bu nedenle altı numaralı eylem planı, mevcut olan OECD Model Vergi Anlaşması’ndaki kararları değiştirerek; ÇVÖ sözleşmelerinin kötü amaçla kullanımını ortadan kaldırarak yeni

kararlar getirmektedir. Rapor, sözleşmelerde konu edilebilecek iki alternatif karar olarak Yararlanmanın Sınırlandırılması ve Gerçek Amaç ilkelerini getirmektedir. (Köprü, 2020, s.52)

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf olmayan başka ülkede yerleşik kişinin dolaylı olarak veya doğrudan anlaşmaya taraf olan ülke mükellefleri gibi ÇVÖ anlaşmasının faydalarından yararlanması durumunun önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ülkeler bu gibi durumlar sebebiyle vergi gelirlerinden mahrum kalmaktadır. Bazı hallerde iki ülke aracılığıyla yapılan vergilendirme sözleşmelerinin kötüye kullanılması amacıyla çeşitli faaliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetler genelde; sözleşmelerin tahmin ettiği sınırlamaları ya da sözleşme kararlarını kullanarak iç mevzuattaki kararları incelemeye çalışılmaktadır. Sözleşmelerin suiistimali; transfer fiyatlandırması, üçgen uygulamalar, gelir niteliğinin değiştirilmesi ve özellikle anlaşma alışverişi gibi çeşitli biçimlerde sağlanabilir. Sözleşme alış-verişi vergi sözleşmesinin tarafı bulunmayan üçüncü ülke mukimlerinin, bahsedilen ikili sözleşmeden o ülkelerden birinde mevcut olan bir aracı yoluyla ya da bizzat ikametini o ülkelerden birine aktararak fayda sağlaması ve böylelikle üzerindeki vergi yükünü düşürmesi olarak ifade edilebilir. Burada üçüncü ülke mukimi, gelirinin kaynağı ülkesinde doğruca yatırım yapacağı halde bunun yerine, kaynak ülkeyle kendi aralarında olan bir vergi sözleşmesinin lehe hükümlerinden faydalanmak üzere aracı bir ülkede yapay olan bir şirket oluşturarak (posta kutusu şirket, letterbox, shell, conduit) vergiden kaçınma stratejisi amaçlamaktadır. Bilhassa kâr payları, faiz ve gayrimaddi hak ödemelerinin vergiye tabi tutulmasında bu uygulamayla çok sık karşılaşılmaktadır. (Topçu, 2018, s.89-90)

2.7. Eylem 7: Daimi İşyeri/Kuruluş Statüsü

Vergilendirmede en önemli hususlardan birisi mükellefiyet kavramıdır. Mükellefiyetin tayini açısından ise “işyeri” kavramı en temel konudur. Mükellefiyetin tayini mevcut vergi yasalarınca işyerinin nerede olduğu ile tespit edilebilmektedir. Son zamanlarda vergiden kaçınma uygulamalarından biri olarak devamlı başvuru ve bu nedenle sıkça tartışma konusu olan çifte vergiyi önleme anlaşmalarının 'işyeri' kavramı geçen maddesi, OECD'nin BEPS eylem planları kapsamındaki çözüme kavuşturulması talep edilen önemli bir konu olmaktadır. 2015 yılında sunulan nihai raporun sunulmaktaki hedefi, işyeri ifadesinin tanımında birtakım değişiklikler yaparak belirsizlikleri ortadan kaldırmak ve çifte vergilendirmeyi önleme

sözleşmelerinde bulunan eksiklikler sebebiyle yapılan suiistimalleri engellemektir. (Solyalı, 2019)

Gelişen teknolojiler ve bazı faaliyetlerin işyeri olmaksızın yürütülebilmesi gibi durumlar faaliyet gösteren, kazanç elde eden kişilerin vergiden kaçınmalarını kolaylaştırmıştır. Eylem 7, OECD Model Vergi Sözleşmeleri'nde ve bilhassa ülkeler arasındaki ÇVÖ sözleşmelerinde tanımlanan daimi işyeri (permanent establishment) teriminde eksiklikler ve belirsizlikler bulunduğunu bu yüzden değişiklikler yapılması gerektiğini önermektedir. Bunun sebebinin ise işletmelerin ÇVÖ sözleşmelerinde mevcut olan daimi işyeri kavramının tanımındaki belirsizlikleri lehlerine değerlendirerek farklı ülkelerde daimi işyeri açmadan iş yapmalarını engellemek olduğu belirtilmektedir. Daimi işyeri kavramının tanımında; komisyoncuları ve daimi işyeri tanımında yer almayan ama alması hedeflenen hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleride (depolama, dağıtım, teşhir, bilgi toplama gibi) kapsayacak bir biçimde genişletilmesi amaçlanmaktadır. (Köprü, 2020, s.53)

2.8. Eylem 8-10: Transfer Fiyatlandırması

Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle dünya genelinde grup şirketleri arasında ticaret ivme kazandı. Grup şirketleri arasında yapılan ticari faaliyetler karın ülkeler arasındaki transferini kolaylaştırmakla birlikte adeta bir kar aktarım aracı şekline döndüğünü söyleyebiliriz. Bu şekilde karın aktarılmaması açısından yapılan fiyatlandırmalarda üçüncü kişilerle yapılan mal/hizmet vb. alış-satışlarının emsal alınması ve farklılıkların olmaması gerekmektedir. Emsal fiyat ilkesi grup içi şirketler açısından vergi idaresinin de dikkate aldığı bir fiyatlama yöntemidir. BEPS Eylem Planlarından; Eylem 8, Eylem 9 ve Eylem 10 Transfer Fiyatlandırması üzerine yoğunlaşmış ve çözüm önerilerinde bulunmuştur.

BEPS 8 Numaralı Eylem Planı Maddi Olmayan Varlıklarla ilgili olarak kontrollü işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması sorunlarına yönelmektedir. Gayri Maddi Varlıklar değerlemelerinin zor yapılması sebebiyle transfer fiyatlandırması yoluyla karını aktarma çabası içinde olan grup şirketleri için oldukça uygundur. Bu şekilde vergi matrahı aşındırılmakta vergi ödemelerinden kaçınılmaktadır.

BEPS 9 Numaralı Eylem Planı "Risk ve Sermaye" başlığını taşımaktadır. 9. Eylemin amacı, Çok Uluslu İşletmeler topluluğunun üyeleri kendi arasında etkileşim sağlayan risk ve sermayeyle ilgili hükümleri geliştirerek BEPS'i önlemeye

çalışmaktadır. Çok Uluslu İşletme topluluğunda şirketlerin aslında nasıl bir tehlike yüklendiğinin tespit edilmesinin temelinde; (i) tehlikenin hangi taraf ya da tarafların denetim altında tuttuğu, (ii) hangi taraf ya da tarafların, tehlikeyi üstlenmek üzere gerekli olan finansal kaynağa sahip olduğu gibi birtakım soruları olmaktadır. Eylem planına ait raporda, taraflardan birinin söz konusu tehlikeyi kontrol ederek tespit etmediği ve tehlikeyi üstlenebileceği herhangi bir finansal varlığının olmadığı durumlarda, anlaşmada açık bir ifadeyle söz konusu olan tarafa tehlike tahsis edilebileceği belirtilmişse bile, tarafa yönelik tehlike tahsisi uygulanamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu durumda tehlike, transfer fiyatlandırması hedefiyle tehlikeyi denetleyen ve tehlikenin üstlenilmesi amacıyla gerekli finansal kaynağı olan Çok Uluslu İşletme topluluğundaki şirketler tarafından kabul edilmelidir. Eylem planına göre, topluluğun üyesi olan işletmelerin aralarında oluşturdukları anlaşmalar dahilinde transfer edilen tehlikeler ve dağıtılan kar paylarının vergi oranı daha az olan ülkelerdeki grup işletmelerde birikmesi avantajını ortadan kaldırmak için “değerin yaratıldığı yer” esas alınmaktadır. Bu doğrultu da, Çok Uluslu Şirketler kendi bünyesindeki herhangi bir şirketin, farklı grup şirketlerine kredi (fon) temin etmesi durumunda şirketlerin kazanacağı kârın, emsallere uygun olup olmadığının sağlanabilmesi amacıyla yeni kararlar göz önünde tutulmuştur. Bu kapsamda, krediye imkan sağlayan işletme bu süreçte oluşabilecek her türlü tehlikeyi denetliyorsa; işletmenin temin ettiği krediden beklediği karı, üstlendiği tehlikeyle doğru orantılı olması gerekir. Fakat işletme, herhangi bir tehliye arz etmiyor ya da denetlenmiyorsa; beklenen kar, bağımsız olan taraflara tehlikesiz olarak sağladığı bir kredinin getireceği kardan fazla olmaması gerekir. Yeni OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde de bu doğrultuda çeşitli değişiklikler yapılmıştır. (Topçu, 2018, s.110-111)

BEPS 10 Numaralı Eylem Planı ise “Yüksek Riskli İşlemleri” ele almaktadır. Ticari olarak rasyonel olmayan işlemlerin grup içi şirketler tarafından yapılması bir kar dağıtım yöntemi olabilmektedir. Yapılan grup içi işlemin mahiyeti grubun diğer işlemleri ile bir bütün olmalı ve istisnai bir işlemi temsil etmemelidir. Bu durum da karın transferi açısından, vergi matrahının aşındırılması açısından kullanılan bir yöntemdir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 maddesi “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığıyla düzenlenmiştir. Bahsi geçen kanun maddesi özetle kurumların emsallere uygunluk

ilkesine aykırı bir şekilde fiyatlandırma yaparak ilişkili kişilere mal/hizmet tesliminde bulunması karın transfer fiyatlandırması yapılmak suretiyle örtülü olarak dağıtıldığını kabul etmektedir. Burada karşımıza çıkan bazı önemli kavramları açıklamamız gerekmektedir.

İlişkili kişi; kurumların kendisine ait ortakları, kurumların ya da ortaklarının ilişkisinin bulunduğu gerçek şahıs ya da kurumla idaresi, denetimi ya da sermayesi ile ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkisinin bulunduğu ya da nüfuzu altında olan gerçek şahıs ya da kurumları ifade etmektedir.. Ortakların eşleri, ortakların ya da eşlerinin üstsoyu ve altsoyu ile üçüncü derece dahil olmak üzere yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişiler olarak sayılmaktadır. Kârın kazanıldığı ülke vergi uygulamasının, Türk vergi uygulamasının oluşturduğu vergilendirme kapasitesiyle aynı oranda vergilendirme imkânı temin edip etmediği ve bilgi değişimi konusunu göz önünde bulundurarak Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanan ülkelerde ya da bölgelerde mevcut kişilerle yapılmış olan tüm prosüdürlere, ilişkili kişilerle yapıldığı kabul edilecektir. (Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.) İlişkinin doğrudan ya da dolaylı olmak üzere ortaklık yoluyla olduğu durumlarda örtülü kazanç dağıtımında dahilinde sayılabilmesi için en düşük %10 düzeyinde ortaklık, oy ya da kâr payının bulunması şartı aranmaktadır. Ortaklık bağı bulunmadan doğrudan ya da dolaylı olmak üzere en düşük %10 düzeyinde oy ya da kâr payı hakkının bulunduğu durumlarda ise taraflar ilişkili kişi sayılmaktadır.. İlişkili kişiler bakımından bu oranlar birlikte dikkate alınmaktadır. (KVK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13)

Emsallere uygunluk ilkesi; “ilişkili kişilerle yapılmakta olan mal ve hizmet alım veya satışında belirlenen fiyat ya da bedelin, kendi aralarında böyle bir ilişkinin olmadığı takdirde ortaya çıkan fiyat ya da bedele uygun bulunmasını ifade etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında belirlenen fiyat ya da bedellerle ilgili hesaplamalara ait olan kayıt, cetvel ve belgelerin kanıtlayıcı kâğıtlar olarak korunması ve saklanması zorunlu olmaktadır. (KVK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13)

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin transfer fiyatlandırması sayılmaması için kanun koyucu yapılan fiyatlamanın emsallere uygun olmasını şart koymuştur. Mal/hizmet satışına ilişkin bedelin emsale uygun olması için yine aynı kanun maddesinde beş metotla fiyatın belirlenebileceğini belirtmiştir. Bunlar; (KVK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13)

1. Karşılaştırılabilir fiyat metodu,
2. Maliyet artı metodu
3. Yeniden satış fiyatı metodu
4. İşlemsel kâr metodları
5. Mükellefin işlemin kapsamına uygun olarak kendisinin belirleyeceği metottan oluşmaktadır.

2.9. Eylem 11: BEPS Veri Analizi

OECD BEPS 11 Numaralı Eylem Planı ile ilgili yayınladığı raporda vergiden kaçınma davranışlarının ekonomik ve mali etkilerini değerlendirmiş ve BEPS projesi kapsamında önerilen tedbirlerin etkisi hakkında veri toplamak ve analiz yapmak amacıyla çeşitli yöntemler oluşturmaya çalışmıştır. Eylem 11, BEPS dahilinde uygulanacak olan değişikliklerin ortaya çıkaracağı ekonomik durumu ölçmeyi ve değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu ölçme ve değerlendirmenin yapılabilmesi için lazım olan bilgileri toplamak adına, OECD, üyesi olan ülkelerden kendilerine ait ekonomik analizlerini kapsayan raporlar bildirmesini talep etmektedir. Bu talepler kapsamında Türkiye'nin de OECD'ye üye ülke olarak bu çalışmaya destek vereceğini ve bu çaba sonucunda yararlarını göreceğini söylemek mümkündür. (Köprü, 2020, s.53)

BEPS veri analizinin yapılması, vergiden kaçınmanın, BEPS tedbirlerinin, uygulamasının sonuçları hakkında veriler elde edilmesi BEPS eylem Planlarının etkisi ve vergiden kaçınmaları önleme kapasitesini ölçmek açısından önem arz etmektedir.

2015'te sunulan Nihai Raporda, BEPS'in mevcudiyetinin ölçülmesi ve izlenebilmesi amacıyla beş gruptan oluşan 6 adet gösterge belirtilmiştir. Söz konusu olan göstergeler, BEPS'in mevcudiyetinin olduğunu ve zaman içerisinde bu mevcudiyetin arttığına ilişkin önemli sinyaller vermektedir: (Topçu, 2018, s.117-118)

Tablo 1: BEPS Veri Analizinde Kategori ve Göstergeler

Kategori	Gösterge
<i>A. Finansal ve gerçek ekonomik faaliyetler arasındaki uyumsuzluk:</i>	<i>(1) Doğrudan yabancı yatırımın (DYY), GSYH'ye göre yoğunluğu</i>
<i>B. Dünyanın en büyük ÇUI'leri (örneğin en büyük 250 ÇUI) bakımından kâr oranı farklılıkları:</i>	<i>(2) Farklı ülkelerdeki efektif vergi oranlarına göre kâr oranı farklılıkları</i> <i>(3) ÇUI'lerin düşük vergi oranlı ülkelerdeki faaliyetleri ile dünya çapındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kâr oranı arasındaki fark</i>
<i>C. ÇUI'ler ve ÇUI olmayan benzer işletmeler arasındaki efektif vergi oranı farklılıkları:</i>	<i>(4) ÇUI bağlı şirketleri ile benzer niteliklere sahip ÇUI olmayan işletmelerin efektif vergi oranları arasındaki fark</i>
<i>D. Gayrimaddi haklar yoluyla kâr aktarılması:</i>	<i>(5) Royalti gelirlerinin, Ar-Ge harcamalarına göre yoğunluğu</i>
<i>E. Faiz yoluyla kâr aktarılması:</i>	<i>(6) Yüksek vergi oranlı ülkelerde ÇUI bağlı şirketlerinin faiz gideri/gelir (FAVÖK) oranı</i>

2.10. Eylem 12: Zorunlu Açıklama Kuralları

OECD bu eylem planı ile mükelleflerin agresif vergi planlamalarına ilişkin bildirimde bulunulmasını ve bu hususta bir ön bilgilendirme mekanizması oluşturmayı amaçlamaktadır. “Eylem 12 planında, vergi mükelleflerine agresif vergi düzenlemeleriyle ilgili bildirim yapılması yükümlülüğünün getirilmesi öneriliyor. Fakat bu yükümlülüğün yapılabilmesi için ülkelerin her şeyden önce bu önerilere uymayı kararlaştırıp yerel mevzuatlardaki eksikliklerin ve belirsizliklerin giderilmesi için düzenleme yapmasının önemi dikkate alınıyor. (Köprü, 2020, s.53)

Agresif vergi planlaması ile ilgili bilgilerin eksikliği veya olması gerekenden zamanda elde edilememesi dünya çapında vergi idarelerinin yaygınlıkla karşılaştığı sorunlardandır. Hükümetlerin bu bilgilere dayalı olarak risk değerlemeleri yapmaları, mevzuat ve düzenlemelerde gereken değişiklikleri yaparak olası vergisel risklerin önlenmesi açısından bu bilgilere zamanında erişim büyük önem arz etmektedir.

OECD'nin zorunlu açıklamaya ilişkin kuralları raporu, ülkelerin kötüye kullanım amaçlı vergi planlamalarını önlemesi açısından, mükelleflerin bu konuda bilgileri kamuyla paylaşması için gerekli prosedürlerin oluşturulması için bir çerçeve sağlamaktadır. Türkiye'de, vergi planlama şemalarının zaruri olarak belirtilmesine ilişkin kapsam belli olduktan sonra düzenlemelerin hangi kanunda uygulanacağını belirtmesi daha uygun olacağı düşünülmektedir. Ülkemizde kurumlar vergisi daha açıklama kaidelerinin kapsamına alınmadığından dolayı vergi mükelleflerin zorunlu açıklama yapması beklenemeyecektir. (Topçu, 2018, s.181)

2.11. Eylem 13: Ülke Bazlı Raporlama

BEPS 13 Numaralı Eylem Planı çerçevesinde, geniş ve büyük ölçekli çok uluslu şirketlerin; gelirlerini hangi ülkenin vergilendirme yetkisi alanında elde ettikleri, buralarda elde edilen karlar, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerinin küresel dağılımları hakkında toplu veriler içeren ülke bazlı rapor hazırlamaları OECD tarafından önerilmektedir. İlgili ülkelerin OECD'nin tavsiyeleri doğrultusunda bu ilkeleri ve uygulamaları kendi iç mevzuatlarında düzenlemeleri ve uygulamaları vergi kaybını azaltmaya yönelik önemli bir adım olacaktır. Bu raporlar transfer fiyatlandırması ve BEPS risk değerlendirmelerinde kullanılmak üzere ilgili ülke vergi idareleriyle paylaşılacaktır. Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazlı Bildirime İlişkin Rehber olarak adlandırılan 13. Eylem Plan'ında ise transfer fiyatlandırmasında daha geniş kapsamlı olmak üzere belgelendirme yetkisi getiriyor ve emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda yapılmış olan değerlendirmelerin yeknesaklaşmasını hedefliyor. Bu hedefler sonucunda aşamalı bir belgelendirme şeması ortaya çıkıyor: Ana Belge (Master file), Ülkeye Özgü Belge (Local file) ve Ülke Bazlı Bildirim (Country-by-Country Reporting). Belgelendirme çeşitleri arasından yalnızca "Ülkeye Özgü Belgelendirme" Türkiye'de aktif olarak kullanılmaktadır. Geriye kalan diğer iki belgelendirme çeşidi ise Türkiye için bütünüyle yeni olma özelliği taşımaktadır. (Köprü, 2020, s.53)

Ana Belgelendirme (Master file): Uluslararası işletmelerin evrensel transfer fiyatlandırması stratejileri ve pozisyonuna bağlı standart vukufklar bu belgelendirme dahilinde bulunmaktadır.

İlgili Ülkeye Özgü Belgelendirme (Local File): İlgili ülkede bulunan grup işletmelerinin vergi matrahında değişime neden olacak ilişkili kişi işlemlerinin

emsallerine uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğiyle ilgili vukuf ve belgeler bu belgelendirme dahilinde bulunmaktadır.

“Ülke Bazlı Bildirim (“Country-by-country reporting): Çok uluslu şirket ve iştiraklerinin iş kolları, çalışan sayıları, varlıkları, gelirleri ve ilgili ülkelerde ödedikleri vergiler gibi bilgilerinin yer aldığı bir şablon oluşturulmuş ve söz konusu bilgilerin bu şablon baz alınarak vergi idaresine bildirilmesi amaçlanmıştır.”(BİÇER, 2015)

Yukarıda anlatılan çerçeve dahilinde üretilen veriler vergiden kaçınmaları azaltacak ve çok uluslu şirketlerin iştirakler arasında yapacakları kar aktarımının önüne geçecektir. Bu şekilde vergi matrahları aşındırılmamış olacaktır.

2.12. Eylem 14: Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

OECD bu eylem planıyla, ülkelerin vergilendirme yetki alanları arasında meydana gelebilecek ihtilafları çözümünü kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. Çifte vergilendirme, yetki alanı ihtilafı gibi konularda daha çabuk çözüme ulaşılabilmesi açısından tahkim yolunu önermektedir. Bu eylem planında, globalleşmenin neden olduğu ve her gün biraz daha artan uluslararası vergilendirmede yaşanan anlaşmazlıkların giderilmesi için Karşılıklı Anlaşma Usullerinin daha verimli bir biçimde kullanılmasını amaçlıyor. Böylece uluslararası vergi anlaşmazlıkların tahkim yolunun genişletilmesi ve daha verimli duruma getirilmesi hedefleniyor. (Köprü, 2020, s.53)

Küresel ekonomide sınır ötesi ticaret, işgücünün hareketliliği hızla artmakta ve bu yüzden vergilendirme yetkisinin tayininde uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Burada ülkelerin kendi aralarında imzaladıkları ikili anlaşmalar da oldukça etkindir.

2.13. Eylem 15: Çok Taraflı Enstrümanlar

Çok taraflı enstrümanlar, BEPS Projesinin sonuçlarını dünya çapındaki ikili vergi anlaşmalarına aktararak hükümetlere uluslararası vergi anlaşmalarındaki boşlukları kapatmaları için somut çözümler sunmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar ülkelere vergi anlaşmalarına uyumu kolaylaştırmakta ve anlaşmaların kötüye kullanılmasını önleyici bir etkiye sahiptir. Ülkeler arası asgari müşterek ortak standartlar belirlemesi açısından vergilendirme sorunlarını ve karşılıklı vergi anlaşmalarının oluşmasını kolaylaştırmaktadır

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE YAŞANAN SORUNLAR

Çok uluslu şirketlerin kar aktarımı yoluyla vergi matrahlarını aşındırması sebebiyle vergi kaybına uğrayan ülkeler ve bölgeler aşağıda tablo halinde sıralanmış olup, hangi ülkenin ve/veya hangi bölge veya ülke gruplarının ne kadar vergi kaybına maruz kaldıkları da yine aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir. Tablo 1’de her bir ülkenin maruz kaldığı vergi kaybı tutarları tek tek ülke ismi karşısına yazılmış olup Türkiye’nin vergi kaybı **2.686.228.530,84 \$** olarak hesaplanmıştır. Tablo 2’de Ülkelerin gelir gruplarına, buldukları kıtalara, AB’ye üye olan ve üye olmayan ülkeler, OECD ve G20 üyesi olan ve üye olmayan şeklinde sınıflandırılmış olup vergi kayıplarının dağılımı karşılaştırmalı olarak analiz edilmeye çalışılmıştır. Kıyaslama neticesinde gelişmiş ve büyük ülkelerin tutar olarak daha çok vergi kaybına uğradığı görülse de diğer ülkelerin vergi kayıplarının Gayri Safi Milli Hasıllarına kıyasla daha yüksek olduğu analiz edilmiştir. Vergi kaybı tutarını en yüksek olduğu kıta Avrupa’dır. Fakat Avrupa kıtasının GSYİH’sinin de yüksek olduğu unutulmamalıdır. Aynı durum Kuzey Amerika kıtası için de geçerlidir.

Tablo 2: Uluslararası Vergi Kaçınmaları Sebebiyle Ortaya Çıkan Vergi Kaybının Ülkeler Bazında Sınıflandırılması

Ülke İsmi	Toplam Vergi Kaybı (2020)
United States	89.354.366.623,79 \$
United Kingdom	39.583.847.404,60 \$
Ireland	14.462.658.146,30 \$
China	14.886.392.679,20 \$
Luxembourg	11.242.651.185,36 \$
Germany	35.063.677.505,05 \$
Netherlands	10.601.294.005,26 \$
France	20.236.181.333,93 \$
Japan	9.906.302.487,32 \$
Switzerland	5.681.097.157,57 \$
Italy	12.384.868.728,92 \$
Taiwan	3.944.474.034,27 \$
Belgium	3.863.626.208,91 \$
Canada	5.743.156.681,87 \$
Singapore	4.776.999.237,70 \$
Australia	4.197.661.675,69 \$
Spain	4.376.809.767,26 \$
Jersey	1.572.394.778,57 \$

Sweden	2.698.394.836,25 \$
Denmark	1.821.793.866,57 \$
Hong Kong	1.639.783.205,83 \$
Cyprus	1.084.929.713,00 \$
Greece	1.358.760.427,64 \$
Israel	2.307.661.593,89 \$
Mexico	9.067.461.243,48 \$
Thailand	1.165.301.080,94 \$
South Africa	3.391.890.586,78 \$
Norway	2.511.937.611,95 \$
Austria	995.623.646,80 \$
Finland	919.705.621,42 \$
Panama	682.824.250,86 \$
Portugal	1.046.072.963,90 \$
South Korea	3.885.516.419,12 \$
Guernsey	488.294.340,41 \$
Turkey	2.686.228.530,84 \$
Russia	5.100.791.211,86 \$
Curaçao	390.876.251,22 \$
Malta	389.065.115,33 \$
Argentina	2.684.956.110,35 \$
Malaysia	1.227.188.045,22 \$
Brazil	14.911.039.194,30 \$
Isle of Man	267.988.372,80 \$
Venezuela	642.266.108,45 \$
Philippines	2.135.295.746,35 \$
Gibraltar	251.039.215,09 \$
Nigeria	10.825.786.951,52 \$
Angola	2.253.340.634,16 \$
India	10.319.683.939,87 \$
Egypt	2.320.657.158,93 \$
Liberia	193.892.150,88 \$
New Zealand	400.631.712,83 \$
Samoa	161.632.217,41 \$
Poland	2.249.162.516,97 \$
Chile	574.829.727,11 \$
Lebanon	145.225.952,52 \$
Barbados	138.605.582,17 \$
Seychelles	169.665.144,55 \$
Colombia	11.774.915.837,74 \$
Peru	1.205.921.238,52 \$
Uruguay	142.998.400,23 \$
Slovenia	213.882.103,86 \$
Belize	112.087.432,86 \$
Mauritius	170.121.791,08 \$

Marshall Islands	82.339.904,79 \$
Indonesia	4.864.783.875,81 \$
Czechia	460.947.518,46 \$
Ghana	157.890.653,00 \$
Kazakhstan	263.726.830,99 \$
Morocco	521.534.832,87 \$
Kenya	565.831.721,67 \$
Liechtenstein	61.647.583,01 \$
Macao	409.219.638,00 \$
Hungary	411.400.888,36 \$
Jordan	145.089.707,40 \$
Algeria	492.739.459,99 \$
Slovakia	412.170.442,10 \$
Vietnam	420.826.698,21 \$
Libya	54.644.345,88 \$
Zimbabwe	120.495.791,86 \$
Ecuador	302.647.631,46 \$
Zambia	143.620.449,59 \$
Tunisia	296.225.462,34 \$
Pakistan	2.532.760.498,29 \$
Iceland	54.472.734,19 \$
Congo DRC	115.900.570,18 \$
Bolivia	135.745.614,05 \$
Dominican Republic	123.208.276,59 \$
Bangladesh	703.397.194,60 \$
Ukraine	650.062.522,65 \$
St. Vincent & Grenadines	28.461.740,49 \$
Latvia	64.585.688,80 \$
Senegal	168.252.207,50 \$
Cameroon	140.343.296,69 \$
Azerbaijan	33.361.685,91 \$
Mozambique	477.698.230,20 \$
Aruba	31.466.691,68 \$
Trinidad and Tobago	257.644.615,76 \$
Gabon	155.097.630,28 \$
Cote d'Ivoire	237.855.315,07 \$
Tanzania	299.485.210,70 \$
Croatia	31.227.338,66 \$
Uganda	115.358.153,30 \$
Ethiopia	379.569.402,59 \$
Cambodia	23.957.864,94 \$
Bulgaria	41.628.373,08 \$
Turks and Caicos Islands	15.757.042,88 \$
Estonia	65.575.777,37 \$
Romania	874.432.844,98 \$

Congo, Rep.	12.966.239,26 \$
Madagascar	75.628.385,86 \$
Costa Rica	209.088.113,79 \$
Suriname	11.495.665,55 \$
New Caledonia	10.679.100,99 \$
Botswana	23.810.640,45 \$
Honduras	329.418.841,94 \$
Iran	9.641.222,95 \$
Mali	15.016.010,19 \$
Nepal	9.259.715,08 \$
Lithuania	99.781.709,30 \$
Uzbekistan	175.402.109,50 \$
French Polynesia	8.837.642,67 \$
Andorra	8.751.409,53 \$
Jamaica	28.793.858,93 \$
El Salvador	107.350.934,61 \$
Sri Lanka	104.809.114,66 \$
Nicaragua	78.887.760,02 \$
Iraq	6.462.226,65 \$
Mauritania	18.723.820,91 \$
Vatican	6.168.645,86 \$
Kyrgyz Republic	16.492.755,14 \$
St. Lucia	8.237.108,23 \$
Georgia	73.863.493,70 \$
Malawi	56.666.997,89 \$
Paraguay	99.406.359,40 \$
Vanuatu	5.382.339,95 \$
Chad	348.472.562,31 \$
Serbia	74.600.137,55 \$
San Marino	5.300.595,28 \$
Guatemala	36.640.992,04 \$
Sint Maarten	4.981.001,85 \$
Armenia	33.815.930,80 \$
Dominica	4.804.869,17 \$
Djibouti	4.443.973,06 \$
Namibia	27.687.470,02 \$
Syria	9.091.254,80 \$
Equatorial Guinea	3.988.816,26 \$
Yemen	55.671.403,46 \$
Haiti	84.214.556,12 \$
Albania	47.265.937,37 \$
Guinea	3.932.536,36 \$
Mongolia	42.360.156,97 \$
Falkland Islands	3.125.271,32 \$
Grenada	3.053.744,08 \$

United States Minor Outlying Islands	3.008.490,09 \$
Togo	41.616.875,55 \$
Burkina Faso	2.878.336,64 \$
Eswatini	17.757.992,35 \$
Bonaire, Sint Eustatius and Saba	2.486.956,83 \$
Benin	2.514.741,55 \$
Gambia	198.524.896,20 \$
Afghanistan	2.889.007,26 \$
North Macedonia	27.128.838,05 \$
Laos	86.830.245,08 \$
Rwanda	72.016.601,47 \$
Burundi	1.987.018,47 \$
Solomon Islands	2.025.383,17 \$
Palestine	1.847.306,73 \$
Guyana	287.543.395,32 \$
Greenland	1.788.353,80 \$
Guinea-Bissau	17.426.718,64 \$
Bosnia and Herzegovina	19.028.474,34 \$
Eritrea	1.433.753,61 \$
Cuba	1.432.137,85 \$
Papua New Guinea	21.050.973,30 \$
Cape Verde	1.237.000,35 \$
Niger	13.170.332,78 \$
Sierra Leone	76.453.111,73 \$
Myanmar	3.951.996,55 \$
Faroe Islands	1.068.399,79 \$
Sudan	645.033.468,29 \$
Belarus	66.719.057,48 \$
Montenegro	107.096.592,76 \$
Moldova	29.325.312,86 \$
Lesotho	279.135.738,70 \$
Maldives	686.744,21 \$
Fiji	4.169.275,43 \$
Tajikistan	188.922.988,68 \$
Turkmenistan	488.939,43 \$
Central African Republic	36.718.947,34 \$
Comoros	325.841,28 \$
Wallis and Futuna Islands	302.492,14 \$
Somalia	291.652,20 \$
Micronesia	268.019,05 \$
Kiribati	195.826,23 \$
Sao Tome and Principe	155.405,10 \$
Timor-Leste	680.873,72 \$
South Sudan	7.247.646,19 \$
Bhutan	88.817,67 \$

North Korea	520.673.021,68 \$
Tonga	9.207.640,00 \$
Nauru	1.113,63 \$
Palau	523,09 \$
Qatar	114.346.870,93 \$
British Virgin Islands	1.079.398,25 \$
Oman	95.824.284,39 \$
Bermuda	9.051.733,34 \$
Cayman Islands	166.760,10 \$
Saudi Arabia	2.258.491.537,82 \$
Brunei	85.462.833,20 \$
Bahrain	-
Bahamas	-
Kuwait	29.178.454,14 \$
United Arab Emirates	1.022.393.222,51 \$
Puerto Rico	5.660.502,14 \$
Monaco	424.825,85 \$
Toplam	427.782.662.531,82 \$

Tablo 3: Uluslararası Vergi Kaçınmaları Sebebiyle Ortaya Çıkan Vergi

Kaybının Bölgesel Olarak Sınıflandırması

Yüksek Gelirli Ülkeler	312.346.450.830,77 \$
Düşük Gelirli Ülkeler	3.713.696.630,53 \$
Düşük Orta Gelirli Ülkeler	41.307.439.022,75 \$
Orta Gelirli Ülkeler	70.398.136.884,79 \$
Toplam	427.782.662.531,82 \$

Afrika	25.775.160.682,61 \$
Asya	73.372.803.474,95 \$
Karayipler/Amerikan Adaları	1.429.594.178,32 \$
Avrupa	184.087.359.433,24 \$
Latin Amerika	43.111.038.772,79 \$
Kuzey Amerika	95.099.311.659,45 \$
Okyanusya	4.907.394.330,45 \$
Toplam	427.782.662.531,82 \$

AB Ülkeleri (28 Ülke)	167.054.755.678,44 \$
AB Dışı Ülkeler	260.727.906.853,38 \$
Toplam	427.782.662.531,82 \$

OECD	301.004.796.493,04 \$
OECD Dışı	126.777.866.038,78 \$
Toplam	427.782.662.531,82 \$

G20	290.527.297.770,60
G20 Dışı Ülkeler	137.255.364.761,22
Toplam	427.782.662.531,82 \$

Yukarıdaki tablolardan da görüleceği üzere uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlar neredeyse dünyanın genelinde, bütün devletleri etkilemekte ve özellikle de gelir düzeyi düşük olan ülkeleri sosyo-ekonomik durumları göz önüne alındığında ülkeler arasındaki gelir eşitsizliğini büyük ölçüde artırmaktadır. Bu yüzden ülkeler arasında vergi gelirleri dağılımı adaletli olmamaktadır. Ülkelerin gelir kaynaklarında eksiklik oluşmakta ve giderlerini karşılayamamaktadırlar. Ülkelerin gelişmişlik düzeyini olumsuz etkilenmektedir.

3.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu

3.1.1 Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Tanımı ve Nedenleri

Çifte vergilendirme genel itibariyle aynı vergi matrahının birden fazla kez vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Burada önemli olan husus Çifte Vergilendirme kavramını uluslararası çifte vergilendirme anlamında kullandığımızdır. *“Çifte Vergilendirme” kavramı ile ilgili iç mevzuatımız ve uluslararası hukuk literatüründe üzerinde uzlaşmış olan kesin bir tanım bulunmamakla birlikte, çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Literatürde “Çifte Vergilendirme” terimi ile “Mükerrer Vergilendirme” teriminin aynı anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Terminolojik olarak incelendiğinde, “Çifte Vergilendirme” terimi birden çok ancak ikiden fazla olmayan vergilendirmeyi, yani iki devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması sonucu iki kez vergi ödenmesini kapsarken, “Mükerrer Vergilendirme” ise ikiden fazla devletin dolayısıyla ikiden fazla vergilendirmenin karşılığını ifade etmekte ve terminolojik olarak birbirlerinden ayrılmaktadır. Bu kavramlar terminolojik olarak birbirinden ayrılırlar da yerine göre aynı anlamlı olarak kullanılabilirler. Hem Türkçe hem de batı dillerindeki kullanımlarında “Çifte Vergilendirme” terimi daha çok tercih edilmektedir.”* (Kızılgül, 2019, s.9)

Vergi Hukuku Literatürde önemli bir yer işgal eden *“çifte vergilendirmenin farklı tanımları yapılmaktadır. Örneğin B. Spitz, bu olgunun, iki veyahut daha fazla devletin vergi otoritesinin aynı anda aynı kaynaktan veya aynı etkide vergi topladığı zaman bir kişinin tek bir mali otoriteye tabi olduğundan daha ağır vergi yükümlülüklerine katlandığı zaman meydana geldiğini belirtmektedir. Profesör*

Gheorghe D. Bistriceanu bu olguyu izleyen ölçütlerle tanımlamaktadır. Gelir ve servet iki ülke tarafından aynı tür vergiyle ve aynı mali yılda vergilendirildiğinde uluslararası çifte vergilendirme meydana gelmektedir. Başka bir ifadeyle uluslararası çifte vergilendirme, iki ayrı devletin sahip oldukları vergilendirme yetkilerine dayanarak birbirlerinden bağımsız bir şekilde koydukları vergi kurallarına istinaden aynı vergi yükümlüsünün aynı vergi konusu üzerinden vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir.” (Yılmaz, 2019) Burada mükellef aynı vergi konusu ve vergi matrahı üzerinden farklı ülkelere tekrar vergilendirilmektedir. Vergi mükellefinin burada mağduriyeti doğmakta ve bu durum ülkeler tarafından karşılıklı olarak imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) ile giderilmeye çalışılmaktadır.

Çifte vergilendirmenin başlıca unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Kızılgül, 2019, s.13)

-Birden fazla devletin veyahut birden fazla devletin siyasi alt idarelerine ait vergi alma yetkisinin birbirleriyle çakışması,

-Vergi mükellefinin aynı kişi olması,

-Verginin konusunun aynı olması,

-Vergilendirilen dönemin aynı olması,

-Verginin aynı ve benzer olması.

Özetle belirtmek gerekirse Çifte Vergilendirme sorununun kaynağı, ülkelerin vergilendirme yetki alanlarının çakışması neticesinde, aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden tekrar vergilendirilmesi şeklinde belirtilebilir. Bu hususlar çifte vergilendirmenin unsurunu teşkil etmektedir.

3.1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyici Düzenlemeler

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla çeşitli düzenlemeler ortaya konulmuştur. Bu amaçla vergi mükelleflerinin hakları korunmaya çalışılmakta ve vergi gelirlerinin ülkeler arasında adil şekilde dağılımı amaçlanmaktadır. Bu amaçların yanı sıra uluslararası ticaretin ve ekonomik aktivitenin de sekteye uğramaması açısından çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılması elzemdir.

“Vergi anlaşmaları çerçevesinde, çifte(mükerrer) vergilendirmeye mani olmak üzere taraf devletlerin alacağı önlem şeklinde başlıca iki usul kullanılır. Bunlar “istisna yöntemi” ve “mahsup yöntemi”dir.” (Özbek, 2015, s.325) Bu yöntemlerin

yanısıra “matrahtan indirim yöntemi” ve “İki Taraflı Vergi Anlaşmaları”da kullanılmaktadır.

İstisna yöntemi; “çift taraflı vergi anlaşmalarında kullanılmakta ve anlaşmanın tarafı olan devletlerden birinin, bazı unsurların vergilendirilmesi yetkisinden vazgeçmesi suretiyle tatbik edilir. Yani bu usulde, anlaşmaya taraf devletlerden biri, harici ülkelerden kazanılan gelirleri kendi vergisi düzenlemelerinde istisna olarak kabul edebilir. Türk vergi sisteminde, vergi kanunları çifte vergilendirmeyi engelleyici hükümleri barındırmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 3.maddesinde, tam mükellefiyet hususu düzenlenmiş ve dışarıda bir Türk kuruluşu namına istihdam edilen Türk vatandaşlarının tam mükellef olacakları hüküm altına alınmış ve bunların buldukları ülkedeki kazanç ve iratları sebebiyle o ülkede gelir vergisi veyahut benzeri vergi ödemeleri durumunda bu kazançları sebebiyle Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmayacakları ifade edilmiştir.” (Çubukçu, 2006, s.62)

Matrahtan İndirim yöntemi; “Yurt dışında ödenmiş olan vergilerin, yurt içinde ödenen vergiden değil, toplam matrahtan indirilmesi yöntemidir. Bu yöntemde gelir ve servet üzerinden alınması salık verilen vergilerde, mükellef yurt içi ve yurt dışı gelir unsurlarının tamamı üzerinden ülke içinde, yani yerleşim yeri devletinde vergilendirmeye tabi olacaksa kaynak ülkede ödenen vergilerin bütün kazançları toplamından indirilmesi gerektiği belirtilmektedir. İndirime tabi tutulan vergi bir masraf unsuruymuş gibi işleme tabi tutulur. Bu yöntem yabancı ülkede ödenen vergilerin matrahtan indirilmesine izin verdiği için “matrahtan indirim yöntemi” adı verilmektedir.” (Kızılgül, 2019, s.49)

Mahsup Yöntemi; “Matrahtan indirim veya tenzil yönteminin çifte vergilendirmeyi tam olarak önleyememesi karşısında devletler ulusal vergi kanunlarına koydukları tek taraflı hükümlerle, dış ülkelerde ödenen vergilerin yurt içinde ödenecek vergiden mahsup edilmesine izin vermişlerdir. Bir devlet tek yanlı olarak koyduğu hükümlerle yurt dışında ödenen verginin kendi ülkesinde ödenecek vergiden mahsubunu, herhangi bir vergi anlaşması olmaksızın kabul etmekte olup, buna tek taraflı mahsup (unilateral tax credit) denilmektedir. Bu sistemde mükellefin küresel geliri dikkate alınarak vergilendirme yapılmakla birlikte bu mükellefin yurt dışında ödediği vergilerin yurt içinde ödeyeceği vergiden mahsup edilmesine, yani indirilmesine izin verilmektedir.” (Yılmaz, 2019, s.49)

3.1.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) doğrudan alınan ve gelir üzerinden alınan vergileri kapsayan, ülkelerin karşılıklı olarak akdettikleri anlaşmalardır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında: (GİB, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları)

1. Gayrimenkul (taşınmaz) varlıklar sebebiyle edinilen gelirler,
2. Ticari işlemler sebebiyle elde edilen kazançlar,
3. Uluslararası taşımacılık sebebiyle edinilen kazançları,
4. Temettü, karpayı gelirleri,
5. Faiz gelirleri,
6. Gayri maddi (maddi olmayan) Hak Bedelleri (Royalty gelirleri de denilir.)
7. Sermayenin değer artışı kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetleri sebebiyle elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,
10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
11. Sanatçı ve sporcu gelirleri,
12. Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
13. Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
14. Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
15. Diğer gelirler

gibi gelirler tanzim edilmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında iki model ön plana çıkmaktadır: OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modeli. OECD modelinde, genellikle vergilendirme yetkisinin mükelleflerin yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul görmüştür. Bu modelde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verilmektedir. Kaynak ülkesi ilkesinin benimsenmesiyle birlikte, Birleşmiş Milletler modeli daha çok sermaye ithal eden ülkeler olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından

tercih sebebi olmuşlardır. (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları)

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin resmi sitesinde yayınladığı verilere göre Türkiye Cumhuriyeti'nin Çifte Vergilendirme anlaşması imzaladığı ülkeler şu şekilde sıralanabilir; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Arnavutluk, Avusturya, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Bangladeş, Belçika, Beyaz Rusya, Bosna Hersek, Brezilya, Bulgaristan, Cezayir, Çek Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti, Danimarka, Endonezya, Estonya, Etiyopya, Fas, Filipinler, Finlandiya, Fransa, Gambiya, Güney Afrika, Güney Kore, Gürcistan, Hindistan, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İran, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, Japonya, Kanada, Katar, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Kuveyt, K.K.T.C, Letonya, Litvanya, Lübnan, Lüksemburg, Macaristan, Makedonya, Malezya, Malta, Meksika, Mısır, Moğolistan, Moldova, Norveç, Özbekistan, Pakistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Suudi Arabistan, Sırbistan-Karadağ, Singapur, Slovakya, Slovenya, Suriye, Sudan, Tacikistan, Tayland, Tunus, Türkmenistan, Ukrayna, Umman, Ürdün, Vietnam, Yemen, Yeni Zelanda, Yunanistan.

“Anlaşmaların kapsamı içerisine gelir üzerinden alınan vergilerin girmesi dolayısıyla, Ülkemiz bakımından uygulamaya bahis olan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. İmzalanan anlaşmaların bir kısmında servet üzerinden alınan vergiler de bu kapsama dahil edilmiş olmasına rağmen henüz Ülkemizde gerçek manada uygulanan bir servet vergisi mevcut olmadığından bunun uygulamada bir neticesi bulunmamaktadır.” (GİB, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları)

“Devletler kendi iç hukuklarında gerekli önlemleri almalarına rağmen uluslararası çifte vergilendirmeyi engellemeyebilmektedirler. Bu kapsamda uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile karşılıklı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedirler. Birçok ülke tek taraflı olarak uluslararası çifte vergilendirmeye engel olmak için tek taraflı hukuki düzenlemeler yapmakta ve buna ek olarak uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek için mahsup yöntemi aracılığıyla rahatlama mekanizması oluşturmaya çalışmaktadır. Bunun yanı sıra, ülkelerarası ticari ilişkiler yaygınlaştıkça uluslararası çifte vergilendirme sorunu için uluslararası anlaşmalar ile daha etkin çözümler aranmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda uluslararası vergi anlaşmaları, devletlerin uluslararası çifte vergilendirme

sorununa öncelikli olarak çözüm bulmak amacıyla düzenlenen anlaşmalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylelikle uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları aracılığıyla ülkeler ticari, endüstriyel, mali ya da diğer faaliyetler aracılığıyla muhatap olunan her üye ülkedeki vergi mükelleflerinin mali durumunu açıklığa kavuşturarak, standartlar oluşturmayı hedeflemektedirler. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının konusunu ağırlıklı olarak gelir ve servet (veraset ve intikal) vergileri oluşturmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yapılma amacı esasen uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi olsa da bunun yanında, ülkelerarası mali ve idareler arası işbirliğine ek olarak uluslararası bilgi değişimine ilişkin hükümler de anlaşmaların maddeleri arasında yer almaktadır. Bu sayede, uluslararası alanda vergi kaçakçılığı da önlenmeye çalışılmaktadır. Bu doğrultuda iç hukuk kurallarında yapılan düzenlemeler aracılığıyla uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışan ülkeler, söz konusu düzenlemelerin yeterli bulunmaması nedeniyle uluslararası anlaşmalar aracılığıyla uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmaktadırlar. Uluslararası anlaşmalar aracılığıyla çifte vergilendirmeyi önleme konusunda standart oluşturma çabasının yanı sıra, uluslararası vergi idareleri arası bilgi değişiminin de temellerinin atılması amaçlanmaktadır. Bunların yanı sıra, ülkelerin vergi anlaşmaları için uyguladıkları prosedürler gereği öncelikle yasama organlarının vergi anlaşmalarını uygun bulduğuna dair yasa çıkarmaları gerekmektedir.” (Boyner, 2019, s.372)

3.2. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu

3.2.1. Dijital Ekonomi Ve Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

Dijital ekonomi, “fertil ve/veya kurumların; ağlar arası ortamda (Internet) veyahut daha kısıtlı sayıda kullanıcı tarafından ulaşılabilen kapalı ağ ortamlarında (Intranet); yazılı, sesli ve görüntülü biçimdeki sayısal bilgilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ve bir değer yaratmayı amaçlayan ticari işlemlerinin tümünü kapsamaktadır.” (Özcan, 2016, s.74)

Dijital ekonomi; e-ticaret, elektronik ödeme hizmetleri, on-line aplikasyon mağazaları, web tabanlı /internet reklamcılığı, bulut bilişim sistemleri, üç boyutlu yazıcılar, sanal para (Bitcoin gibi) kullanımı şeklindeki işlemlerin tümünü içermektedir. Bu faaliyetler üzerinden kazanç elde edilir.

İnternetin hayatımıza girmesiyle iletişimde, hayatı algılamamızda ve alışkanlıklarımızda birçok değişiklikler oldu. İnsanlar iletişimlerini, alışverişlerini internet aracılığıyla yapmaya başladı. Bu gibi faaliyetleri içeren internet olumlu özellikleriyle beraber vergilendirmede yaşanan sorunlar itibariyle olumsuz yönleriyle de hayatımıza girdi.

Dijital ekonomideki sorunlar; *“vergi mükellefiyetinin tayin edilmesi, vergiye konu olacak gelirin türünün tespit edilmesi, vergiyi doğuran olayın yer bakımından tespiti, gelirin niceliğinin (tutarının) ve vergi oranının uygulanacağı matrahın tespiti, hangi vergilendirme yönteminin uygulanacağını tayini, dolaylı vergilerin ne şekilde tatbik edileceği ve nereye ödeneceğinin tespiti ile ilgilidir.”* (Artar, 2019, s.66)

Vergi kanunları globalleşme nedeniyle durmadan değişen ve gelişen dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Somut olmaması esnek olması nedeniyle dijital ekonomiden elde edilen kazançlarda vergiden kaçınma gibi durumlar yaşanmaktadır.

3.2.2. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Mevzuat Düzenlemeleri

3.2.2.1. Dijital Hizmet Vergisi Kanunu

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu (DHVK) 7194 sayılı kanunla 05.12.2019 tarihinde kabul edilerek 07.12.2019 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bahsi geçen kanunun 1. Maddesinde verginin konusu tanımlanmış olup özetle şu şekilde belirtilmiştir;

“1) Dijital ortamlarda sunulan reklam hizmetlerinin bütün türleri bu vergiye tabidir. (reklamın kontrolü ve performansının ölçülmesi, kullanıcılara ilişkin verilerin iletimi ve bu verilerin yönetimi şeklindeki hizmetler ile reklamın sunulması ile ilgili olan teknik hizmetler de buna dahildir),

2) Dijital ortamda yer alan her türlü içeriğin yine bu ortamlarda satılması, bu içeriklerin dinlenilmesi veyahut izlenmesi gibi vesair suretlerde hizmet sunulması da bu verginin konusuna girer.

3) Dijital ortamlar sağlanmak suretiyle kullanıcıların etkileşimini sağlamak suretiyle hizmet sunulması da bu verginin konusuna girer. Ayrıca kullanıcıların bu

vesileyle mal/hizmet satışı gerçekleştirmesini kolaylaştırmak da bu kanun kapsamındadır.

4) *Maddenin birinci fıkrasında zikredilen hizmetlere yönelik dijital ortamlarda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat da dijital hizmet vergisine tabidir.*” (DHVK, 2019)

Yukarıda açıklanan madde metninde de görüldüğü üzere Dijital Hizmet Vergisinin (DHVK) konusunu dijital ortamlarda sunulan: reklam; sesli, görsel, dijital içerikler ve dijital ortamların işletilmesi gibi hususlar girmektedir.

Dijital Hizmet Vergisinin mükellefi ve vergi sorumlusu ise yine aynı kanunun 3. Maddesinde; *“Dijital hizmet vergisinin yükümlüsü, dijital hizmeti sağlayanlar olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede bu kişilerin, Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi açısından Türkiye’de tam mükellef olup olmaması durumunun önem arz etmediği belirtilmiştir. Kanun maddesi yeni bir anlayış getirerek vergiden kaçınmayı önlemeye çalışmıştır. Verginin güvenliği açısından Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilerek suretiyle bu işleme taraf olanların da bu verginin ödenmesi açısından sorumlu tutulabileceği hüküm altına alınmıştır. DHVK’nın mantığı ve uygulama esasları göz önüne alındığında bu durum isabetli olmuştur.”*(DHVK, 2019)

Yapılan bu düzenlemeyle mükellefiyetin tespitinde önemli bir sorun teşkil eden “işyeri” ve “daimi temsilci” bulundurma gerekliliği aşılmaya çalışılmıştır.

Dijital hizmet vergisinde muafiyet ve istisnalar kanunun 4. Maddesinde belirtilmiştir;

Dijital hizmet vergisinde muafiyet hükümleri açısından ise yapılan düzenleme mükellefin Türkiye’de elde etmiş olduğu hasılat 20 milyon TL veyahut Dünya’da elde etmiş olduğu hasılat 750 milyon Euro’yu aşmaz ise bu mükellef DHV’den muaf sayılacaktır.

Yukarıda muafiyet hadleri belirtilen kısım kanunun 4. Maddesinin birinci fıkrasına aittir.İlgili dönem içerisinde kanunun 4. Maddesinin birinci fıkrasındaki belirtilen hadler aşıldığı takdirde muafiyet sona erer ve mükellefiyet başlar. Yine ard arda her iki dönem içinde hasılatı kanunun 4. Maddesinin birinci fıkrasındaki hadlerin altında kalanların izleyen dönem içerisinde muafiyeti yeniden başlar ve Cumhurbaşkanı birinci fıkradaki hadleri hizmetin niteliğine göre ayrı olarak ya da hepsini birlikte sifıra kadar indirmeye ya da 3 katına kadar yükseltme yetkisi vardır.

Muafiyetten yararlanmak için gerekli bildirimler Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılır. Bildirim ve belgelendirme sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyen mükelleflere 30 gün ek süre verilir. 30 gün içinde de bildirim yapmayanlar muafiyetten faydalanamazlar.

Dijital hizmet vergisinin istisnaları düzenleyen maddesine göre;

- Telgraf ve Telefon Kanunu Ek 37.maddesine göre üzerinden hazine payı ödenen hizmetler,

- Gider Vergileri Kanunu çerçevesinde Özel İletişim Vergisine (ÖİV) tabi olan işlemler,

- Bankacılık Kanunu 4. Maddesi çerçevesinde yapılan işlemler

- Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 2. Maddesi çerçevesinde araştırma geliştirme sonucunda elde edilen ürünlerin satışı ile ve bu ürünlere mahsus olarak bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,

- Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanununun 12. maddesi çerçevesinde olan ödeme hizmetleri

Kanununun 5. Maddesinde verginin matrahı, oranı ve hesabı şu şekilde belirtilmiştir;

DHVK'de matrah, sunulan hizmet karşılığında elde edilen hasılat olarak belirtilmiştir. Burada dikkatimizi çeken husus elde edilen karın değil hasılatın vergi matrahını teşkil ettiği hususudur. Hasılat döviz olarak elde edilmiş ise Merkez Bankası kuruna göre TL'ye çevrilir.

Vergisin hesaplanmasında gider ve maliyet unsurlarına yer verilmemektedir. Hasılat tutarı esas alınmaktadır. DHVK'ye göre vergi oranı %7,5 olarak belirtilmiştir. Bu oran benzer vergi uygulayan ülkelere göre yüksek sayılabilir. Bu konuda çeşitli eleştiriler de yapılmaktadır.

Hesaplanan vergi tutarı üzerinden herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Cumhurbaşkanına tanınan yetki çerçevesinde hizmet çeşitlerine göre vergi oranını %1 ila %15 arasında belirleme imkanı bulunmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere dijital hizmet vergisi oranı %7,5 üzerinde matraha uygulanır ve çıkan vergiden herhangi bir indirim yapılması söz konusu değildir.

Dijital hizmet vergisi kanununun 6. Maddesinde vergilendirme dönemi, verginin beyanı, tarihi ve ödenmesi şöyledir;

DHV'nin birer aylık dönemler halinde vergilendirilir. Bu açıdan KDV'ye benzetilebilir. DHV beyan usulü ile tarh edilmektedir. Bazı durumlarda sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapılması da mümkündür. Bu durumda vergilendirme dönemini takip eden ayın son gününe kadar sorumlu sıfatıyla beyanname verilmelidir.

Bu vergi kapsamında bağlı bulunulan vergi dairesi KDV yönüyle bağlı olunan vergi dairesidir. Vergi dairesi belli olmayanlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

DHV beyanname verme süresi içinde ödenir. Ödenen DHV mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas kazanç tespit edilirken gider olarak kabul edilmektedir.

Bu kanunun uygulamasından Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Yukarıda anlatıldığı üzere dijital hizmet vergisinin vergilendirme dönemi, verginin beyanı, tarihi ve ödenmesi konusuna ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir.

3.2.2.2. Diğer Yasal Düzenlemeler

Değişen ve gelişen dünyada dijitalleşme veya e-ticaret sanayi devriminden sonra global ekonomide önemli bir yer tutmaktadır. AB, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) dijital ekonominin vergilendirilmesinde geleneksel vergi kurallarının yetersiz kaldığını ve bu nedenle ülkelerin bu alanda çalışmalar yaparak gerekli olan tedbirleri almalarını önemle belirtmiştir.

Uluslararası işbirliği ve vergileme uyumsuzluklarını gidermek amacıyla OECD, G-20 bünyesinde başlatılan BEPS projesiyle mükelleflerin iç hukuktaki boşluklardan yararlanarak, karı düşük vergili ülkelere aktarılmasını önlemeyi amaçlamıştır.

OECD'nin üyesi olan ve AB'ye tam üyelik için önemli adımlar atan Türkiye'nin dijitalleşme yönündeki temellerini sağlamlaştırma gerekçesiyle bazı kanunları şu şekilde sıralanabilir;

- “Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun”,

- “Elektronik İmza Kanunu”,
- “İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun”,
- “İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”,
- “Elektronik Haberleşme Kanunu”,
- “Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun”,
- “Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği”,
- “Finansal Hizmetlere İlişkin Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği”,
- “Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik”,
- “Elektronik Ticarete Hizmet Sağlayıcı ve Aracı Hizmet Sağlayıcılar Hakkında Yönetmelik”,
- “Kişisel Verilerin Korunması Kanunu”,
- “Elektronik Ticarete Güven Damgası Hakkında Tebliğ”,
- “Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ”,
- “Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik”,
- “Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik”,
- “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”,
- “e-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020) ile İlgili 31/01/2018 tarihli ve 2018/1 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı”,
- “Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ.” (Artar, 2019, s.210-211)

3.2.2.3. Ülkelerin Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında Vergi Matrahlarının Aşındırılmasına Yönelik Aldıkları Yasal Tedbirler

OECD tarafından hazırlanan BEPS Eylem Planları çerçevesinde dijital ekonominin vergilendirilebilmesi amacıyla Fransa, İtalya, Hindistan, Türkiye, İngiltere, Avusturya ve İspanya Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçmiş ve bu hususta kanun ihdas etmişlerdir.

*** Fransa Uygulaması**

Fransa 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçmiştir. Vergi oranı % 3 olarak belirlenmiştir. Verginin konusu ise Dijital arayüz hizmetleri ve reklam hizmetleri girmektedir. Türkiye uygulaması ile benzerlik göstermektedir.

***İtalya Uygulaması**

1 Ocak 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı % 3 olarak belirlenmiştir. İtalya'da sunulan reklam hizmetleri, dijital arayüz hizmetleri gibi hizmetler verginin konusunu teşkil etmektedir.

***Hindistan Uygulaması**

1 Nisan 2020 tarihinden itibaren Dengeleme Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %2 olarak belirlenmiştir. Hindistan'da yapılan; dijital içerik satışları, veri hizmetleri, dijital platform hizmetlerinin verginin konusunu oluşturmaktadır.

***İngiltere Uygulaması**

1 Nisan 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %2 olarak belirlenmiştir. İngiltere'de sunulan; sosyal medya hizmetleri, online pazaryerleri, arama motorları gibi hizmetler verginin konusunu oluşturmaktadır.

***Avusturya Uygulaması**

1 Ocak 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %5 olarak belirlenmiş olup Avusturya'da sunulan reklam hizmetlerinin verginin konusuna gireceği belirtilmiştir.

***İspanya Uygulaması**

16 Ocak 2021 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiştir. Vergi oranı %3 olarak belirlenmiş olup verginin konusunu İspanya'da sunulan reklam hizmetleri, online aracılık hizmetleri gibi hizmetler teşkil etmektedir.

3.2.3. Türkiye’de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Kullanılan BEPS Eylem Planları ve Diğer Çözüm Yöntemleri

BEPS eylem planının birinci eylemi dijital ekonominin neden olduğu vergisel sorunlara çözüm arayışları olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda dijital ekonomiden kaynaklanan vergi sorunlarında eylem 7; daimi işyeri kavramı, eylem 3; kontrol edilen yabancı kurum kazancı, eylem 5; zararlı vergi uygulamalarının ele alınması ve eylem 8-10; transfer fiyatlandırması ile değer yaratma esası sonuçlarının uyumlu hale getirilmesi olan eylem planları çözüm olarak kullanılabilir.

BEPS 7. Eylem Planı: Daimi işyeri: Şirketlerin daimi işyeri statüsünden fiziki bir işyeri kurmayarak vergiden kaçınması birçok farklı ülkede olduğu gibi Türkiye’de de dijital ekonominin vergilendirilmesinde sorun yaratmaktadır.

Zira, Vergi Usul Kanun’un “İşyeri” başlığı olarak tanımlanan 156. Maddesinde; “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” kararı mevcuttur. 156. Maddedeki karardan anlaşılacağı üzere ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bir iş yerinin varlığı, fiziki ve hukuki bir varlığın bulunmasıyla sağlanır. Bu eksikliğin bulunması dijitalleşen dünyada işletmelerin vergiden kaçınmalarında önemli bir araç olarak kullanılmasını sağlamıştır.

Nitekim, bu noksanlığın giderilmesi için Türkiye Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı’nda OECD’nin 7. BEPS Eylem Planı’na paralel olarak işyeri kavramı şöyle açıklanmıştır. “Yeni VUK Tasarısı’nın 129’uncu maddesi çerçevesinde işyeri; “mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” (Artar, 2019, s.212,213) olarak tanımlanmıştır. Dikkat edildiği üzere tanımda mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar işyeri kavramına

dahil edilmiş olup dijital hizmet vergilemesinde önemli bir yer tutmaktadır. Daimi işyeri hususu vergilendirmede hayati öneme sahiptir. Çözülmesi gereken acil konulardandır. Zira çok uluslu işletmeler ve özellikle dijital ortamlarda hizmet sunan işletmeler bu kavramın yarattığı boşluklardan faydalanmak suretiyle vergiden kaçınmaktadır.

VUK'un 130. Maddesinde elektronik ortamda iş yeri kavramı tanımlanmış ve değişen global şartlara uyum sağlanması amaçlanmıştır. Bu maddeye göre işyeri artık ille de fiziki bir varlığa sahip olan yerler olmak zorunda değil internet gibi ortamlarda da ticari, sınai ve yahut mesleki faaliyetler icra edilirse burası da işyeri olarak kabul edilecektir. Diğer bir deyişle işyeri elektronik bir ortamda da olabilir. Bu hususta Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ve bu ortamların işyeri gibi kullanılması ve gelir elde etmeye çalışılması durumlarında mükellefiyete dair ödevlerin yerine getirilmesinde araçlar, mal veyahut hizmeti alanlar gibi taraflarında verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceğini belirtilmiştir. (Kavak, 2019, s.25)

Aynı zamanda VUK tasarısının 125. Maddesinde elektronik ortamda faaliyette bulunanlarda işe başlamayı vergi dairesine bildirmek zorundadır ve yine söz konusu kanunun 127. Maddesinde elektronik ortam veya alanlarda bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek tüccarlarda işe başlamanın belirtileri olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye bu düzenlemelerle daimi işyerinde vergiden kaçınma probleminin önüne geçmektedir.

BEPS 3. Eylem Planı: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı: Türkiye'nin vergi mevzuatında Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı'na ilişkin düzenlemeleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda yer almaktadır.

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. Maddesine göre Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Türkiye'de tam mükellef olan kurumlar veya gerçek kişilerin herhangi bir sahiplik yoluyla (bu sahiplik doğrudan veya dolaylı olabilir) yurtdışı bir şirkete ortak olmaları durumunda bu yurtdışı mukimi şirketin sermaye, kar payı gibi veyahut oy kullanma hakkına sahip olunması gibi durumlarda kontrol edilen yabancı kurumdan bahsedilmesi diğer şartların da birlikte sağlanması durumunda mümkün olacaktır.

Şöyle ki;

- Sahiplik oranı en az yüzde 50 olmalıdır.

- Yurtdışı iştirak safi olmayan hasılatının en az yüzde 25'i pasif niteliğinde olan gelirlerden oluşmalıdır. (faiz, kar payı vb.)

- Yurtdışı iştirakin gayrisafi hasılatı yüz bin TL'yi geçmelidir.

- Yurtdışı iştirakin vergi yükü yüzde 10'u geçmemelidir.

Bu şartlar sağlanırsa yurtdışında bulunan şirket kontrol edilen yabancı kurum olarak kabul edilir ve bu şirketin elde ettiği kar Türkiye'deki ortaklarının gelirlerine eklenmek suretiyle vergiye tabi tutulur. Karın tamamı değil ancak ortakların hisselerine düzen tutarı gelire eklenir.

Burada belirtilmesi gereken bir hususta yurtdışındaki şirkete ortak olan tam mükelleflerin (gerçek kişiler veya kurumlar olabilir) birbiriyle ilişkili olmaları zorunlu değildir. Aralarında ilişki olamayan mükellefler de bu kanun hükmüne tabidir.

Kanun koyucu bu maddeyi düzenlerken vergi rekabetine yönelik zararlı uygulamaları engellemek istemiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. Maddesinin gerekçesi şöyledir; *“Bir takım ülkeler, diğer ülkeler aleyhine olacak şekilde fon, sermaye ve yatırımları kendilerine yönlendirmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine sebebiyet veren uygulamalar sergilemektedir. Türk vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki ortaklıklara ilişkin olan işlemlerin düzenlenmesi maksadıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımıza girmiştir. Bu madde ile birlikte uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmeler doğrultusunda, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yapan mükellefler ile yatırımını Türkiye’de yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.”* (Artar, 2019, s.214)

Yukarıda yer alan düzenlemelerle Türkiye OECD'nin Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı'yla ilgili kurallarını karşılamakta uluslararası vergilendirmeyi ülkeler arasında yakınlaştırmakta ve çifte vergilendirmeyi sağlamaktadır.

BEPS 8 - 10. Eylem Planları: Değer Yaratma Esası İle Transfer Fiyatlandırması: Yukarıda BEPS 8-10 Transfer Fiyatlandırması kısmında bu eylemin

amacı anlatılmıştır. “Eylem 8, grup üyeleri arasında maddi olmayan varlıkların hareket etmesiyle BEPS’in önlenmesini sağlayacak düzenlemelerin getirilmesine; Eylem 9, grup üyeleri arasında risk öğelerinin transferi ya da fazla sermayenin grup üyelerine tahsisi yoluyla BEPS’in önlenmesine; Eylem 10 ise, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla BEPS girişimlerinin önlenmesine yönelik kuralların getirilmesine yöneliktir.” (Yıldız, Günay, 2018, s.4008) Türkiye bu eylem planıyla ilgili düzenlemeleri Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlıklı 13. Maddesinde özetle şu şekilde yer vermektedir;

Kurumların ilişki içerisinde olduğu gerçek kişi veya kurumlarla yapmış olduğu mal satışı, hizmet ifası, inşaat, ücret, vb. suretlerle ödeme gerektiren işlerin yapılması hususunda emsallere uygun olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle kurumların bu vasıtalarla karlarını başka kişi veya kurumlara aktarmaları transfer fiyatlandırması olarak kabul edilmektedir. Karın bu suretle örtülü bir biçimde dağıtıldığı kabul edilmektedir. Burada önemli olan husulardan birisi ilişkili kişi kavramıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) bu konuya açıklama getirmiş ve ilişkili kişiyi tanımlamıştır. Bahsi geçen kanun dahilinde; kurumun ortağı, ortağın eşi, kan ve kan ve sıhri hısımları, eşinin kan ve sıhri hısımları kuruma iştirak eden diğer şirketler ve bu şirketlerin ortakları gibi kişiler ilişkili kişi sayılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması hususunda önem arz eden başka bir kavram ise emsallere uygunluk ilkesidir. Bu ilke ilişkili kişi ile yapılan mal-hizmet ticaretinin/satışının sanki üçüncü bir kişi ile yapılan bir işlem gibi fiyatlandırılmasını, başka bir deyişle eğer aralarında bir bağ olmasaydı hangi fiyattan satış işlemi gerçekleşecek olsaydı yine o fiyattan işlem yapılması gerektiğini ifade eder.

KVK madde 13’te emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda fiyatın nasıl belirleneceği hususu da açıklığa kavuşturulmuş ve çeşitli fiyat belirleme yöntemleri belirtilmiştir. Bunlar;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi: Mükellef ilişkili kişi ile yapacağı satış işleminde uygulayacağı fiyat belirlerken aralarında ilişki olmayan kişilerin uyguladıkları fiyatı yani piyasa fiyatını uygulayabilir.

- Maliyet Artı Yöntemi: Mal veya hizmetin maliyetine makul düzeyde bir kar eklenmek suretiyle fiyat tespiti yapılabilir.

- Yeniden Satış Yöntemi: İşleme konu olan mal veyahut hizmetin, aralarında ilişki olmayan diğer kişilere yeniden satılması durumunda uygulanacak fiyattan makul ölçüde bir brüt satış karı indirilerek fiyat tespiti yapılabilir.

Mükellefler yapacakları işlemin mahiyetini göz önünde tutarak yukarıdaki yöntemlerden birini tayin edebilir. Bu yöntemlerden hiç biri uygun değilse Maliye Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde mükellef kendi istediği bir yöntemi de uygulayabilmektedir.

Mükelleflerin transfer fiyatlandırması yapmak suretiyle karını transfer etmesi neticesinde işlemin gerçekleştiği yılın son gününde örtülü olarak kar dağıtımı yapılmış kabul edilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla karın dağıtıldığının kabul edilebilmesi için yapılan işlem neticesinde hazine zararı doğmuş olmalıdır. Hazine zararı ise devletin yapılan bu işlem sebebiyle gelir kaybına uğraması diğer bir ifadeyle tahakkuk edecek gelirlerin tahakkuk etmemesi veya zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bu düzenlemeler Türkiye'nin kararlı bir bakış açısı olduğunu yansıttığından dolayı önemlidir.

BEPS 5. Eylem Planı: Zararlı Vergi Uygulamaları: OECD'nin bu eylem planıyla amacı şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri nazara alınmak suretiyle zararlı vergi uygulamalarının önlenmesidir. Türkiye'de bu konuyla ilgili düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Yeni Gelir Vergisi Kanun (Y-GVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'ta yer almaktadır.

“KVK'nın 30. maddesi Y-GVK'da gerçek şahıslar ile kurumları kapsayacak surette genişletilmiş ve zararlı vergi uygulamalarının önüne geçilmesi maksadıyla Y-GVK'ya yeni bir madde eklenmiştir. “Zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi” başlıklı madde 59. özetle şu şekildedir;

Vergilendirme rejiminin Türk vergi sistemi ile kıyaslanması ve an azından aynı kapasitede olması ve bu ülkenin bilgi değişimi konusunda sergilediği tutum gibi hususlar göz önüne alınarak cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen ülke mükelleflerine bu ülkede yerleşik olan mükelleflere yapılacak olan ödemelerden yüzde otuz oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.” (Artar, 2019, s.222)

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda vergi tevkif edenlerin sorumluluğunu düzenleyen 11. Maddesine 2016 yılında şu fıkra ek yapılmıştır; “(Ek fıkra: 20/8/2016-6745/9 md.) Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.” (VUK, 2016)

Bu düzenlemelerin arkasında yatan sebep yani itki güç, zamanla değişen konjonktüre, teknolojik değişimlere ve iş yapma biçimlerine mevzuatın uydurulması çabalarıdır. Ekonominin kayıt altına alınması, yeni vergilerin tahsis edilmesi, yeni mevzuat çalışmaları gibi araçlarla devletler vergi gelirlerini korumaya çalışmaktadır. Yürütme organı çıkarılan kanunlarla konulan oranlar arasında aşağı ve yukarı marjlar dahilinde ayarlama yapmakta bu şekilde uygulamaya esneklik kazandırılmaya çalışmaktadır.

Türkiye’de şeffaflığın artırılması için bu düzenlemelere yer verilmiş ve OECD’nin bu eylem planıyla ilgili önemli adımlar atılmıştır.

3.3. Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları

Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye uluslararası hale gelmiş, mobilite artmıştır. Şirketler de diğer olgular gibi küreselleşip çok uluslu hale gelmiştir. Şirketlerin büyümesi ve global hale gelmesiyle, iş yapış biçimleri, tabi oldukları yasal kurallar gibi bir çok alanda değişim yaşanmıştır. Vergilendirme ilkeleri açısından ise vergi mevzuatları yetersiz kalmış, kanun boşlukları oluşmuştur. Diğer bir deyişle ekonomi, ticaret, üretim gibi temel hususlar hızla küreselleşip ve aynı zamanda da dijitalleşirken vergi mevzuatları aynı hızda bu değişime ayak uyduramamıştır. Şirket karları artmış fakat bu durum ülkelerin vergi gelirlerine aynı oranda yansımamıştır. Şüphesiz ki bu durumun oluşmasında ülkeler arasında oluşan “vergi rekabeti”nin ve “vergi cennetleri”nin etkisi çok büyüktür.

Yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla ülkeler tarafından vergi oranları indirilmektedir. Bu şekilde yaşanan sürekli vergi indirimleri neticesinde bazı ülkelerde vergi oranları çok az olmakta ve hatta sıfıra inmektedir. Ülkelerin bu şekilde sürekli vergi oranlarını indirmesi literatürde “dibe doğru yarış” olarak adlandırılmaktadır. Özellikle üretimin düşük olduğu yabancı sermayeye ihtiyaç duyan ülkelerde bu uygulamalar daha sıklıkla ortaya çıkmaktadır.

3.3.1. Vergi Cennetleri

Uluslararası vergi rekabetinin bir neticesi olarak ortaya çıkan Vergi Cennetleri, düşük vergi oranları uygulamak suretiyle yabancı sermayeyi çekmeye çalışan ülkeler olarak tanımlanabilir. “*OECD tarafından 1998 yılında hazırlanan “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Sorun” isimli raporda vergi cennetleri şu dört özellik esas alınarak belirlenmektedir (OECD, 1998); (Gezen, 2020, s.1704)*

- i. Çok düşük oranda vergileme yapılması veya vergileme yapılmaması,
- ii. Etkin bir bilgi değişiminin mevcut olmaması,
- iii. Şeffaflığın mevcut olmaması,
- iv. Gerçek bir faaliyette bulunmanın zorunlu olmaması.”

Vergi cennetleri çok düşük vergi oranına sahiptirler hatta hiç vergi almayan vergi cenneti ülkeler dahi bulunmaktadır. Küresel vergi rekabeti neticesinde oluşan bu ülkeler düşük vergi oranına sahip olmanın yanı sıra bilgi değişimine de kapalıdır. Yukarıda da değinildiği üzere bu ülkelerde fiili bir faaliyetin bulunması gerekmemekte şirketler, yönetim merkezleri veya telif, patent vb. hakkına sahip olan iştiraklerini bu ülkelerde konumlandırmaktadırlar. Vergi Cennetleri; vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya sebebiyet vermelerinin yanı sıra aşağıda sıralanan olumsuz neticelere de sebebiyet vermektedirler.

“- Vergi cennetleri, gerçek ve mali yatırımları etkileyerek kaynakların bölgeler arası etkin dağılımını bozmakta ve böylece ülkelerin refah düzeylerini olumsuz yönde etkilemektedirler.

- Vergi cennetleri, kamu harcamaları düzeyinin tespitinde optimal karar alma mekanizmasını olumsuz yönde etkilemektedirler.

- Vergi sistemlerinin dürüst karar alma ve davranmalarını engellemektedirler.

- Vergi mükelleflerinin gönüllü bir şekilde vergi ödemelerini engellemektedirler.

- Vergi otoriteleri açısından yapısal maliyetleri artırmaktadırlar.

- Vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini artırmaktadırlar.” (KARASU, 2006, s.66)

“OECD tarafından 1998 Raporu’nda ortaya konmuş olan kriterler çerçevesinde yürüttüğü çalışmalar neticesinde hazırlanan 2000 Raporu’nda aşağıdaki tabloda yer alan ülkelerin vergi cenneti olma özelliği taşıdığını ilan etmiştir. (Saraç, 2006, s.160)

Tablo 4: 2000 İlerleme Raporu’nda Vergi Cenneti Olarak Deklare Edilen Ülkeler

<i>Andora</i>	<i>Anguilla</i>
<i>Antigua & Barbuda</i>	<i>Aruba</i>
<i>Bahama</i>	<i>Bahrain</i>
<i>Barbados</i>	<i>Belize</i>
<i>İngiliz Virgin Adaları</i>	<i>Cook Adaları</i>
<i>Dominik Cumhuriyeti</i>	<i>Cebelitarık</i>
<i>Grenada</i>	<i>Guernsey/Sark/Alderney</i>
<i>Man Adası</i>	<i>Jersey</i>
<i>Liberia</i>	<i>Liechtenstein</i>
<i>Maldivler</i>	<i>Marshall Adaları</i>
<i>Monaco</i>	<i>Montserrat</i>
<i>Nauru</i>	<i>Hollanda Antileri</i>
<i>Niue</i>	<i>Panama</i>
<i>Samoa</i>	<i>Seychelles</i>
<i>St. Lucia</i>	<i>St. Kitts & Nevis</i>
<i>St. Vincent & Grenadines Turks & Caicos</i>	<i>Tonga Amerikan Virgin Adaları</i>
<i>Vanuatu”</i>	

Yukarıda da görüleceği üzere Vergi Cenneti ülkeler büyük ülkelerden ziyade daha küçük çaplı ve kanton şeklindeki ülkelerden oluşmaktadır.

3.3.2. Tercihli Vergi Rejimleri

Tercihli Vergi Rejimi uygulaması Vergi Cennetlerine benzemekle birlikte bazı önemli hususlar itibariyle Vergi Cennetlerinden ayrılmaktadır. “OECD'nin ekonomik faaliyetler üzerinde bozucu etkilere sebep olan ve bu nedenle özellikle sermayenin yerleşim kararlarında, faaliyete geçirdikleri uygulamalarla tercih edilmelerine neden olan vergi rejimlerinin belirlenmesinde kullanılacak dört temel kriter, 1998 Raporu'nda şu şekilde ortaya konulmuştur.

1- Vergi Matrahının Tespiti Suretiyle Efektif Vergi Oranının Sıfır veya Buna Yakın Olması: Vergi oranı sıfır veya sıfıra yakın seviyede tutulur ve sermayenin bu yüzden kendilerine gelmesi sağlanmaya çalışılır. Diğer ülkelere kıyasla çok düşük vergi oranına sahiptirler.

2- Ülkedeki Mukimlerin Yararlanamadığı ve Sadece Yabancılar İçin Ayrıcalık Oluşturan Vergi Rejimlerinin Bulunması: Yerleşik vatandaşları ve yabancı sermaye sahiplerine farklı vergi politikaları uygulanır.

3- Uygulanmakta Olan Rejimlerin Şeffaf Olmaması: Şeffaflık vergilendirmede başat aktörler arasındadır. Bu ülkeler bu derece önemli olan ilkeyi ihlal ederler. Diğer ülkelere karşı şeffaf değildirler.

4- Rejimin Uygulandığı Ülkenin Diğer Ülkelerle Bilgi Paylaşımına Yönelmemesi: Vergi adaletini sağlamaya yönelik en önemli unsur olan bilgi değişimine bu ülkeler yanaşmazlar. Vergiden kaçınmak isteyenler için korunaklı liman mahiyetindedirler.” (Saraç, 2006, s.166)

“OECD tarafından yayınlanan raporda yer alan yukarıdaki ana kriterlerin yanında tercihli vergi rejimlerinin belirlenmesinde kullanılan altı yardımcı kriter daha vardır. Bunlar:

- i. Suni olarak tanımlanmış istisna ve indirimler,
- ii. Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerinin uygulanması,
- iii. Yurtdışı kaynaklı gelirlerin vergiden istisna edilmesi,
- iv. Vergi oran veya matrahının pazarlığa tabi olması,
- v. Bilgi değişimi konusunda gizlilik kurallarının uygulanması,
- vi. Çok sayıda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunması.

Tercihli vergi sistemlerine örnek olarak İsviçre ve Lüksemburg gösterilebilir. İrlanda Cumhuriyeti, Avrupa Birliği üyesi olmadan önce tercihli vergi sistemleri uygulayan ülkeler arasında sayılmaktaydı. Ancak AB üyesi olması sebebiyle 2001 yılında AB kurallarına uyum taahhüdünde bulunmuştur.” (Sevindik, 2019, s.49)

Tercihli Vergi Sistemi uygulayan ülke mevzuatları dolayısıyla Çok Uluslu İşletmeler vergisel açıdan avantajlı hale gelirken küresel olarak vergi geliri kaybı meydana gelmektedir. Burada Vergi Cennetlerinden ayrılan bir husus olarak yabancı sermayenin yerli sermayeden daha avantajlı bir konuma oturtulması ve daha geniş bir alanı kapsaması da belirtilebilir. Tercihli Vergi Sistemi daha geniş bir tanıma sahiptir ve birçok ülkenin bu tanıma girdiğini söyleyebiliriz. Vergi Cennetleri ise daha çok ada şeklinde olan, büyük üretim faaliyetlerinin olmadığı ve büyük ülkelerin arka bahçesi diye tabir edilebilecek bölgeler olarak belirtilebilir. *“Tercihli vergi rejimi uygulamaları vasıtasıyla sermaye kendisine vergisel alanda avantaj sağlayan ülkeleri tercih etmektedir. Yani tercihli vergi rejimi, sermaye sahiplerine cazip gelecek vergi politikalarını içermektedir. Vergi cennetlerine benzeyen tercihli vergi rejimlerinde de yabancı sermayeyi çekebilmek adına sıfır ya da düşük oranda vergi oranları kabul edilmekte, şeffaflıktan yoksun olunmakta ve etkin bilgi değişimi bulunmamaktadır. Ancak tercihli vergi rejimlerinde vergi cennetlerinden farklı olarak gerçek bir faaliyet gerçekleştirilmektedir. Aralarında bu şekilde bir fark olmasına rağmen tercihli vergi rejimi uygulamaları ve vergi cennetleri aynı amaca hizmet etmektedir. Her iki zararlı vergi rekabeti türü de yabancı sermayeyi kendi ülkesine çekmeye çabalamakta ve sermayeyi çektikleri ülkelerde vergi kayıplarına neden olmaktadır.”* (Yeğen, 2019, s.240-241)

“Tercihli vergi rejimleri, vergi cenneti olsun ya da olmasın birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Tercihli vergi rejimini kullanan ülkeler diğer ülkelere göre vergisel açıdan avantajlı durumdadır; ancak bu uygulama zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirildiği için haksız rekabete neden olmaktadır.” (Sevindik, 2019:49) *“Çok uluslu işlemler tarafından yaygın olarak kullanılan agresif vergi planlaması, kanunun lafzına uygun ancak ruhuna ve amacına aykırı gerçekleştirilen işlemlerde ödenecek verginin azaltılması veya ortadan kaldırılmasına yönelik faaliyetler bütünüdür. Küreselleşme süreci ile ülke ekonomilerinde önemli bir yere sahip hale gelen uluslararası şirketlerin nakit çıkışını azaltmak için bu tür*

uygulamalara sıklıkla başvurması, yaşadıkları gelir kayıpları nedeniyle ülke vergi idarelerini çare arayışına itmektedir.” (Gezen, 2020, s.1705-1706)

“Bir diğer zararlı vergi rekabeti türü olan tercihli vergi rejimleri uygulaması global alanda hız kazanan hareketliliği yüksek üretim faktörlerine yönelik vergi rekabeti uygulamalarından biridir. Ülkeler hareketli üretim faktörü olan emek ve sermayeyi, özellikle sermayeyi, kendilerine çekebilmek için vergi sistemlerini diğer ülkelere nazaran daha cazip hale getirmektedir. Ancak bu uygulamalar diğer ülkelerin vergi matrahlarında aşınmalara neden olmakta, bu bağlamda vergi cennetlerinden pek de farklı olmadıkları yönünde eleştiriler almaktadır. Tercihli vergi rejimi kavramı, diğer ülkelerin vergi matrahlarını aşındırmak üzere yapılan vergi düzenlemeleri ve yönetsel kurallar olarak tanımlanabilir. Vergi cenneti sayılmayan; ancak uyguladıkları vergi politikaları sebebiyle bazı ülkeler zararlı vergi rekabetine yol açabilmektedir.” (Sevindik, 2019, s.49) Yani tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler, sundukları ayrıcalıklı vergi politikaları ile uluslararası sermayeyi kendi ülkelerinde yatırım yapmaya teşvik etmek suretiyle, zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır. (Yeğen, 2019, s.240)

3.4. Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırması genel olarak, kurumların ilişkili gerçek veya tüzel kişilerle mal/hizmet alış satışı yapması ve bu mal/hizmet alış-verişi yaparken emsallere aykırı fiyat belirlemesi durumudur. Yapılan bu emsallere aykırı fiyat belirleme durumu ile ilişkili şirketler arasında kar aktarımı yapılarak devletler vergi geliri kaybına uğratılmaktadır. Kar aktarımı yurtiçinde yerleşik bulunan ilişkili şirketler arasında yapılabileceği gibi birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin ortaklıkları arasında da yapılabilir. Uluslararası vergilendirmenin konusuna giren husus ise çok uluslu şirketlerin birbirleri arasında transfer fiyatlandırması yoluyla kar aktarımı yapmak suretiyle vergi kaybına yol açması olarak belirtilebilir. “Dünya ticaret hacminin % 60’lık çok önemli bir kısmının çokuluslu şirketlerin elinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bahsi geçen konular her geçen yıl daha da önemli bir hale gelmiştir. Bu şartlarda, özellikle son yıllarda üzerinde en çok tartışılan konu olarak transfer fiyatlandırması, belki de en önde gelen vergi sorunsalı olarak, karşımıza çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması, bağlı ya da ilişkili şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlar şeklinde ifade edilebilir. Başka bir deyişle, transfer

fiyatlandırması; bir işletmenin gelir-gider ya da kâr paylaşımı olarak ilişkili olduğu ana şirket veya bağlı şirketleriyle veya yönetim ve denetimi itibariyle hâkim olduğu ya da nüfuzu altında bulunduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet işlemlerinde uyguladığı fiyatlandırmadır.” (BİÇER, 2019) “Transfer fiyatlaması yoluyla vergi sonrası karın artırılmasına yönelik vergisel amaçları aşağıdaki gibi özetlememiz mümkündür;

“- Vergi nispeti yüksek olan ülkelerde yer alan bağlı ortaklıklardan yüksek fiyatla alış yapmak ve düşük fiyatla satış işlemi gerçekleştirerek daha az vergi ödemek. Vergi oranı düşük olan ülkelerde bulunan bağlı şirketlerle yapılan alış ve satışlarda ise tam tersi uygulama söz konusudur.

- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilmesi suretiyle daha az KDV ve gümrük vergisi ödenmesinin sağlanması,

- Hizmet, gayrimaddi haklar vb. karşılıklarının yapay olarak düşük tutarda belirtilmesi veyahut bu tutarların hiç tahakkuk ettirilmemesi sayesinde diğer ortaklıklara ait maliyetlerin üstlenilmesi,

- Uluslararası şirketin merkezi tarafından yapılan ve bağlı ortaklıklarca faydalanılan hizmet bedellerinin bağlı ortaklıklara pay edilmesinde yapılan değişikliklerle, vergi nispetinin yüksek olduğu ülkelerdeki şirketlerin paylarının artırılması ve maliyetlerinin şişirilmesi,

- Yurt dışına aktarılan temettüler ile ilgili yasaklar, kur ve döviz konusundaki kısıtlamalar, teşvik ve indirimler gibi nedenlerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi yoluyla vergi kaybına sebebiyet verilmesi.” (Özcan, 2016, s.29-30)

“Ülkeler gelişen uluslararası ticaretten paylarına isabet eden vergi gelirlerini almak suretiyle faydalanmak çabasında iken çok uluslu işletmeler de çeşitli mevzuat boşlukları veya farklılıklarından faydalanmak suretiyle vergi ödemelerinde kaçınmaya çalışmaktadır. Bu açıdan devletler ile çok uluslu işletmeler arasında bir çekişmeden söz edebiliriz. Bu çekişme transfer fiyatlandırması kavramının popülerlik kazanmasına sebebiyet vermektedir.” (Yüksel, 2018, s,11)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemektedir. Bahsi geçen kanun maddesinin birinci fıkrasında; Kurumların ilişki içinde olduğu kişi veya kurumlar ile olan mal veya hizmet satışlarını dizayn etme belirli standartlara oturtmaya çalışmakta

ve bu şekilde vergi gelirlerinde azalmaların olmasını önlemeye çalışmaktadır. Zira kurumlar ilişkili kişilere gerçek fiyatına uygun olmayan bir şekilde mal veya hizmet satmak suretiyle kar aktarımı yapabilmektedir. Kanun koyucu bu kişiler arasında yapılacak olan işlemlerin sanki aralarında herhangi bir ilişki veya bağ olmayan kişilerle yapılan işlemlere uygun olmasını diğer bir deyişle emsallere uygun olmasını sağlama çalışmakta ve bunun için standartlar getirmeye çalışmaktadır.

Kurumların emsallere uygun olmayan bir şekilde ilişkili olduğu kişilere mal/hizmet satışı gerçekleştirmesi durumunda hazine zararının da ortaya çıkması şartına bağlı olarak karın örtülü bir şekilde dağıtıldığı kabul edilmektedir.

Kanun maddesinde de vurgulandığı üzere Transfer Fiyatlandırmasında önemle altı çizilmesi gereken kavramlardan birisi “ilişkili kişi” mefhumudur. Yine aynı kanun maddesinin ikinci fıkrasında ilişkili kişi tanımlanmıştır. Son derece karmaşık ve geniş olan bu ilişkili kişi kavramının içine; şirket ortakları ve bunların eşleri, alt soyları, üst soyları, kan hısımları, sıhri hısımları üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımları gibi kişilerle, ortak olunan diğer şirketler ve bunların ortakları girmektedir. İlişkili Kişi kavramı Transfer Fiyatlandırması açısından en önemli hususlardan biridir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu kavram oldukça geniş tutulmuştur. Bu şekilde de özellikle grup şirketlerinin birbirleri arasında yapay alış-veriş işlemleri vasıta kılınarak kar aktarımı yapmaları engellenmeye çalışılmıştır.

Diğer bir önemli kavram ise “Emsallere Uygunluk” olgusudur. Yine aynı kanun maddesi bu kavramı üçüncü fıkrasında ; *”Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.”* Denilmek suretiyle tanımlamıştır. İlişkili kişiler arasında mal/hizmet alım-satımlarında uygulanacak fiyat, sanki bir üçüncü kişi ile yapılan alış-satış gibi olmalı ve herhangi bir fiyat farklılaştırılması yapılmamalıdır. Zira şirketler kar elde etmek amacıyla kurulmuş kişiliklerdir. Ticari teamüller dışında bir fiyat belirlenmesi veya iskonto yapılması ticari gereklere uymaz. İlişkili şirketler arasında emsallere uygun olmayan bedel üzerinden ticari işlem yapılması muvazaalı olarak kabul edilmekte ve Transfer Fiyatlandırması amacı güdüldüğünü göstermektedir. Bu şekilde vergi matrahları aşındırılmakta ve devletler vergi kaybına

uğramaktadır. Bu durum yurtiçinde yerleşik şirketler arasında yapılabileceği gibi birden fazla ülkede faaliyet gösteren grup şirketleri arasında da olabilmektedir. Burada temel amaç karın daha az vergilendirme oranına sahip ülkede yerleşik olan şirkete aktarılması suretiyle çok uluslu şirketin daha az vergi ödemesi veya hiç vergi ödememesidir.

Kurumların ilişkili kişilerle yapmış olduğu işlemlerde uygulayacağı fiyatın belirlenmesinde kanun koyucu çeşitli yöntemler belirlemiştir. Bu yöntemler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi çerçevesinde özet halinde aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bu yöntemde mükellefin ilişkili ile yaptığı işlemde uyguladığı fiyatın, aralarında herhangi bir ilişki olmayan kişilerin uyguladığı yani piyasada uygulanan fiyat ile kıyaslanmak suretiyle tespit edilmesini ifade etmektedir.

b) Maliyet artı yöntemi: Bu yöntemde fiyatın tespit edilmesi için mal/hizmetin satış fiyatı, maliyetine makul bir brüt kar eklenmek suretiyle tespit edilmektedir. Bu şekilde elde edilen satış fiyatı emsallere uygun olarak kabul edilecektir.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın bu yöntemle tespit edilebilmesi için işleme konu mal veya hizmetin ilişkili olmayan kişilere yeniden satılması durumunda uygulanacak fiyattan makul bir brüt satış karı indirilmek suretiyle fiyatın tespit edilmesini ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: *“Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.”* (KVK, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13)

Yukarıda sayılan yöntemlerin hiç biri yapılan işlemin mahiyetine uygun değilse bu durumda mükellef emsal bedeli kendisi uygun bulacak bir şekilde belirler.

Bu durum ise emsal bedelin belirlenmesinde bir başka yöntemi ifade eder. Mükellef bu durumda işleme ilişkin belgeleri muhafaza etmek ve gerektiği zaman ibraz etmek durumundadır. Bunun yanı sıra mükellefler Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşılmak suretiyle de belirlenebilmektedir.

Aynı kanun maddesi altıncı fıkrasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın dönem sonunda kar payı olarak dağıtıldığı kabul edilmiştir. Bu kar payının da vergilendirmeye tabi tutulması gerekir.

Örneğin: İlişkili kişi mahiyetinde olan (X) Şirketi ve (Y) Şirketi'ne düşük bedelle mal/hizmet satışı yapmış olsun.

(X) Şirketi= Satıcı

(Y) Şirketi= Alıcı

Satılan Malın Emsal Bedeli= 2.000.000,00 TL

Satış Fiyatı= 1.500.000,00 TL

Aradaki Fark= 500.000,00 TL

(X) Şirketinin Beyan Ettiği Vergi Matrahı= 0,00 TL

(Y) Şirketinin Beyan Ettiği Vergi Matrahı= -500.000,00 TL

Cevap: (X) Şirketi emsaline nazaran düşük bedelle mal sattığı için Vergi Matrahını 500.000,00 TL eksik beyan etmiştir. Şayet satılan bu mal normal değerinde satılmış olsaydı (Y) Şirketinin Beyan Ettiği Vergi Matrahı= 500.000,00 TL olacaktı. Bu durumda ödeyeceği vergi $(500.000,00 \times 22\%) = 110.000,00$ TL olacaktı.

(Y) Şirketinin Beyan Ettiği Vergi Matrahı= -500.000,00 TL olduğundan almış olduğu mal için 500.000,00 TL daha ödeyecek ve Toplam Matrahı -1.000.000,00 TL olacaktı. (Y) Şirketi, Zarar beyan ettiği için Vergi Matrahında herhangi bir değişim olmayacaktır.

Emsal Bedelin düşük tespit edildiği durumda Toplam Ödenecek Vergi 0,00 TL'dir.

Emsal Bedelin doğru hesaplanması halinde ise Toplam Ödenecek Vergi 110.000,00 TL'dir.

Görüleceği üzere Emsal Bedelin düşük tespit edilmesi halinde Vergi İdaresi 110.000,00 TL'lik vergi gelirinden mahrum kalmakta ve bu şekilde Hazine Zararı

oluşmaktadır. Hazine Zararı oluşmaması durumunda Transfer Fiyatlandırmasından söz edilmesi mümkün değildir.

3.5. Türkiye’de BEPS Doğrultusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler

3.5.1. Dijital Hizmet Vergisi

1 Mart 2020 tarihinden itibaren Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulamasına geçilmiştir. Vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir. DHV oranı en yüksek olan ülke Türkiye’dir. Bu yüzden çeşitli eleştirilere maruz kalmaktadır. DHV’nin kar üzerinden değil matrah üzerinden alınan bir vergi olduğu dikkate alınırsa %7,5’in oldukça yüksek bir oran olduğu anlaşılacaktır. Verginin konusu özetle; Türkiye’de sunulan dijital reklam hizmetleri, içerik satışları gibi hizmetlerden oluşmaktadır.

BEPS Eylem Planları arasında yer alan Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine yönelik bu eylem planları doğrultusunda dijital ekonominin vergilendirilebilmesi amacıyla Fransa, İtalya, Hindistan, Türkiye, İngiltere, Avusturya ve İspanya Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçmiş ve bu hususta kanun ihdas etmişlerdir. Tez çalışmamızda da belirttiğimiz üzere uluslararası vergilendirmede yaşanan vergileme sorunlarının çözümü açısından BEPS Eylem Planları büyük önem arz etmekte ve Eylem Planları çerçevesinde ülkelerin ivedilikle mevzuat düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

3.5.2. Daimi Temsilci Hususu

Türk Vergi Sistemi’ni açısından vergilemede mükellefiyet hususu büyük önem arz etmektedir. Bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi olabilir) Türkiye’de vergiye tabi olması için Tam Mükellef veya Dar Mükellef olmalıdır.

Kurumlar Vergisi açısından tam mükellefiyet için gerekli olan şart kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmasıdır. Eğer bir şirket Türkiye’de kanuni veya iş merkezine sahip değil ise bu şirket “Tam Mükellef” değildir. Bundan sonra bu şirketin “Dar Mükellef” kapsamına girip girmeyeceği değerlendirilmeli eğer “Dar Mükellef” ise sadece Türkiye’de elde ettiği gelirler vergilendirilmelidir. Dar mükellef olmanın şartı ise Türkiye’de “Daimi Temsilci” bulundurulmasıdır. Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ihdas edilmeden önce Türkiye’de “Daimi Temsilci”si olmayan bir şirket dar mükellef sayılmamaktaydı. Örneğin dijital hizmet sunan bir şirket Türkiye’de işyeri olmadan veya herhangi bir temsilci olmadan iş yapabilmekte ve gelir elde edebilmektedir. Bu durumun önüne geçmek amacıyla BEPS Eylem Planları

doğrultusunda Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ihdas edildi ve bu kanun ile İşyeri kavramı sadece fiziki varlık olarak değil internet sitesi gibi çevrimiçi alanların da işyeri olduğu hususu kanun ile düzenlenmiştir. Bu şekilde artık internet aracılığıyla Türkiye’de hizmet veren bir şirket Türkiye’de dar mükellef olacak ve Türkiye’de elde ettiği kazançlar vergilendirilebilecektir. Bu durum Gelir Vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır.

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ihdas edilmeden önce işyeri kavramı sadece fiziki olarak (dükkan vb.) olarak dikkate alınmakta ve dijital ortamda hizmet sunan kişi ve kurumların vergilendirilmesi mümkün olamamaktaydı. Yapılan düzenleme sonrasında internet siteleri gibi çevrimiçi alanlar da artık işyeri niteliğindedir. Bu düzenlemeler Türkiye’nin BEPS Eylem Planları doğrultusunda hayata geçirilmiştir.

3.5.3. Finansman Gider Kısıtlaması

BEPS 4 No’lu Eylem Planı, faiz ödemeleri yoluyla karın grup içi firmalar veya üçüncü kişilere dağıtılması hususuna dikkat çekmekte ve bu durumu önlemeye çalışmaktadır. Bu doğrultuda 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, finansman gider kısıtlamasında uygulanacak oran belirlenmiş, böylece finansman gider kısıtlaması düzenlemesi fiilen yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenleme ile yabancı kaynakları (borçları) özkaynaklarını aşan şirketlere, borcun özkaynağı aşan kısmına (borç-özkaynak) ilişkin yapılan faiz ödemeleri sınırlandırılmaktadır. Şöyle ki işletmenin kullandığı yabancı kaynaklar işletmenin öz kaynağını aşıyorsa, aşan bu kısma isabet eden faiz ödemesinin %10’u gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer bir deyişle, kullandığı borçlar işletmenin sahip olduğu özkaynağı aşıyor ise, aşan kısım ile sınırlı olmak üzere bu borçlara ilişkin yapılan faiz ödemesinin yüzde onu Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir. Bu düzenleme BEPS Eylem Planları doğrultusunda vergi mevzuatımıza girmiştir. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri finansman gider kısıtlaması hükümlerine tabi değildir. (Resmi Gazete, 2021, Karar Sayısı:3490)

3.5.4. Daimi İşyeri Hususu

BEPS eylem planının 7. Eylem planı olan daimi işyeri kavramı VUK’un 156. Maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bir iş yerinin varlığı, fiziki ve hukuki bir varlığın bulunması şartına bağlanmıştır. Bu durum dijitalleşen dünyada

işletmelerin vergiden kaçınmasına neden olmuştur. Nitekim Türkiye BEPS eylem planlarına paralel olarak VUK Tasarısının 129. Maddesi çerçevesinde mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar işyeri kavramına dahil edilmiş olup dijital hizmet vergilemesinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu şekilde mevzuata farklılıkları arasında karşılaştırma yapılmış ve açıklamalarda bulunulmuştur.



ARAŞTIRMA VE METODOLOJİ

Tezin Adı

Uluslararası Vergilemede Yaşanan Sorunlar ve BEPS Eylem Planları Çerçevesinde Çözüm Önerileri'dir.

Tezin Problemi

Uluslararası şirketlerin vergilemeden kaçınmasıdır.

Tezin Konusu

Çok Uluslu Şirketler ülkeden ülkeye farklılık gösteren vergilendirme politikalarını inceleyerek, yerel vergi kanunlarındaki eksiklikleri tespit etmek suretiyle, vergi mevzuatlarını ihlal etmeksizin grup şirketleri arasında kar aktarımı yaparak veya üçüncü kişilere karlarını aktararak vergi matrahlarını aşındırır. Ya da karlarını düşük vergi oranına sahip ülkelere veya vergi oranı sıfır olan ülkelere aktararak vergiden kaçınır. Böylece daha az vergi ödeme imkanına ulaşır. Bu durumu önlemek amacıyla OECD'nin 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planları incelenmiştir. Türkiye'de BEPS Eylem Planlarına paralel olarak düzenlenen vergi mevzuatlarına yer verilmiştir ve önerilerde bulunulmuştur.

Tezin Amacı

Tezin amacı BEPS Eylem Planları ve önerilerle mevzuatlardaki boşlukları ve uyuşmazlıkları gidermek, şeffaflık ve ülkeler arasında işbirliğini sağlamak, uluslararası vergilemede adaleti sağlamak, devlet harcamaları için gelir sağlamak, vergi gelirleriyle kaynak oluşturup ülkelerin gelişmişlik düzeyini arttırmak, ülke refahını ekonomik ve sosyal anlamda en üst seviyelere taşımaktır.

Tezin Önemi

Çok Uluslu Şirketlerin vergiden kaçınması sonucunda ülkelerin vergi gelirlerinde adaletsizlik ortaya çıkar. Ülke refahını bozar, ülkelerin gelişmişlik düzeyini ve ekonomisini olumsuz etkiler. Çok Uluslu Şirketlerin vergilendirilmesi ve uluslararası vergilendirme kavramlarında yer alan verginin önemi devletin kamusal hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için önemli bir mali kaynaktır. Vergiler yalnızca kaynak olarak kalmayıp bununla birlikte devletin ekonomik, sosyal ve politik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. Dolayısıyla toplum içerisinde yer alan her

bireyin vergiden kaçınmamasına, devletin güçlenmesi için çaba göstermesine, devletin zayıflamasına yönelik davranış veya eylemlere karşı tavır alması gerekir. Günümüzde güçlü devlet olabilmenin en önemli kriteri ekonomidir. Bu kriter sağlandığı takdirde dünyaya yön veren devletler sınıfına girilir.

Tezdeki Hipotezler

Hipotez 1: Uluslararası şirketler giderlerini azaltmak için vergi ödemekten kaçınır.

İlk hipoteze yönelik gerçekleştirilen literatür incelemesi neticesinde varılan sonuç; Çok uluslu şirketler faaliyet alanlarını genişletip sınır ötesi işler yaparken aynı zamanda daha fazla kar sağlamak adına kazançları üzerinden alınan vergi yüklerini minimize etmeye çalışır. Böylece giderleri azaltıp gelir seviyesini artırır.

Çalışmanın ilk hipotezi kaynaklardan elde edilen verilere göre desteklenmektedir. H1 kabul edilmiştir.

Hipotez 2: Uluslararası şirketler mevzuatlardaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınır.

İkinci hipoteze yönelik gerçekleştirilen literatür incelemesi neticesinde varılan sonuç; Çok uluslu şirketler ülkeden ülkeye farklılık gösteren vergilendirme politikalarını inceleyerek, yerel vergi kanunlarındaki eksiklikleri tespit etmek suretiyle, vergi mevzuatlarını ihlal etmeksizin grup şirketleri arasında kar aktarımı yaparak veya üçüncü kişilere karlarını aktararak vergi matrahını aşındırır. Bu şekilde vergi ödemekten kaçınır. Daha az vergi ödeme imkanına ulaşır. Çok Uluslu Şirketlerin birden fazla ülkede faaliyet göstermeleri ülkeler arasındaki vergi mevzuatlarından doğan farklılıklardan yararlanma imkanı verir. Bu şekilde kar düşük vergilendirme kapasitesine sahip ülkelere aktarılır.

Çalışmanın ikinci hipotezi kaynaklardan elde edilen verilere göre desteklenmektedir. H2 kabul edilmiştir.

Hipotez 3: Uluslararası şirketlerin vergiden kaçınması durumunda ülkelerin gelirlerinde eşitsizlik ortaya çıkar.

Üçüncü hipoteze yönelik gerçekleştirilen literatür incelemesi neticesinde varılan sonuç; Ülkelerin gelirlerinde; vergide adaletsizlik ortaya çıkmıştır, gelir kaynaklarında eksiklik oluşmuştur, gelişmişlik düzeyini olumsuz etkilemiştir.

Çalışmanın üçüncü hipotezi kaynaklardan elde edilen verilere göre desteklenmektedir. H3 kabul edilmiştir.

Tezin Kapsamı

Tezin kapsamını oluşturan 1. Bölümünde Vergilendirme; Kavramsal Olarak Vergi, Genel Olarak Vergi İlkeleri, Uluslararası Vergilendirme, Çok Uluslu Şirketlere İlişkin Genel Bilgiler, Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirmede Kullandıkları Yöntemlere yer verilmiştir. 2. Bölümünde 15 eylemden oluşan BEPS Eylem Planlarına yer verilmiştir. 3. Bölümünde Uluslararası Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar olan; Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunu, Zararlı Vergi Rekabeti Uygulamaları, Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Beps Doğrultusunda Yapılan Yasal Düzenlemelere yer verilmiştir.

Tezin Sınırlılıkları

Tez konusu itibariyle Vergi Kanunları ve Uluslararası Anlaşmalarla ilgilidir. Vergi Kanun’ları da ancak yasama organı olan TBMM tarafından kanunla konular, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır. Bu kanunların yürütmesi ise Maliye Bakanlığı’na aittir. Uluslararası Anlaşmalar ise Maliye Bakanlığı, BM, OECD tarafından yapılması nedeniyle bu araştırma ampirik bir çalışma yapılmasına olanak sağlamamıştır. Araştırmanın ampirik bir çalışmaya imkan vermemesi tezin sınırlılığıdır.

Tezde Yöntem

Tez çalışmamızda Literatür Taraması yapılmış olup, bu doğrultuda daha önce yayınlanmış tez çalışmaları, makaleler, OECD ve BM tarafından yayınlanmış olan rapor ve eylem planların, GİB tarafından hazırlanan rehber ve raporlar, süreli yayın makaleleri gibi doktrin görüşlerinden faydalanılmıştır. Elde edilen bilgiler çerçevesinde çalışmamız şekillendirilmiştir. Bahsi geçen literatürün taranması neticesinde; vergilendirme, uluslararası vergilendirme ve çok uluslu işletme kavramları teorik çerçevede açıklanmış ve çalışmamızın birinci bölümü teşekkül ettirilmiştir. Yine uygulamaya dönük bilgiler verilerek birinci bölüm tamamlanmıştır.

BEPS Eylem Planları, henüz pratik uygulamalarını yeni gördüğümüz oldukça güncel ve vergi dünyasını son zamanlarda bir hayli meşgul eden yeni bir uygulamadır. Bu hususta OECD tarafından her bir eylem planını detaylı şekilde analiz eden ve uygulamaya dönük pratik yöntemler sunan çalışmalar silsilesi olan Eylem Planları yayımlanmıştır. Çalışmamızın en önemli konularından birini teşkil eden bu olgu; BEPS Eylem Planları, akademik çalışmalar, konu hakkında yazılmış tez ve makale çalışmalarından faydalanılarak, literatür taraması yapılmak suretiyle açıklanmaya çalışılmıştır. Günümüzde kamu otoritelerini eyleme geçmeye zorlayan en önemli olgulardan birisi artan kamu ihtiyaçlarına kaynak yaratmak ve kayba uğradıkları gelirleri telafi etme çalışmalarıdır. Bu doğrultuda uluslararası vergilemede yaşanan sorunlar ülkelerin vergi kaybına diğer bir deyişle gelir kaybına uğramalarına sebebiyet vermektedir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde uluslararası vergilemede yaşanan sorunlar; daha önce yapılan tez çalışmaları, makale çalışmaları, OECD ve GİB tarafından yayınlanan rehber ve raporlar çerçevesinde literatür taraması yapılmak suretiyle elde edilen sonuçlar değerlendirilerek açıklanmıştır. Yine aynı yöntemler çerçevesinde Türkiye’de ve diğer ülkelerde uluslararası vergilemede yaşanan sorunların çözümü adına yapılan güncel mevzuat düzenlemelerine ve uygulamalarına yer verilmiştir.

Tezde Veri Toplama Teknikleri

Toplanan veriler Vergi Usul Kanunları, Kurumlar Vergisi Kanunları, Gelir Vergisi Kanunları, Gelir İdaresi Başkanlığına ait rehber ve raporlar, yüksek lisans tez çalışmaları, doktora tez çalışmaları, makaleler, dergiler, kitaplar, OECD tarafından yayınlanan eylem planları ve raporlar, BM tarafından yayınlanan raporlardan elde edilmiştir.

Kaynakça Zaman Aralığı

Araştırmada 1961, 1982, 2000, 2006, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 tarihlerine ait kaynaklara yer verilmiştir.

Zamanlama

Tez çalışmasına 2020 yılının Ocak ayında başlanmıştır. Araştırmaya yaklaşık 1 yıl 3 aylık bir zaman dilimi ayrılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme hayatın her alanını etkilediği gibi işletmelerin organizasyon yapısını, iş yapış şekillerini, pazarlama stratejilerini, vergilendirilme biçimlerini gibi ticari yaşamın bütün unsurlarını etkilemiştir. Küreselleşmenin hızlanmasında en büyük ivme ise dijitalleşme ile sağlamıştır.

Bir yandan küreselleşen dünya, uluslararası ticari ilişkiler, dünya çapında faaliyet gösteren dev şirketler; diğer yandan ise bu baş döndürücü hızı arkadan takip etmek durumunda kalan vergisel yasal düzenlemeler. Hele ki dijitalleşmenin hayatın her alanına sirayet ettiği günümüzde kamu otoritelerinin mevzuat açısından bu gelişmelerin arkasında kaldığı bir gerçektir. İşte tam bu noktada küreselleşmeyi hızlandıran, dijitalleşmeye ivme kazandıran hatta onu yaratan dev çokuluslu şirketler elde ettiği kazanımlarına bir yenisini ekleyerek, vergi giderlerini de minimize etme imkanına kavuşmuşlardır. Geleneksel vergi kanunları, hızla değişen dijital dünyaya ayak uyduramamış onun ancak bir takipçisi olabilmıştır.

Çalışmamızda araştırma konusu olarak, Uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlar ele alınmış olmakla birlikte çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmaları hususu araştırmamızın problemini teşkil etmektedir. Yine çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınma sebepleri ve yöntemleri detaylıca irdelenmiştir.

Uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunların sebep olduğu vergi kayıpları sayısal verilerle desteklenmiştir. Ülkeler ve kıtalar bazında vergi kayıpları karşılaştırma yapılarak kıyaslanmıştır. Elde edilen sayısal veriler göstermiştir ki, tutar olarak Avrupa kıtası ülkeleri ve Kuzey Amerika kıtası ülkeleri en çok vergi kaybına uğrayan ülkelerdir. Fakat vergi kaybı tutarları ülkelerin GSYİH'lerine kıyaslandığı takdirde az gelişmiş ülkelerin daha büyük oranda vergi kaybına uğradıkları görülmektedir.

Elde edilen sayısal verilerin gösterdiği başka bir netice ise; vergi kaybına sebebiyet verme yönünden en önemli etkenlerden birisi vergi cenneti sayılan ülkelerdir. Bu ülkeler ise Birleşik Krallık ve ABD'nin etki alanında yer alan ülkelerden oluşmaktadır.

Çalışmamızda uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunlara BEPS eylem planlarıyla çözüm önerileri sunmak amaçlanmış olup vergide adaletin sağlanmasını,

mevzuatlardaki boşlukların ve uyuşmazlıkların giderilmesini, şeffaflığın ve ülkeler arasında işbirliğinin sağlanması gibi hususların hedefi gerçekleştirilmede önemine dikkat çekilmiştir.

OECD tarafından ortaya konulan BEPS Eylem Planları açıklanmıştır. Bu planların pratiğe dökülme yöntemleri güncel mevzuat değişiklikleri ile ele alınmıştır. Türkiye ve diğer ülkeler tarafından BEPS Eylem Planları doğrultusunda yapılan mevzuat düzenlemelerine yer verilmiş, yapılan bu düzenlemeler birbirleriyle kıyaslanmıştır. Türkiye'deki DHV oranının diğer ülkelere kıyasla daha yüksek olduğu görülmüştür. Ayrıca yapılan yeni mevzuat düzenlemeleri eski mevzuatlarla kıyaslanmış, "işyeri" kavramının yeniden tanımlandığı, eskiden sadece fiziki bir varlığı ifade eden işyeri kavramının şimdi çevrimiçi mecralar (pazaryerleri gibi)'ın da bu kapsama alındığı ve bu durumun da vergilendirmenin önünde büyük engelleri kaldırdığı hususu vurgulanmıştır.

Yapılan yeni düzenlemelerden bir başkası olarak "daimi temsilci" hususu düzenlenmiştir. Bu şekilde uluslararası şirketlerin Türkiye'de mükellef olup vergi ödemesinin mevzuat altyapısı hazırlanmıştır.

4 Şubat 2021 tarihinde yayınlanan Cumhurbaşkanlığı kararıyla "finansman gider kısıtlaması" hususu da yine BEPS Eylem Planları doğrultusunda uygulamaya konan son derece güncel bir düzenleme olup, şirketlerin özkaynaklarını aşan borçlarına ait bir kısım faiz vb. ödemelerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına eklenmesini sağlamak ve vergi matrahının faiz ödemeleri yoluyla aşındırılmasını önlemeye çalışan diğer bir uygulamadır. BEPS 4 No'lu Eylem Planı çerçevesinde atılmış bir adımdır.

Devletin varlığını sürdürebilmesi, fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi ve kamu harcamalarını karşılayabilmesi için en önemli gelir kaynağı hiç şüphesiz ki vergilerdir. Devlet kamu giderlerini vergilerle karşılamayıp para basmak veya borç almak zorunda kalırsa ülke ekonomisinde ciddi sıkıntılar meydana gelir. Bu gibi sebeplerle vergi gelirleri kamu harcamaları açısından en önemli gelir kaynağıdır. Ayrıca belirtmek gerekirse kamu harcamalarının diğer gelir kaynakları harç, resim, fon gelirleri, şerefiye, parafiskal gelirler, zorunlu borçlanma, para basımı, mali tekeller ve para cezalarıdır.

Verginin kamu harcamalarını finanse etmenin dışında mali, ekonomik ve sosyal amaçları da vardır. Verginin mali amacı devletin toplumu oluşturan bireylere belirli bir para karşılığında sunulamayan mal veya hizmetleri için gelir kaynağı oluşturmaktır (ulaşım, eğitim, sağlık, savunma vb.). Ekonomik amacı büyüme, gelişme, kalkınma ve istikrarı sağlamaktır. Ekonomiyi düzenleyen bir araç olarak kullanılabilir. Verginin sosyal amacı ise vergilerin bireylerin gelir dağılımına göre alınarak sosyal adaletin sağlanması için önemli bir araçtır.

Vergilerden beklenen amaçların gerçekleşebilmesi için birtakım vergi ilkeleri vardır. Bunlardan adalet ilkesi; herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi, belirlilik ilkesi; ödemenin türü ve oranının belli olması, genellik ilkesi; bireyin her türlü tabakasını ayırt etmeksizin vergilendirilmesi, eşitlik ilkesi; herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, kanunilik ilkesi; verginin ancak kanunla konulup kanunla değiştirilmesini, açıklık ilkesi; herkesin vergileri ödemek zorunda kaldığı, ödeme zamanı ve miktarının belli olduğu, uygunluk ilkesi; verginin doğru zaman ve şartlarda alınmasını, verimlilik ilkesi ise; kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşımamasını öngörmektedir.

Uluslararası vergilendirme de küreselleşme nedeniyle artan ekonomik faaliyetler devletlerin birbirleriyle olan ticari ilişkilerini artırmış bu sebeple de vergilemeden kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmıştır. Uluslararası vergileme de yerleşiklik (ikametgah) ilkesine göre ev sahibi ülke tarafından; yerleşik durumunda bulunan kişinin geliri vergilendirilirken, yerleşik olmayan kişinin geliri ev sahibi ülkenin kaynaklarından bile sağlanıyorsa vergilendirilmemektedir. Kaynak ilkesine göre kişi ev sahibi ülkenin kaynaklarından elde ettiği kazancı yerleşik durumunda olsa da olmasa da yerleşik olanlarla aynı oranda vergi ödemek zorundadır. Uyrukluk ilkesi sadece vatandaşlık bağıyla bağlı olduğu ülkeye vergi ödemekle yükümlüdür. Bunlardan yola çıkarak ikametgah-yerleşiklik ve uyrukluk ilkesinde ev sahibi ülkede yerleşik olmayan kişi ve herhangi bir ülkenin vatandaşı olup olmadığı dikkate alınmaksızın ev sahibi ülkenin kaynaklarından elde ettiği geliri üzerinden vergilendirilmesi devletin önemli bir gelir kaynağı olup önerilebilir.

BEPS eylem planı karın vergi oranı düşük ülkelere aktarılmasını önleyen 15 eylem planından oluşmaktadır. 1. Eylem Planında; Dijitalleşmeden kaynaklanan vergi sorunlarında dolaylı ve doğrudan vergi alma konusunda bütünsel bir yaklaşım

amaçlanmıştır. Bu konuda bir iş yerinin fiziksel olmasının yerini sadece ticari varlığın olmasına bırakması önemli bir yaklaşımdır. 2. Eylem Planında; Hibrit düzenlemelerin de ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki farklılıkları kaldırmak ve OECD'nin Vergi Anlaşmasında değişiklikler yapmaktır. 3. Eylem Planında; Kontrol edilen yabancı kurum kazancın da kazancın tespiti ve vergilendirilmesin de OECD ülkelerin yerel mevzuatlarına önerilerde bulunmaktadır. 4. Eylem Planında; Faiz ödemeleri matrahı aşındırarak gider olarak gösterilip vergi kaybına neden olmakta ve Türkiye'nin bu konuyla ilgili henüz almış olduğu bir önlem bulunmaması nedeniyle faiz ödemelerinin mükelleflere indirim konusu yapılmaması önerilebilir. 5. Eylem Planında; Zararlı vergi uygulamalarını önlemek amacıyla şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde tedbirlerin artırılması önerilmektedir. 6. Eylem Planında; OECD çifte vergilendirmeyi kötüye kullanımını önlemek amacıyla sınırlamalarda bulunmaktadır. 7. Eylem planında; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının daimi işyeri kavramında yer alan belirsizlikleri gidermek ve daimi işyeri dışında tutulan yardımcı faaliyetleri de genişletilmesi amaçlanmaktadır. 8-10. Eylem Planında BEPS'i önlemek için; gayri maddi haklar ve diğer riskli işlemler için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyat uygulamalarında gerekli tedbirlerin alınmasını, transfer fiyatlaması konusunda risk ve sermaye kurallarına ilişkin yeni düzenlemelerin yapılmasını öngörülmektedir. 11. Eylem Planında; OECD, BEPS çalışmalarında uygulanacak değişiklikleri değerlendirmeyi amaçlıyor ve bunun için 5 kategori altında 6 adet gösterge belirlemektedir. 12. Eylem Planında; mükelleflerin agresif vergi planlarıyla ilgili bildirimde bulunması ve yerel vergi mevzuatlarının bu konu hakkında düzenlemeler yapılması gerektiği önerilmektedir. 13. Eylem Planında; gelirlerin transfer fiyatlamasında daha kapsamlı belgelendirilmesi hedeflenmektedir. 14. Eylem Planında; küreselleşmeden kaynaklanan vergi sorunlarının çözümlenmesi için tahkim amaçlanmaktadır. 15. Eylem Planında; Uluslararası vergi sorunları ya da çok taraflı anlaşmalardaki uyumsuzlukları gidermek amacıyla her iki tarafa da kazanç sağlayacak standartlar belirlenmektedir.

Çifte vergilendirmede aynı vergi mükellefinin vergi matrahının elde edildiği ülkede ve kişinin yerleşik olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Gelir birden fazla devlette vergi konusu olmaktadır. Globalleşen dünya da çifte vergilendirme kaynak, ikamet ve uyrukluk ilkesine göre değerlendirilmektedir. İstisna, matrahtan indirim ve

mahsup gibi yöntemlerle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılmış ve ülkeler arasında vergi gelirlerinin paylaşılması adaletin sağlanması amaçlanmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesiyle ilgili mevcut vergilendirme mevzuatlarında dijital ekonomi faaliyetlerinin ihtiyaçları karşılamaması ve eksik kalması nedeniyle OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar önemli çalışmalar yapmış ülkelerin yerel vergi mevzuatlarında birtakım değişiklikler yapılmıştır. Türkiye’de dijital ekonominin vergilendirilmesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. BEPS’in 1. Eylem Planı’nın 7. Eylem planında Daimi İşyeri kavramı yeniden düzenlenmiş, 3. Eylem Plan’ında kontrol edilen yabancı kurum kazancının kuralları iyileştirilmiş, 8-10. Eylem Plan’ında değer yaratma planıyla transfer fiyatlandırılması uyumlaştırılmış, 5. Eylem Planıyla zararlı vergi uygulamaları önlenmeye çalışılmıştır. Dijital vergilemede bu eylem planlarının birbiriyle entegre olup bağ kurması amaçlanmıştır.

Vergi rekabeti vergi mükelleflerine bir takım ayrıcalıklar sunmaktadır. Bu durumun mükellefler açısından olumlu ülkeler açısından olumsuz özellikleri vardır. Mükellefler açısından olumlu yönü vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri gibi haksız ve zararlı vergi rekabeti uygulamalarına neden olmuştur. Vergi cenneti ülkelerde mükellefler gelirleri üzerinden düşük oranda vergilendirilmekte hatta hiç vergilendirilmemektedirler. Tercihli vergi rejimlerinde ise vergi oranı sıfır ya da oldukça düşük ve yabancı sermaye yerli sermayeden daha avantajlıdır. Bu iki uygulama aynı amaca hizmet etmektedir. Ayrıca transfer fiyatlandırmasında da firmalar ilişkili kurumlarıyla mal ve hizmet alış-verişinde normal piyasa fiyatlarından kaçınarak matrahı aşındıran kar sağlayan aykırı fiyat düzenlemelerine yer vererek haksız vergi rekabetine neden olmaktadır. Devletler açısından olumsuz yönü ise küresel düzeyde refah kaybına, vergilemede adaletin sağlanamamasına ve ülkeler arasında vergisel çatışmalara neden olmaktadır.

The Global Alliance for Tax Justice, Public Services International (PSI) ve The Tax Justice Network'un birlikte hazırladığı 2020 Vergi Adaleti Raporuna göre; Uluslararası vergi kaçınımları sebebiyle küresel vergi kaybı 427 milyar dolar düzeyindedir. Bu tutarın 245 milyar dolarlık kısmı çok uluslu şirketlerin karlarını Vergi Cennetlerine aktarmaları sebebiyle oluşmaktayken kalan 182 milyar dolarlık kısım ise bireysellerin off shore gelirleri ve beyan etmeyip gizledikleri servetlerinden kaynaklanmaktadır. Yüksek gelirli ülkelerin vergi kaybı düşük gelirli ülkelere nazaran

daha fazla tutarda olmakla birlikte, vergi kayıplarının vergi gelirlerine kıyaslanması neticesinde düşük gelirli ülkelerin yüksek gelirli ülkelere göre oransal olarak daha fazla vergi kaybına uğradıkları ortaya çıkmaktadır. Uluslararası vergilendirme kayıplarının yüzde 98'inden yüksek gelirli ülkeler sorumlu olmakta düşük gelirli ülkeler ise sadece yüzde 2'lik vergi kaybına yol açmaktadır. Küresel vergi kayıplarının yüzde 37,4'ü Birleşik Krallığın egemenlik alanında yer alan yönetimler mümkün kılmaktadır. Toplam küresel vergi kayıplarının yüzde 55,4'ü Birleşik Krallık ve bağlı yönetimleri, Hollanda, Lüksemburg ve İsviçre tarafından mümkün kılınmaktadır. Vergi Kaybına uğrayan ilk beş ülke: ABD, Birleşik Krallık, Almanya, Fransa ve Brezilya. Vergi kayıplarının olmasına katkıda bulunan ilk beş ülke ise: Cayman Adaları, Birleşik Krallık, Hollanda, Lüksemburg ve Amerika Birleşik Devletleri. Türkiye'nin ise vergi kaybı, 2.686.228 bin dolar civarında hesaplanmıştır.

Uluslararası vergilendirmede yaşanan sorunların çözümü adil vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Vergi gelirlerinin ülkeler arasında adil dağılımı, gelir eşitsizliğinin önlenmesi açısından elzemdir. Bu bakımdan OECD ve BM öncülüğünde bu hususa eğilim gösterilmelidir. Atılması gereken adımlar ise şu şekilde sıralanabilir:

- Ülkeler arasında vergilendirme ile ilgili önem arz eden hususlarda finansal hesap bilgileri, elde edilen kar payları vb. bilgilerin değişimi sağlanmalı bu suretle mükelleflerin yükümlü oldukları ülkelere bu verileri saklaması hususu önlenmelidir. Bilgi değişiminin sağlanması açısından OECD ve BM üye ülkeleri nispeten bağlayıcı tavsiyelerde bulunmalı ortak standartlar getirmelidir.

- Vergi cennetleri gibi uluslararası vergilendirmede adaleti bozan uygulamalara son verilebilmesi amacıyla uluslararası düzeyde mevzuat düzenlemeleri yapılmalı ve taraf ülkelerin bu düzenlemelere uymaları ve iç mevzuatlarını bu kurallar doğrultusunda geliştirmeleri teşvik edilmelidir.

- Uluslararası mecrada şeffaflık sağlanmalı ve gerek ikili gerekse çok taraflı anlaşmalar ile şeffaflık kurallarının tam ve eksiksiz olarak uygulanmasına OECD ve BM aracılık etmeli ve takibini yapmalıdır.

- Uluslararası vergilendirmede adaletin sağlanması ve gelir eşitsizliğinin azaltılması hususları daha adil bir dünya düzenini sağlayacaktır. Bu hususta standartlar

getirilmesi, uluslararası anlaşmalar yapılması, uluslararası ve iç mevzuatların geliştirilmesine OECD ve BM önderlik etmelidir.

OECD tarafından oluşturulan ve ülkeler açısından önemli seviyede yol gösterici özelliği olan BEPS Eylem Planları karın uluslararası mecrada yapay yöntemlerle düşük vergilendirme kapasitesine sahip ülkelere aktarımının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda muhatap ülkeler bu eylem planları çerçevesinde kendi iç mevzuatlarını düzenlemeli ve kararlılıkla uygulamaya koymalıdır.

BEPS Eylem Planları arasında yer alan Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine yönelik bu eylem planları doğrultusunda dijital ekonominin vergilendirilebilmesi amacıyla Fransa, İtalya, Hindistan, Türkiye, İngiltere, Avusturya ve İspanya Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına geçmiş ve bu hususta kanun ihdas etmişlerdir. Tez çalışmamızda da belirttiğimiz üzere uluslararası vergilendirmede yaşanan vergileme sorunlarının çözümü açısından BEPS Eylem Planları büyük önem arz etmekte ve Eylem Planları çerçevesinde ülkelerin ivedilikle mevzuat düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Artar, Y. (2019). Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama Ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Bayraklı, H. H. (2015). Vergi Yargılama Hukuku, s. 3, Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.
- Bıçer, R. M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri”, Sayı: 326, s. 58-59, vergiport: <https://vergiport.com> (Erişim Tarihi: 22.11.2020) adresinden alındı.
- Bıçer, R. (2015). Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi 3, TÜRMOB.
- Boyner, G. M. (2019). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması Ve Uluslararası Çifte Vergilendirme: ABD – Türkiye Karşılaştırması, Vergi Soruları Dergisi s. 372.
- Buz, F. (2019). BEPS 3 Nolu Eylem Planı Işığında CFC Kurallarının Değerlendirilmesi, s. 372, 171.
- Cömert, M. (2018). Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerinde Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Faaliyetleri, s. 4.
- Çubukçu, M. (2006). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, İstanbul Üniversitesi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Didinmez, İ. (2017). Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Rekabetine Yönelik Hukuki Düzenlemeler, Vergi Sorunları Dergisi, s. 345.
- Gezen, S. (2020). Çok Uluslu Şirketlerin Agresif Vergi Planlamasına Karşı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Önlemler, Malî Hukuk Dergisi, Sayı:186 s. 16.
- Gürün, F. (2000). Globalleşme ve Çok Uluslu Şirketlerin İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri, s. 29. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Dağlıoğlu, İ. Çiçek, H. G. (2014). Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme, Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, s. 33.

- Karadeniz, M. (2018). Üstad-ı Maliye, s. 371, Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- Karasu, G. (2006). Küreselleşmenin Vergi Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kavak, A. (2016). Vergi Usul Kanunu Tasarısı 25. Vergi Usul Kanunu Tasarısı.
- Kızılgül, U. (2019). Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Ve Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Köprü, M. F. (2015). Nedir Bu BEPS? <https://www.ekonomist.com.tr> adresinden alındı.
- Önal, M. (2019). Beps’in 2 Numaralı Eylem Planı: Hibrit Uyumsuzlukların Etkilerinin Giderilmesi. 25(1), s. 152.
- Özbek, H. N. (2015). Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik, Vergi Sorunları Dergisi s. 325.
- Özcan, P. M. (2016). Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilmesi: Transfer Fiyatlaması Açısından Bir Değerlendirme, 10. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- Özcan, P. M. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No’lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. Electronic Journal Of Vocational College, s. 74.
- Pehlivan, O. (2013). Vergi Hukuku, s. 23, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O. (2014). Kamu Maliyesi, s. 98-99, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O. (2014). Kamu Maliyesi, s. 99, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Solyalı, P. Polat, Ö. (2019). Beps 7. Eylem Planı Çerçevesinde Daimi İşyeri Tanımında Yapılan Değişiklikler, www.mondaq.com: www.mondaq.com adresinden alındı.
- Saraç, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı Ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı , İzmir.

- Sevindik, Y. (2019). Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerindeki Etkisi: 2003-2017 Dönemi Üzerine Bir Çalışma, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Topçu, İ. K. (2018). Beps Projesinin Hukuki Boyutu Ve Türk Vergi Hukuku Açısından Etkileri, 24. Ankara: Sosyal bilimler Enstitüsü, Ankara Üniversitesi.
- Yeğen, B. (2019). Uluslararası Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Önerileri, Bursa: Ekin Basım.
- Yıldız, B. Günay, H. F. (2018). Türk Vergi Hukuku Ekseninden Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış, III. Uluslararası Mesleki Ve Teknik Bilimler Kongresi, s. 4008. Gaziantep.
- Yılmaz, Ö. (2019). Ticari Faaliyetlerin Çifte Vergilendirme Bağlamında Türkiye Ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde İncelenmesi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüksel, N. (2018). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Türkiye ve OECD Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması, Yükek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları (2018), istanbulymmo.org.tr (Erişim Tarihi: 02.10.2020) adresinden alındı.
- DHVK, (2019). Dijital Hizmet Vergisi Kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191207-1.htm> (Erişim Tarihi:10.08.2020) adresinden alındı.
- GİB, (2015). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 27.09.2020) adresinden alındı.
- GİB, (2015). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Gelir İdaresi Başkanlığı https://gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (Erişim Tarihi:09.10.2020) adresinden alındı.
- GİB, (2015). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 27.11.2020) adresinden alındı.

KamuMaliyesi,Açıklık,/auzefcontent/20_21_Guz/kamu_maliyesi/7/index.html#:~:te
xt=A%C3%A7%20B1k%20(Kesin)%3A%20Her%20ki%C5%
9Finin,zamanda%20ve%20bi%C3%A7imde%20tahsil%20edilmelidir.https://
cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr(Erişim tarihi:24.11.2020 adresinden alındı).

KVK, (2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13,
www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520. (Erişim Tarihi: 27.10.2020)
adresinden alındı.

KVK, (2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde: 13,
https://www.mevzuat.gov.tr (Erişim Tarihi:15.10.2020) adresinden alındı.

KVK. (2006). Kurumlar Vergisi Kanunu Madde: 13, www.mevzuat.gov.tr (Erişim
Tarihi:15.10.2020) adresinden alındı.

OECD, BEPS Eylem Planı 1, http://www.oecd.org (Erişim Tarihi: 21.11.2020)
adresinden alındı.

Resmi Gazete, (1982). https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17844.pdf (Erişim
Tarihi: 09.08.2020) adresinden alındı.

Resmi Gazete, (2021). https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210204-
11.pdf (Erişim Tarihi: 12.03.2020) adresinden alındı.

Vergilerin Amaçları, (2020). Vergisel Bakış: www.vergiselbakis.com/vergi-
rehberi/vergilerin-amaclari-fonksiyonlari/ (Erişim Tarihi:15.10.2020)
adresinden alındı.

VUK, (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 11,
/www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213. (Erişim Tarihi: 10.11.2020)
adresinden alındı.

